



## Urteil vom 12. Mai 2021

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch  
Britta Rehfisch und Dr. Andreas Helbling, Rechtsanwalt,  
ADB Altorfer Duss & Beilstein AG,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2009);  
Steuerumgehung.

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

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG (ehemals: B. \_\_\_\_\_ AG; nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (Ort) bezweckt unter anderem (Zweck). Sie ist seit dem 1. September 1996 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Alleinaktionär der Steuerpflichtigen ist C. \_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: wirtschaftlich Berechtigter), welcher gemäss eigenen Angaben in der hier relevanten Zeit Wohnsitz in (Land) hatte.

**A.b** Mit (nicht aktenkundigem) Vertrag vom 19. Februar 2008 übertrug die D. \_\_\_\_\_ Ltd. der Steuerpflichtigen im Meldeverfahren per 31. März 2008 das Flugzeug des Typs «(...)» mit dem Kennzeichen «HB-AEU» (nachfolgend: Flugzeug HB-AEU), welches durch Erstere im schweizerischen Luftfahrtregister eingetragen und am 28. Dezember 2006 in die Schweiz eingeführt worden war (Vernehmlassungsbeilage [VB] 1).

**A.c** Im Jahr 2009 erwarb die Steuerpflichtige unter anderem auch den Helikopter des Typs «(...)» mit dem Kennzeichen «HB-ZUV» (nachfolgend: Helikopter HB-ZUV).

**A.d** Mit dem Betrieb ihrer «Flugzeugflotte» und – vorliegend interessierend – insbesondere des Flugzeugs HB-AEU und des Helikopters HB-ZUV beauftragte die Steuerpflichtige die in der Schweiz ansässige E. \_\_\_\_\_ AG, welche über ein «Air Operator Certificate» (AOC) verfügte. Bezüglich des Flugzeugs HB-AEU schloss die Steuerpflichtige per 1. April 2008 mit der E. \_\_\_\_\_ AG ein «Aircraft Charter Agreement» (VB 13; Beschwerdebeilage [BB] 12, nachfolgend: Agreement; vgl. auch Operation Management Agreement, VB 13) ab. Darin verpflichtete sich die Steuerpflichtige, das Flugzeug HB-AEU für mindestens 100 Flüge pro Jahr von E. \_\_\_\_\_ AG zu chartern (gegen einen Package Price für 10 Flugstunden/Monat [darüber hinaus pro Flugstunde abgerechnet]; Ziff. 2.3 f. des Agreements). Weiter sah das Agreement vor, dass wenn das Flugzeug HB-AEU bei Flügen für die Steuerpflichtige mehr als drei Tage an einem Flughafen geparkt werde, die E. \_\_\_\_\_ AG das Flugzeug für andere Kunden nutzen könne (Ziff. 2.5). Sodann verpflichtete sich die Steuerpflichtige, eine Reservierung mindestens drei Tage vor einem gewünschten Flug anzufordern. Das Agreement wurde grundsätzlich auf nicht-exklusiver Basis geschlossen, wobei die Steuerpflichtige Priorität gegenüber anderen Kunden genoss. E. \_\_\_\_\_ AG wurde daher zu entsprechender Koordination mit der Steuerpflichtigen und zur Einholung einer vorgängigen Zustimmung durch die

Steuerpflichtige für Flüge mit anderen Kunden verpflichtet (Ziff. 2.6 des Agreements).

### **B.**

Im Dezember 2009 startete die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle unter anderem der Steuerperioden 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2009 (Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2009), welche im November und Dezember 2010 sowie in den Jahren 2011 bis und mit 2013 fortgesetzt wurde. Nach diversen Besprechungen inkl. Bereinigung, einer Gesamtüberprüfung sowie nach Vorliegen des Kontrollergebnisses und erneuter Bereinigung erliess die ESTV die Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom 18. Juni 2013. Die Steuerkorrektur zu Gunsten der ESTV betrug Fr. 4'798'475.-- nebst Verzugszinsen von 5 % (bzw. ab 1. Januar 2010 4,5 % sowie ab 1. Januar 2012 4 %) ab dem 30. April 2008 (mittlerer Verfall). Zur Begründung ihrer Nachbelastung verwies die ESTV auf zahlreiche Beiblätter und Anhänge und liess insbesondere verlauten, die Flugzeuge seien durch den wirtschaftlich Berechtigten der Steuerpflichtigen privat benützt worden, weshalb die Steuerpflichtige zu Unrecht Vorsteuern geltend gemacht habe; dies sei zu korrigieren bzw. seien die Vorsteuern zu kürzen. Weiter würden auch erfolgswirksam verbuchte Beiträge (Darlehensverzichte) durch den wirtschaftlich Berechtigten und Vorsteuern mit Bezug auf getätigte Schulungsflüge gekürzt.

### **C.**

Mit als «Einsprache» bezeichneten Schreiben vom 14. August 2013 beantragte die Steuerpflichtige unter anderem, die Nachbelastung in der besagten EM Nr. (...) sei von Fr. 4'798'475.-- auf Fr. 1'210.-- herabzusetzen (Ziff. 1) und eventualiter – falls dem Antrag in Ziffer 1 nicht entsprochen werde – sei die Steuerfestsetzung gemäss den Ausführungen in der «Einsprachebegründung» um rund Fr. 209'688.-- zu reduzieren (Ziff. 2). Zur Begründung führte die Steuerpflichtige insbesondere aus, es liege keine Steuerumgehung vor und eine Vorsteuerabzugskürzung sei nicht angezeigt. Sie erbringe nämlich als kommerzielle Fluggesellschaft (mit entsprechender Flotte) in erster Linie Flüge für unabhängige Dritte und stelle nicht lediglich ein einziges Flugzeug für den Alleinaktionär zur Verfügung bzw. diene sie nicht ausschliesslich privaten Zwecken des Aktionärs.

### **D.**

Am 18. Mai 2018 erliess die ESTV eine Verfügung und setzte die Steuernachforderung auf Fr. 2'757'800.-- zuzüglich Verzugszins von 5 % (bzw. ab 1. Januar 2010 4,5 % sowie ab 1. Januar 2012 4 %) seit dem 30. April

2008 (mittlerer Verfall) fest. Die ESTV gab im Wesentlichen zu bedenken, es dürfte als unbestritten gelten, dass – neben dem vorliegend nicht mehr relevanten Flugzeug VP-BUS – hinsichtlich des Flugzeugs HB-AEU bis zu dessen Eigentumsübertragung (bis Ende 1. Quartal 2008) eine Steuerumgehung vorliege. Entsprechend seien die von der D. \_\_\_\_\_ Ltd. fakturierten Leistungen nicht als Beförderungsleistungen, sondern in Aircraft Management Leistungen umzuqualifizieren. Nach der Übertragung sei zwar das Aircraft Charter Agreement modifiziert worden. Entgegen der Meinung der Steuerpflichtigen habe diese aber weiterhin von einem Vorrangrecht profitiert, weshalb unverändert von einer teilweisen Steuerumgehung auszugehen sei. Vorsteuern würden nur im Umfang und in Bezug auf die Nutzung durch Dritte zugelassen. Es gebe keinen Grund, die Rechnungen der D. \_\_\_\_\_ Ltd. an die Steuerpflichtige rückgängig zu machen. Die Kürzungen bezüglich Darlehensverzichte und diejenigen hinsichtlich der einzelnen Flugzeuge – bis auf den Anteil Schulungen – seien aufzuheben. Es gebe auch weder eine Eigenverbrauchsbesteuerung noch eine Einlageensteuerung. Insgesamt sei die ursprünglich festgesetzte Nachbelastung im Umfang von (gerundet) Fr. 2'040'675.-- herabzusetzen.

#### **E.**

Am 20. Juni 2018 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 18. Mai 2018 und beantragte, die Steuerfestsetzung in Höhe von Fr. 2'757'800.-- auf einen Betrag in Höhe von Fr. 37'969.12 zu reduzieren und den Differenzbetrag – soweit Guthaben bestünden – zuzüglich Vergütungszinsen zurückzuerstatten. Eventualiter sei die Steuerfestsetzung auf Fr. 440'163.35 zu reduzieren. Zur Begründung brachte die Steuerpflichtige insbesondere erneut vor, die Nutzung des Flugzeugs HB-AEU im Zeitraum vom 2. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 stelle keine teilweise Steuerumgehung dar. Insbesondere betreffend das Flugzeug HB-AEU im Zeitraum 1. Quartal 2007 bis 1. Quartal 2008 liege keine weitere Steuerumgehung auf ihrer Ebene – neben einer vollumfänglichen bzw. partiellen Steuerumgehung auf Ebene der Eigentümerin D. \_\_\_\_\_ Ltd. – als Weiterfakturierungsseinheit vor. Bei den Umsätzen mit dem Bundesamt für Zivilluftfahrt (BAZL) und der als Training in der «Aircraft Trip Summary» gekennzeichneten Flugzeiten mit dem Helikopter HB-ZUV im 4. Quartal 2009 handle es sich nicht um Schulungsumsätze (bzw. Bildungsleistungen), sondern um eine unternehmensinterne Ausbildung, weshalb eine Vorsteuerabzugskürzung nicht angezeigt sei. Sollte die partielle Steuerumgehung bejaht werden, sei zumindest die Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung aufgrund partieller Nutzungsänderungen anzupassen.

**F.**

Mit Einspracheentscheid vom 22. April 2020 hiess die ESTV die Einsprache im Umfang von Fr. 908'622.-- teilweise gut; im Übrigen wies sie die Einsprache ab (Ziff. 1). Sie setzte die Steuernachforderung auf Fr. 1'849'178.-- zuzüglich Verzugszins von 5 % (bzw. ab 1. Januar 2010 4,5 % sowie ab 1. Januar 2012 4 %) seit dem 30. April 2008 (mittlerer Verfall) fest (Ziff. 3). Die ESTV führte unter anderem aus, die Besteuerung des privaten Endverbrauchs sei tatsächlich auf Stufe der Eigentümerin der Flugzeuge – somit bei der D. \_\_\_\_\_ Ltd. – zu vollziehen und nicht bei der Steuerpflichtigen. Hinsichtlich des Flugzeugs HB-AEU im Zeitraum vom 2. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 liege aufgrund der überwiegenden Nutzung durch den wirtschaftlich Berechtigten eine teilweise Steuerumgehung vor. Bei der Steuerpflichtigen handle es sich – anders als diese mit Verweis auf ihre Gesamtflotte glauben lassen möchte – nicht um eine kommerzielle Fluggesellschaft. Dies sei bereits aufgrund des fehlenden AOC falsch und widerspreche auch den eigenen Ausführungen. Werde ein Flugzeug für unabhängige Dritte und zur Eigennutzung eingesetzt, sei eine differenzierte Behandlung logische Konsequenz der Nicht-Anerkennung der zivilrechtlichen Struktur im Umfang der Eigennutzung. Die Rechnungen der D. \_\_\_\_\_ Ltd. an die Steuerpflichtige seien nun einerseits korrigiert (ohne Mehrwertsteuer fakturiert) worden bzw. berechtigten andererseits infolge der teilweisen Steuerumgehung nicht zum Vorsteuerabzug. Werde bei einem Flugzeug von einer teilweisen Steuerumgehung ausgegangen, werde die Eigennutzung des wirtschaftlich Berechtigten Jahr für Jahr ermittelt, wobei Veränderungen im Nutzungsverhältnis tiefere/höhere Vorsteuerabzugskürzungen bewirkten. Dies habe mit einer partiellen Nutzungsänderung nichts zu tun. Letztlich sei zumindest der Zeitwert der Vorsteuern (des Flugzeuges) relevant, da die Eingangsleistung im Zeitpunkt der Anschaffung des Flugzeuges im Meldeverfahren nicht «null» betragen habe. Die Steuerpflichtige habe die Flugstunden mit dem Helikopter HB-ZUV als Schulungen verbucht. Überdies stellten die Inspektoren des BAZL keine Mitarbeiter der E. \_\_\_\_\_ AG dar, weshalb deren Trainingsflüge nicht als unternehmensintern gelten würden. Da der Schulungsanteil nicht 9 Stunden und 29 Min., sondern 9 Stunden und 48 Min. betrage, erhöhe sich der Kürzungsschlüssel entsprechend. Der Zinssatz für den Verzugszins vom 20. März bis zum 31. Dezember 2020 betrage 0 %.

**G.**

Gegen den Einspracheentscheid der ESTV erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 22. Mai 2020 Be-

schwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der Einspracheentscheid sei aufzuheben (Ziff. 1), die Steuerfestsetzung in Höhe von Fr. 1'849'178.-- sei auf Fr. 53'300.12 zu reduzieren (Ziff. 2) und der Differenzbetrag sei – soweit Guthaben bestünden – zuzüglich Vergütungszinsen zurückzuerstatten (Ziff. 3). Zudem sei ihr (der Beschwerdeführerin) eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (Ziff. 4). Eventualiter sei die Steuerfestsetzung auf Fr. 400'429.-- (Ziff. 5) bzw. die Vorsteuerabzugskorrektur betreffend den Helikopter HB-ZUV auf Fr. 309'165.-- (Ziff. 6) zu reduzieren. Zur Begründung ihres Hauptantrages bringt die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, die ESTV sei hinsichtlich der Nutzung des Flugzeugs HB-AEU im Zeitraum vom 2. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 zu Unrecht von einer teilweisen Steuerumgehung ausgegangen. Als kommerzielle Fluggesellschaft habe sie seinerzeit mit ihrer Flotte eine umfassende operative Geschäftstätigkeit ausgeübt und klarerweise nicht in erster Linie dazu gedient, dem wirtschaftlich Berechtigten für dessen Belange ein Flugzeug (dauernd) zur Verfügung zu stellen. Letzterer habe kein Vorrangrecht auf das Flugzeug gehabt, sondern lediglich eine Priorität insoweit, als die Flüge mit ihr vorgängig abzustimmen gewesen seien. Dies hätte auch ein unabhängiger Dritter als Grosskunde verlangt. Anders als bei der ehemaligen Eigentümerin habe somit weder ein jederzeitiges Vorrangrecht noch ein Exklusivrecht für die Nutzung bestanden. Das Flugzeug HB-AEU sei in nicht bloss geringfügigem Umfang für Leistungen an Dritte verwendet worden. Ihr Eventualbegehren für den Fall, dass das Gericht doch von einer teilweisen Steuerumgehung ausgehen sollte, begründet die Beschwerdeführerin damit, dass im Grundsatz bei einer Veränderung der Verhältnisse während der Nutzungsdauer einer bezogenen Leistung der geltend gemachte Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren sei. Schliesslich seien mit dem Helikopter HB-ZUV unternehmensinterne Übungsflüge sowie Charterleistungen an das BAZL erbracht worden und es bestehe kein Ausschlussgrund für den Vorsteuerabzug.

#### **H.**

Am 29. Juli 2020 reicht die Beschwerdeführerin einen Nachtrag zur Beschwerde ein, worin sie weitere Beweismittel offerierte.

#### **I.**

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt mit Vernehmlassung vom 6. August 2020, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 22. April 2020 sei zu bestätigen. Sie verweist auf ihre Ausführungen in der Verfügung sowie insbesondere auf diejenigen im Einspracheentscheid,

welche integrierender Bestandteil der Vernehmlassung bilden würden. Die Beschwerdebeilagen im Rahmen des Beschwerdenachtrags seien erstmals vor Gericht präsentiert worden und seien ihr bis anhin unbekannt gewesen. Dem wirtschaftlich Berechtigten sei das Flugzeug HB-AEU jederzeit zur Verfügung gestanden, was von Anfang an so beabsichtigt gewesen sei. Dieser habe alle involvierten Gesellschaften beherrscht und eine eindeutige Vorzugsstellung genossen. Ihre vorliegend angewandte Methode zur Vorsteuerabzugskürzung, bei welcher sie sich auf die in die jeweilige Kategorie (Dritt- oder Eigennutzung) entfallenden Flugstunden gestützt habe, sei sachgerecht. Was die Schulungsumsätze mit dem Helikopter HB-ZUV angehe, mache die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Beschwerde geltend, es könne erst im jetzigen Verfahrensstadium eine genaue Zuordnung bzw. eine exakte Beurteilung vorgenommen werden, wobei sie (die Beschwerdeführerin) erstmalig Beweismittel ins Recht lege. Zuvor habe die Beschwerdeführerin jedoch nicht in Abrede gestellt, dass Schulungsflüge stattgefunden hätten. Die Einreichung des Beschwerdenachtrags samt weiteren Beweismitteln stelle eine Verletzung der Mitwirkungspflicht dar, wobei auch hier bei einer allfälligen Gutheissung zumindest keine Parteientschädigung zuzusprechen sei.

#### **J.**

Mit unaufgeforderter Replik vom 20. August 2020 bringt die Beschwerdeführerin vor, entgegen der Vorinstanz seien gewisse Tatfragen sehr wohl noch strittig. Die mit Beschwerde und Beschwerdenachtrag eingereichten Beweismittel seien durch die Vorinstanz nicht gewürdigt worden. Die Tatsache der gesellschaftsrechtlichen Beherrschung alleine genüge nicht für die Annahme einer Steuerumgehung. Die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse, so insbesondere die kommerzielle Nutzung im Rahmen ihrer Gesamtflotte und die fehlende Exklusivität der Nutzung, seien entscheidend. Diese würdige die Vorinstanz jedoch nicht, sondern halte an den mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5200/2018 vom 28. August 2019 beurteilten Nutzungsverhältnissen fest. Die von der Vorinstanz angewandte Methode zur Vorsteuerabzugskürzung führe zu keinem rechtmässigen und sachgerechten Ergebnis. Überdies setze sich die Vorinstanz nicht mit ihren diesbezüglichen Vorbringen auseinander. Schliesslich habe sie nicht ihre Mitwirkungspflicht verletzt; eine frühere Beibringung ihrer Vorbringen und Unterlagen bezüglich des Helikopters HB-ZUV sei nicht möglich gewesen. Sie habe hierfür Unterlagen und Informationen von einer anderen Steuerpflichtigen (der E. \_\_\_\_\_ AG), welche in ihren eigenen Akten nicht greifbar gewesen seien, aus dem Jahr 2009 beschaffen müssen, was sehr zeitintensiv und schwierig gewesen sei. Diese seien unmittelbar nach Erhalt

an das Gericht übermittelt worden. Sodann hätten bereits die mit Einsprache vom 20. Juni 2018 eingereichten Unterlagen und die weiteren öffentlich zugänglichen Informationen gezeigt, dass dem BAZL-Piloten keine Schulungsleistungen durch einen Fluglehrer erbracht worden seien. Jedenfalls verletzte die mangelnde bzw. selektive Würdigung der neuen Sachverhaltselemente und Beweismittel durch die Vorinstanz den Grundsatz der freien Beweiswürdigung.

#### **K.**

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 22. April 2020 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Behandlung der Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG zur Beschwerdeführung legitimiert. Die Beschwerde wurde zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 20 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf das Rechtsmittel ist somit einzutreten.

**1.3** 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 (vgl. Art. 49 VwVG).



**1.4** Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Vorliegend geht es ursprünglich um Steuerkorrekturen betreffend die Jahre 2005 bis 2009; mittlerweile sind nur noch diejenigen betreffend die Jahre 2008 und 2009 umstritten. In materieller Hinsicht kommt daher das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie die dazugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347) zur Anwendung.

Demgegenüber findet das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG).

## **2.**

**2.1** Mehrwertsteuerpflichtig ist unter dem aMWSTG, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, sofern seine Lieferungen und seine Dienstleistungen sowie sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Ausgenommen von der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht sind Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- im Jahr beträgt (Art. 25 Abs. 1 aMWSTG; BGE 138 II 251 E. 2.2).

## **2.2**

**2.2.1** Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG), sofern die entsprechenden Umsätze nicht ausdrücklich von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind (Art. 18 aMWSTG). Gemäss Art. 6 Abs. 1 aMWSTG liegt eine Lieferung vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen oder wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

**2.2.2** Im Bereich der Erziehung und Bildung sind – mit einer hier nicht weiter interessierenden Ausnahme – bestimmte Umsätze von der Steuer ausgenommen. Insbesondere gilt dies für Umsätze im Bereich der Erziehung

von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts (Art. 18 Ziff. 11 Bst. a aMWSTG). Ferner sind auch Umsätze aus Kursen, Vorträgen sowie anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art von der Steuer ausgenommen (Art. 18 Ziff. 11 Bst. b aMWSTG) sowie im Bildungsbereich durchgeführte Prüfungen (Art. 18 Ziff. 11 Bst. c aMWSTG; unter anderem diese gelten als sog. «unechte» Steuerbefreiungen und verlangen nach einer «eher restriktiven» Handhabung, hierzu ausführlich statt vieler: Urteil des BVGer A-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 3.2.1). Wird ein Umsatz von der Steuer ausgenommen und wird nicht nach Art. 26 aMWSTG für seine Besteuerung optiert, so darf die Steuer auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, die zwecks Erzielung eines solchen Umsatzes im In- und Ausland verwendet werden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden (Art. 17 aMWSTG; zum Vorsteuerabzug: E. 2.5). Damit eine Leistung bildenden Charakter im Sinne dieser Gesetzesbestimmungen hat, muss gemäss Verwaltungspraxis «ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen [...] sein» (Ziff. 5 Branchenbrochure Nr. 19 - Bildung und Forschung [nachfolgend aBB 19, gültig gewesen vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009]; Urteil des BVGer A-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 3.2.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. statt vieler zur Verbindlichkeit von Verwaltungsverordnungen: Urteile des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 1.6 und A-2221/2014 vom 27. Januar 2015 E. 1.6).

**2.3** Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsaustausch», neurechtlich: «Leistungsverhältnis»). Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (anstelle vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3; BVGE 2010/6 E. 3.1; Urteil des BVGer A-6671/2015 und A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.2). Ein Leistungsaustausch ist auch unter nahestehenden Personen möglich (BGE 138 II 239 E. 3.2).

**2.4** Die Vermietung bzw. Vercharterung von Luftfahrzeugen sind mehrwertsteuerlich als Lieferungen zu qualifizieren (vgl. Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Hingegen qualifiziert das Bundesgericht das sog. Aircraft Ma-

nagement als Dienstleistung (Urteile des BGer 2C\_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 5.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.5). Das Bundesgericht definiert das Aircraft Management als ein Verwalten und Betreiben von Luftfahrzeugen, die einer anderen Person oder Firma bzw. einem anderen Eigentümer gehören. War die Betreibergesellschaft jedoch berechtigt, das Luftfahrzeug zur Durchführung von Flügen für vom Eigentümer unabhängige Dritte zu verwenden, liegt laut Bundesgericht aber im Verhältnis zwischen Eigentümergesellschaft und Betreibergesellschaft wiederum eine Vercharterung oder Vermietung vor und nicht ein Aircraft Management (Urteil des BGer 2C\_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 5.4; Urteil des BVGer A-2221/2014 vom 27. Januar 2015 E. 2.3.1 mit weiterem Hinweis; vgl. auch Ziff. 3.3.2 Branchenbroschüre Nr. 11 - Luftverkehr [nachfolgend aBB 11, gültig gewesen vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009]).

Eine Überlassung eines in die Schweiz eingeführten und hier immatrikulierten Flugzeugs zum Gebrauch oder zur Nutzung ist eine in der Schweiz steuerbare oder allenfalls steuerbefreite Lieferung; Letzteres wenn das Flugzeug überwiegend für Flüge im Ausland eingesetzt wird (vgl. Art. 6 Abs. 2 Bst. b, Art. 13 Bst. a und Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG). Der Vorsteuerabzug bzw. die Vornahme eines Vorsteuerabzuges ist in einem solchen Fall grundsätzlich zulässig (vgl. Art. 19 Abs. 1 und Art. 38 Abs. 3 aMWSTG; vgl. auch: BGE 138 II 239 E. 3.4; vgl. nachfolgend: E. 2.5).

Bei einer Beförderungsdienstleistung sind nur die auf das Inland entfallenden Streckenteile – nicht aber die im Ausland zurückgelegten – steuerbar (vgl. Art. 5 Bst. b i.V.m. Art. 3 Bst. a und Art. 14 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr inkl. inländischer Streckenanteil sind von der Steuer befreit (Art. 19 Abs. 3 aMWSTG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 Bst. a aMWSTGV), wobei ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (vgl. Art. 19 Abs. 1 und Art. 38 Abs. 3 aMWSTG; vgl. auch: BGE 138 II 239 E. 3.4; zum Vorsteuerabzug: E. 2.5; ausführlich zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2221/2014 vom 27. Januar 2015 E. 2.2-2.4 mit weiteren Hinweisen).

## 2.5

**2.5.1** Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die auf den Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Als im Sinne von Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet hat eine Eingangsleistung namentlich dann zu gelten, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfliesst. Trifft dies nicht zu, liegt mit Bezug auf diese Eingangsleistung Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor (vgl. BGE 132 II 353 E. 8.2 und E. 10; Urteile des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.4.1 und A-3256/2014 vom 11. August 2015 E. 2.5.1; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 141 f.). Für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug des Leistungserbringers ist grundsätzlich irrelevant, ob sodann der Leistungsempfänger die Leistung privat oder geschäftlich verwendet (vgl. BGE 138 II 239 E. 3.3; Urteil des BGer 2C\_451/2013 vom 7. Januar 2014 E. 6.1 f., Urteil des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.4.1 mit weiteren Hinweisen).

**2.5.2** Verwendet die steuerpflichtige Person vorsteuerbelastete Eingangsleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke (sog. gemischte Verwendung), so ist der Vorsteuerabzug gemäss Art. 41 Abs. 1 aMWSTG nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen.

Diese Bestimmung schreibt einzig vor, dass die Kürzung des Vorsteuerabzuges «nach dem Verhältnis der Verwendung» zu erfolgen hat. Eine detaillierte Regelung zum Vorgehen bei der Kürzung lässt sich dem aMWSTG nicht entnehmen. Nach der Rechtsprechung muss die Kürzung jedenfalls sachgerecht sein und den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls soweit als möglich entsprechen (Urteile des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.4.2, A-3286/2015 vom 8. Januar 2016 E. 4.2 und A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.7.1). Gemäss der von der ESTV als gesetzlich bzw. effektiv bezeichneten Methode erfolgt die Kürzung primär nach dem Verhältnis der effektiven Verwendung. Dabei sind zuerst sämtliche Aufwendungen und Investitionen aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen, wobei für jeden einzelnen Gegenstand und jede Dienstleistung soweit möglich aufgrund von betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien eine direkte Zuordnung vorzunehmen ist (vgl. Ziff. 2 Spezialbroschüre Nr. 06 – Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter

Verwendung [nachfolgend aSB 06, gültig gewesen vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009]; ausführlicher: Urteil des BVGer A-3688/2012 vom 8. April 2013 E. 2.3.2).

**2.5.3** Hat die ESTV die Kürzung des Vorsteuerabzuges 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 sich die ESTV bei der betreffenden Kürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Insbesondere setzt das Gericht nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle des Ermessens der ESTV (vgl. Urteil des BGer 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2 f.; Urteil des BVGer A-6898/2014 vom 21. Mai 2015 E. 2.7.4). 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 (zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-6904/2015 vom 22. Juni 2016 E. 7.2 mit weiteren Hinweisen).

**2.6** 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. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101], vgl. auch Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 98 Ib 314 E. 3d; Urteile des BGer 2C\_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7 f. und 2A.239/2005 vom 28. November 2005 E. 3.5.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.5 und A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.1; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, Rz. 40 und 98).

**2.6.1** Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 131 II 627 E. 5.2, 93 I 722 E. 1; vgl. zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung ferner MARLENE KOBBIERSKI, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, 2012, S. 87 ff.), welche auch für die Mehrwertsteuer übernommen

wurde (BGE 138 II 239 E. 4.2; statt vieler: Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn:

- 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»).

**2.6.2** 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. 2.6.1) – 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).

**2.6.3** In seiner 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-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.5.3 und A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.5.1, je mit Hinweisen).

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 mit weiteren Hinweisen).

**2.6.4** Im Zusammenhang mit der Frage der Steuerumgehung bei den sog. Flugzeugfällen unterscheidet das Bundesgericht 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. 2.1 und 2.5), 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 Umfange 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: FISCHER/ROBINSON, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahr 2012 zur Mehrwertsteuer, ASA 82 S. 279 ff., S. 296 mit Hinweisen; ferner: DIEGO CLAVADETSCHER,



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], 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 Anteilsinhaber und der Gesellschaft sehen und zumindest MULLER dies im Resultat als korrekt erachtet).

**2.6.5** Das Vorliegen der Voraussetzungen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde zu beweisen. 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).

**2.6.6** 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 mit weiteren Hinweisen).

### **3.**

**3.1** Mittlerweile nicht mehr im Streit liegt im Rahmen des vorliegenden Verfahrens, ob neben der Annahme einer vollständigen bzw. partiellen Steuerumgehung insbesondere betreffend das Flugzeug HB-AEU im Zeitraum 1. Quartal 2007 bis 1. Quartal 2008 auf Ebene der (damaligen) Eigentümerin D. \_\_\_\_\_ Ltd. auch bei der Beschwerdeführerin, welche mit Ersterer

ein «Aircraft Charter Agreement» abgeschlossen hatte, von einer Steuervermeidung auszugehen ist (vgl. dazu: Urteil des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019).

In sachverhaltlicher Hinsicht ist unbestritten, dass das Flugzeug HB-AEU mit Vertrag vom 19. Februar 2008 und Wirkung per 31. März 2008 (Sachverhalt Bst. A.b) auf die Beschwerdeführerin im Meldeverfahren übertragen wurde. Zu Recht nicht im Streit liegt, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine operativ tätige Gesellschaft handelt (E. 2.6.3 in fine; siehe auch: Urteil des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 3.3.1.2). Der an der Beschwerdeführerin wirtschaftlich Berechtigte ist Alleinaktionär und gemäss Handelsregistereintrag einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident. Unbestrittenermassen hielt die Beschwerdeführerin neben dem Flugzeug HB-AEU diverse weitere Luftfahrzeuge («Flugzeugflotte»), welche aber grundsätzlich – mit Ausnahme auf ausgenommene Schulungsumsätze (nachfolgend: E. 3.4) – aufgrund des Nachweises einer überwiegenden bzw. vollumfänglichen Drittnutzung keinen Anlass für Vorsteuerabzugskorrekturen gaben und somit vorliegend nicht (mehr) Streitgegenstand bilden. Über ein AOC verfügt die Beschwerdeführerin nicht, aber die von ihr als Operator eingesetzte E. \_\_\_\_\_ AG. Gemäss eigenen Angaben hielt die Beschwerdeführerin im relevanten Zeitpunkt direkt 60 % sowie indirekt über die F. \_\_\_\_\_ AG weitere 20 % der Aktien an der E. \_\_\_\_\_ AG (Beschwerde, Rz. 10).

Mit Bezug auf das Flugzeug HB-AEU bestand im massgeblichen Zeitraum ein «Aircraft Charter Agreement» mit der E. \_\_\_\_\_ AG, in welchem sich die Beschwerdeführerin verpflichtete, das Flugzeug für mindestens 100 Flüge pro Jahr von der E. \_\_\_\_\_ AG zu chartern (gegen einen «Package Price» für 10 Flugstunden/Monat [darüber hinaus pro Flugstunde abgerechnet]; Ziff. 2.3 f. des Agreements). Weiter sah das Agreement vor, dass wenn das Flugzeug HB-AEU bei Flügen für die Beschwerdeführerin mehr als drei Tage an einem Flughafen geparkt werde, könne die E. \_\_\_\_\_ AG das Flugzeug für andere Kunden nutzen (Ziff. 2.5). Sodann verpflichtete sich die Beschwerdeführerin gemäss dem Agreement eine Reservierung mindestens drei Tage vor einem gewünschten Flug anzufordern. Laut Angaben im Agreement wird dieses grundsätzlich auf nicht-exklusiver Basis geschlossen, wobei die Beschwerdeführerin Priorität gegenüber anderen Kunden geniesse. Die E. \_\_\_\_\_ AG werde daher – so das Agreement – zu entsprechender Koordination mit der Beschwerdeführerin und zur Einholung einer vorgängigen Zustimmung durch die Beschwerdeführerin für

Flüge mit anderen Kunden verpflichtet («but [die Beschwerdeführerin] shall enjoy first priority towards other customers of E.\_\_\_\_\_ AG»; Ziff. 2.6).

Im relevanten Zeitraum (2. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009) wurde das Flugzeug HB-AEU sowohl für Drittflüge als auch für Flüge des wirtschaftlich Berechtigten verwendet, wobei Letzterer für seine Flüge ein Entgelt leistete, das auch Dritte für diese Leistung entrichten mussten. Für die Frage, ob eine Steuerumgehung vorliegt, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedoch nicht entscheidend, dass auch der wirtschaftlich Berechtigte für die Nutzung des Flugzeuges einen Drittpreis bezahlt hat (statt vieler: Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 4.3.3; vgl. auch: MARC VOGELSSANG, Leistungen an eng verbundene und nahestehende Personen im Mehrwertsteuerrecht, in: Expert Focus [EF] 4/21, S. 193 ff., S.196).

Die Vorsteuerabzugskürzung nahm die Vorinstanz auf Basis der Flugstunden des Flugzeugs HB-AEU vor, wobei sich das Verhältnis zwischen Eigennutzung durch den wirtschaftlich Berechtigten und Drittnutzung für die massgebliche Zeit wie folgt darstellt:

	Drittnutzung	Eigennutzung
2008 (Q2-Q4)	33.21 %	66.79 %
2009 (Q1-Q4)	16.59 %	83.41 %

Zu Recht liegt vorliegend schliesslich nicht im Streit, dass bezüglich der zwischen der Beschwerdeführerin und der E.\_\_\_\_\_ AG bzw. den von dieser an den wirtschaftlich Berechtigten fakturierten Flugleistungen (vgl. bereits: E. 2.4) – unter Vorbehalt der Steuerumgehung – jeweils von einem Leistungsaustausch (E. 2.3) auszugehen ist und folglich potentiell auch die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind (E. 2.4 und 2.5).

**3.2** Bestritten und somit in einem ersten Schritt zu klären ist, ob die ESTV hinsichtlich der Nutzung des Flugzeugs HB-AEU im Zeitraum 2. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2009 (ab Erwerb durch die Beschwerdeführerin) zu Recht von einer teilweisen Steuerumgehung ausgegangen ist.

**3.2.1** Das objektive Element der Steuerumgehung ist rechtsprechungsgemäss erfüllt, wenn eine Gesellschaft in erster Linie dazu da ist, dem Alleinaktionär für dessen private Belange ein Flugzeug zur Verfügung zu stellen

(E. 2.6.1 und 2.6.3). Entscheidend ist, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang das Flugzeug vom Alleinaktionär oder von ihm nahestehenden Personen tatsächlich privat verwendet wurde (E. 2.6.4).

**3.2.1.1** Um aufzuzeigen, dass bezogen auf die Beschwerdeführerin keine geschäftlichen Gründe für das Halten des Flugzeugs ersichtlich sind, wendet die Vorinstanz unter anderem ein, bei der Beschwerdeführerin handle es sich nicht um eine kommerzielle Fluggesellschaft. Vorliegend ist jedoch unbestritten sowie aktenkundig (vgl. bereits: E. 3.1), dass es sich bei der Beschwerdeführerin nicht um eine sog. «single purpose» Gesellschaft handelt, sondern dass die Beschwerdeführerin eine (bereits bestehende) operativ tätige Gesellschaft ist, welche in der streitbetroffenen Periode neben dem Flugzeug HB-AEU unter anderem eine ganze «Flugzeugflotte» besass, welche sie überwiegend bzw. vollumfänglich für Dritte nutzte. Hieran vermag auch nichts zu ändern, dass die Beschwerdeführerin das gesamte operative Management für ihre Flotte nach eigenen Angaben der E. \_\_\_\_\_ AG übertragen hat. Wie jedoch gezeigt (E. 2.6.3), schliesst eine operative Geschäftstätigkeit der Gesellschaft rechtsprechungsgemäss eine Steuerumgehung nicht a priori aus. Bei der Beurteilung der Voraussetzungen der Steuerumgehung muss im vorliegenden Kontext nämlich nicht der geschäftliche Charakter der Tätigkeit der Beschwerdeführerin nachgewiesen werden, sondern die geschäftliche Verwendung der streitbetroffenen Leistungen durch den nahestehenden Leistungsempfänger; vorliegend folglich der fakturierten Flugleistungen mit dem Flugzeug HB-AEU an den wirtschaftlich Berechtigten (E. 2.6.5; vgl. auch: Urteil des BVGer A-3688/2012 vom 8. April 2013 E. 3.2.1).

Laut den unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz überwog im relevanten Zeitraum die Eigennutzung des Flugzeugs HB-AEU durch den wirtschaftlich Berechtigten mit rund 67 % (2008) bzw. 83 % (2009) die Drittflüge deutlich. Auch wenn die Beschwerdeführerin in ihrem «Aircraft Charter Agreement» mit der E. \_\_\_\_\_ AG die Möglichkeit einer Nutzung des Flugzeugs HB-AEU durch Dritte vorsah, genoss die Beschwerdeführerin bzw. deren wirtschaftlich Berechtigter dennoch ein jederzeitiges Vorrangrecht auf die Nutzung dieses Flugzeugs. Denn lediglich unter der Bedingung, dass das Flugzeug bei Flügen für die Beschwerdeführerin mehr als drei Tage an einem Flughafen geparkt wurde, war es der E. \_\_\_\_\_ AG erlaubt, das Flugzeug Dritten zur Nutzung zur Verfügung zu stellen. Bei jeder Nutzung des Flugzeugs HB-AEU für Flüge mit anderen Kunden war die E. \_\_\_\_\_ AG zudem zur Einholung einer vorgängigen

Zustimmung durch die Beschwerdeführerin verpflichtet. Drittumsätze dienten somit allem Anschein nach lediglich noch der besseren Auslastung des Flugzeugs HB-AEU (vgl. hierzu: Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 4.3.2). Sodann ist im Agreement selbst davon die Rede, dass es zwar grundsätzlich auf nicht-exklusiver Basis geschlossen werde, die Beschwerdeführerin jedoch erste Priorität gegenüber anderen Kunden genieße. Das vorliegend gewährte Vorrangrecht räumte dem wirtschaftlich Berechtigten die Möglichkeit ein, über das Flugzeug HB-AEU zu verfügen, wie wenn es in seinem direkten Eigentum gestanden hätte. Daran ändert nichts, dass die Beschwerdeführerin eine Reservierung mindestens drei Tage vor einem gewünschten Flug anzufordern hatte, da wohl selbst ein Eigentümer seinem Operator eine gewisse «Vorlaufzeit» hätte gewähren müssen, um ihm das Flugzeug zur Verfügung zu stellen. Dies alles wird noch durch den Umstand verstärkt, dass der an der Beschwerdeführerin wirtschaftlich Berechtigte Ersterer kontrollierte, deren einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident war sowie die Aktien der E. \_\_\_\_\_ AG im massgeblichen Zeitpunkt direkt und indirekt zu insgesamt 80 % hielt und somit faktisch kontrollierte. Zwar ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass die Erwägungen bzw. einst beurteilten Nutzungsverhältnisse des Bundesverwaltungsgerichts im Verfahren A-5200/2018 nicht einfach auf das vorliegende Verfahren übernommen werden können. Dass damals das Bundesverwaltungsgericht in Erwägung 3.3.3.1 davon ausgegangen ist, dass der wirtschaftlich Berechtigte sich das Flugzeug HB-AEU zur jederzeitigen Verfügung gehalten habe und diese Nutzung von Anfang an beabsichtigt gewesen sei, lässt – da es sich um dasselbe Flugzeug und denselben wirtschaftlich Berechtigten handelt – vorliegend die Vermutung der Vorinstanz für die hier zu beurteilende spezifische Verwendung als begründet erscheinen (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.4). Eingang in die Gesamtwürdigung findet schliesslich auch, dass die frühere Eigentümerin D. \_\_\_\_\_ Ltd. das Flugzeug HB-AEU innert lediglich eines Jahres, nachdem sich die Vorinstanz im damaligen Verfahren vorläufig weigerte, die deklarierten Vorsteuerüberschüsse auszuführen und diverse weitere Unterlagen einverlangte (vgl. hierzu Urteil des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 Sachverhalt Bst. D und E), an die Beschwerdeführerin verkaufte.

**3.2.1.2** Insgesamt ist bei dieser Ausgangslage nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz in einem ersten Schritt geschlossen hat, es seien bezogen auf die Gesellschaft keine geschäftlichen oder wirtschaftlichen Gründe für die Nutzung/spezifische Verwendung des Flugzeugs HB-AEU durch den wirtschaftlich Berechtigten ersichtlich. Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich daraus die natürliche Vermutung, dass das Flugzeug

zu privaten Zwecken verwendet wurde. Diese Vermutung könnte die Beschwerdeführerin durch den Nachweis entkräften, dass der wirtschaftlich Berechtigte das Flugzeug HB-AEU für geschäftliche Zwecke verwendet hat (vgl. E. 2.6.5). Solche geschäftlichen Gründe sind vorliegend jedoch nicht ersichtlich und wurden seitens der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht. Demnach bleibt es bei der Vermutung, dass das Flugzeug HB-AEU vom wirtschaftlich Berechtigten in erster Linie «privat» gebraucht wurde. In Anbetracht des deutlichen Überwiegens der «Eigennutzung» gegenüber der «Drittnutzung» ist insgesamt von einer ungewöhnlichen Rechtsgestaltung («objektives» Element, E. 2.6.1) auszugehen, wobei eine Konstellation gemäss Fallgruppe 3 der sog. Flugzeugfälle vorliegt (E. 2.6.4).

**3.2.2** Weiter ist für die Annahme einer Steuerumgehung vorausgesetzt (E. 2.6.1), dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. «subjektives» Element) und dass effektiv Steuern eingespart wurden (sog. «effektives» Element).

Vorliegend hat sich der wirtschaftlich Berechtigte nach dem oben Ausgeführten das Flugzeug HB-AEU zur jederzeitigen privaten Nutzung zur Verfügung gehalten. Hätte er dieses Ziel ohne die Zwischenschaltung der von ihm beherrschten Beschwerdeführerin erreichen wollen, so hätte er ein Flugzeug mieten oder persönlich kaufen müssen. Folglich wäre es ihm verwehrt geblieben, die Vorsteuern auf den Anschaffungskosten des Flugzeugs HB-AEU sowie auf den Kosten für das ganze Operating bzw. Betriebskosten durch die E. \_\_\_\_\_ AG und allfällige weitere anfallende Vorsteuern geltend zu machen. Da diese Vorsteuern die deklarierten Umsatzsteuern deutlich übersteigen, ist auch eine effektive Steuerersparnis zu bejahen. Ebenfalls ist bei einer solchen Ausgangslage die Absicht der Steuerersparnis anzunehmen (vgl. Urteil des BVerG A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 3.3.2 mit Hinweis auf das Urteil des BVerG 2C\_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.2.4 f.). Somit sind auch das «subjektive» und «effektive Element» einer Steuerumgehung vorliegend erfüllt.

**3.2.3** Was die Beschwerdeführerin gegen die Annahme einer Steuerumgehung einwendet, vermag nicht zu überzeugen.

**3.2.3.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass es für die Bestimmung einer Gesellschaft als Halterin von Flugzeugen nicht nur steuerrechtliche Gründe gebe, sondern es spielten auch wirtschaftlich sachgerechte

Gründe wie Finanzierungsüberlegungen sowie Haftungsbegrenzungen eine wichtige Rolle. Die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft sei die absolut sachgerechte und logische Struktur für ein kommerzielles Unternehmen wie das ihrige. Es könne ausgeschlossen werden, dass sich der Einsatz der Gesellschaft bloss rechne, weil damit vom Vorsteuerabzug profitiert werden könne. Dass Flugzeuge durch den Aktionär privat genutzt würden, ändere nichts an den weiterhin bestehenden, wirtschaftlich sachgerechten Gründen, Flugzeuge durch eine Gesellschaft zu halten.

Es ist mit der Beschwerdeführerin einig zu gehen, dass bereits höchststrichterlich festgestellt worden ist, dass es auch wirtschaftlich sachgerechte und allgemein anerkannte Gründe wie bspw. Finanzierungsüberlegungen sowie Haftungsbegrenzungen gibt, um Flugzeuge von Gesellschaften und nicht von den dahinterstehenden Privatpersonen direkt zu halten (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.3.2). Darauf kommt es nach dem Gesagten aber nicht an. Entscheidend ist, dass eine geschäftliche Nutzung des Flugzeugs HB-AEU vorliegend nicht nachgewiesen ist und es folglich bei der Vermutung bleibt, dass es vom wirtschaftlich Berechtigten in erster Linie «privat» gebraucht wurde (E. 3.2.1.2).

**3.2.3.2** Es liege auch keine Steuerersparnis vor – so die Beschwerdeführerin weiter. Der Vorsteuerüberhang, welcher bei einer Verwendung von Eingangsleistungen für steuerbefreite, grenzüberschreitende Flüge oder Auslandsflüge mit Anspruch auf Vorsteuerabzug resultiere, sei systemimmanent bzw. eine Folge der logischen gesetzlichen Konzeption. Es sei nicht sachgerecht, dass dies bei Nutzung durch den wirtschaftlich Berechtigten eine Steuerumgehung darstellen solle und bei Nutzung durch einen Dritten nicht.

Wie bereits in Erwägung 2.6.4 festgehalten, entspricht es gerade der geltenden Rechtsprechung, dass bei der Fallkonstellation 3 (nur) ein teilweiser Vorsteuerabzug in Betracht kommt; nämlich in dem Umfang, als Umsätze mit unabhängigen Dritten erzielt werden. Bezüglich des konkreten Leistungsaustauschs ist in Bezug auf die Eigennutzung die zivilrechtliche Struktur nicht anzuerkennen. Eine differenzierte Behandlung zwischen Dritt- und Eigennutzung ist somit gerade Kern dieser Rechtsprechung. So dann ergibt sich – wie zuvor in Erwägung 3.2.2 dargelegt – die vorliegende Steuerersparnis gerade durch die Zwischenschaltung der durch den wirtschaftlich Berechtigten beherrschten Beschwerdeführerin; ohne diese verfügte der wirtschaftlich Berechtigte – als selber nicht steuerpflichtige Person – über keine Vorsteuerabzugsberechtigung.

**3.2.3.3** Sodann wendet die Beschwerdeführerin ein, das Flugzeug HB-AEU sei nur teilweise dafür verwendet worden, Flüge für den wirtschaftlich Berechtigten auszuführen. Bezüglich des Anteils der Flüge für Dritte dürfe der Einfluss der allgemeinen Marktlage nicht ausser Acht gelassen werden. Bei nahezu allen ihren Flugzeugen sei zwischen 2008 und 2009 ein Nachfrageeinbruch zu verzeichnen gewesen, was dazu geführt habe, dass der Anteil der durch den wirtschaftlich Berechtigten genutzten Flugzeiten wesentlich angestiegen sei. Ausserdem sei ihr als «Grosskunde» explizit keine Exklusivität in der Nutzung, sondern lediglich insofern eine Priorität eingeräumt worden, als die Flüge mit ihr vorgängig abzustimmen gewesen seien. Auch ein unabhängiger «Grosskunde» hätte dies verlangt.

Diesbezüglich ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass die Beschwerdeführerin weder substantiiert dargelegt hat noch ersichtlich ist, dass die Nutzung durch den wirtschaftlich Berechtigten bei günstigerer Marktlage bloss untergeordnet gewesen bzw. weggefallen wäre. Sodann ist der Vorinstanz beizupflichten, dass hypothetische Möglichkeiten für «Grosskunden» unbeachtlich sind, weil lediglich die tatsächliche Nutzung (hierzu bereits eingehend: E. 3.2.1) entscheidend ist.

**3.2.4** Insgesamt ist vorliegend eine teilweise Steuerumgehung zu bejahen. Rechtsprechungsgemäss wird bezüglich des konkreten Leistungsaustauschs im Umfang der «Eigennutzung» die zivilrechtliche Struktur nicht anerkannt; eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht insoweit nicht, und es ist keine Mehrwertsteuer auf den entsprechenden Ausgangsleistungen geschuldet (E. 2.6.4). In Bezug auf die «Drittumsätze» ist die Struktur jedoch anzuerkennen, sofern damit die notwendigen Umsatzgrenzen für die subjektive Steuerpflicht erreicht werden (E. 2.6.4). Davon ist vorliegend auszugehen. Die Beschwerdeführerin besitzt – wie gezeigt – neben dem Flugzeug HB-AEU, mit welchem sie auch Drittumsätze erzielt, noch diverse weitere Luftfahrzeuge («Flugzeugflotte») mit einer überwiegenden bzw. vollumfänglichen Drittnutzung (vgl. E. 3.1). Somit ist von der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin auszugehen und bezüglich der «Drittumsätze» mit dem Flugzeug HB-AEU haben keine Umsatzsteuer- und Vorsteuerabzugskorrekturen zu erfolgen.

**3.3** Bestritten und zu klären ist nachfolgend, ob die Vorsteuerabzugskorrektur hinsichtlich des (gemischt verwendeten) Flugzeugs HB-AEU in den hier interessierenden Steuerperioden korrekt erfolgte. Grundsätzlich hat die ESTV bei einer gemischten Verwendung den Vorsteuerabzug nach



dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen, wobei ihr bei der Methodenwahl ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt und die gerichtliche Überprüfung sich darauf zu beschränken hat, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist (E. 2.5.2 f.).

**3.3.1** Die ESTV hat für die Berechnung der vorliegenden Vorsteuerabzugskürzung das Verhältnis zwischen Drittnutzung und Eigennutzung eruiert und hierfür auf die in die jeweilige Kategorie entfallenden Flugstunden abgestellt (E. 3.1), was rechtsprechungsgemäss sachgerecht ist (Urteile des BVerfG A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 3.5, A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 4.4.3.3 und A-212/2008 vom 15. Juni 2010 E. 4.3.3). 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 (E. 2.5.3).

**3.3.2** Die Beschwerdeführerin moniert diesbezüglich, grundsätzlich sei bei einer Veränderung der Verhältnisse während der Nutzungsdauer einer bezogenen Leistung der geltend gemachte Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren. Grundlage für die Korrekturen bei partiellen sowie vollumfänglichen Nutzungsänderungen bilde der Zeitwert der Vorsteuer im Zeitpunkt dieser Nutzungsänderung. Dieser Grundsatz sei auch bei der Vorsteuerabzugskürzung infolge gemischter Verwendung durch Annahme einer partiellen Steuerumgehung und bei der Veränderung der Verhältnisse (Nutzungsänderungen) während der weiteren Nutzungsdauer eines Luftfahrzeuges zu beachten. Hierbei seien die Daten der vormaligen Nutzung durch die D. \_\_\_\_\_ Ltd. für die Berechnung des Umfangs der Nutzungsänderung zu Grunde zu legen. Die von der ESTV gewählte Methodik zur Vorsteuerabzugskürzung sei nicht im Einklang mit diesen Rechtsgrundlagen und dem zugrundeliegenden Sachverhalt erfolgt. Sie habe zwar mit Einsprache vom 20. Juni 2018 eine annäherungsweise Ermittlung beantragt. Diese führe jedoch nahezu zum gleichen Ergebnis wie die derzeit mit Beschwerde beantragte effektive – und ihrer Meinung nach korrekte – Ermittlung. Im Rahmen ihrer Replik lässt die Beschwerdeführerin verlauten, die Vorinstanz setze sich nicht mit den in der Beschwerde dargelegten und nachgewiesenen Fehlern bei der Anwendung der Rechtsgrundlagen und der korrekten Übernahme der nachgewiesenen Nutzungsverhältnisse auseinander. Gerade diese Fehler führten aber zu einem nicht rechtmässigen und nicht sachgerechten Ergebnis. Hierbei handle es sich nicht ledig-

lich um das Ergebnis einer Ermessensausübung, sondern um eine unvollständige und fehlerhafte Tatbestandsermittlung. Sie führe nicht «ungewöhnlich viele neue – teils widersprüchliche – Vorbringen und Unterlagen ins Recht», sondern die jeweils aktuellsten Nachweise. Erst mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5200/2018 vom 28. August 2019 seien gewisse Tatsachen rechtskräftig festgestellt worden. Eine frühere Beibringung sei somit nicht möglich gewesen.

Die Vorinstanz entgegnet, ihre vorliegend angewandte Methode zur Vorsteuerabzugskürzung gelte rechtsprechungsgemäss als sachgerecht. Es obliege der Beschwerdeführerin aufzuzeigen, was bei ihrer Methodenwahl nicht sachgerecht gewesen sein soll. Hierbei genüge nicht, eine Reihe anderer Berechnungen einzureichen, die alleine deshalb «sachgerechter» erscheinen würden, weil sich der Betrag nachträglich zu Gunsten der Beschwerdeführerin verändere. Im Laufe des Verfahrens seien ungewöhnlich viele neue – teils auch widersprüchliche – Vorbringen und Unterlagen ins Recht gelegt worden. Diese Art der Prozessführung verdiene keinen Schutz bzw. sei bei einer allfälligen Gutheissung zumindest keine Parteientschädigung zuzusprechen.

**3.3.3** Um den Zeitwert der Vorsteuern im Zeitpunkt der Anschaffung des im Meldeverfahren per 31. März 2008 erworbenen Flugzeugs HB-AEU zu eruieren, stützte sich die Vorinstanz auf das bundesverwaltungsgerichtliche Verfahren A-5200/2018 bzw. den dort mit Verfügung vom 8. Februar 2017 festgesetzten Wert von (gerundet) Fr. 672'329.--. Dieser Betrag entspricht der durch die frühere Eigentümerin D. \_\_\_\_\_ Ltd. zu begleichenden Vorsteuern aus Einfuhr am 28. Dezember 2006 in Höhe von Fr. 840'411.-- reduziert um die Abschreibung für ein Jahr (einen Fünftel; ausmachend Fr. 168'082.20). Zu diesen Vorsteuern addierte die Vorinstanz im Jahr 2008 die Vorsteuern für das Operating durch die E. \_\_\_\_\_ AG in Höhe von Fr. 217'901.90 und kürzte die Summe in Höhe von (gerundet) Fr. 890'231.-- um die Eigennutzungsquote durch den wirtschaftlich Berechtigten in Höhe von 66.79 %, was einen Betrag von (gerundet) Fr. 594'585.-- ergab (vgl. zum Ganzen: EM Nr. [...] vom 18. Juni 2013, Anhang 3.3; Einspracheentscheid vom 22. April 2020, Ziff. 3.4 D. b und E. 3.1). Im Jahr 2009 bereinigte die Vorinstanz die Vorsteuern für das Operating durch die E. \_\_\_\_\_ AG in Höhe von (gerundet) Fr. 307'718.-- um die Eigennutzungsquote durch den wirtschaftlich Berechtigten in Höhe von 83.41 %, woraus eine Vorsteuerabzugskürzung in Höhe von Fr. 256'668.-- resultierte (EM Nr. [...] vom 18. Juni 2013, Anhang 3.4; Einspracheentscheid vom

22. April 2020, Ziff. 3.4 D. b). Die Vorinstanz errechnete somit eine Vorsteuerabzugskorrektur für die streitbetroffenen Jahre in Höhe von insgesamt Fr. 851'253.--.

### **3.3.4**

**3.3.4.1** Gemäss Art. 9 Abs. 1 Bst. a aMWSTG liegt Eigenverbrauch vor, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen Gegenstände dauernd oder vorübergehend entnimmt, die oder deren Bestandteile sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, und die sie für unternehmensfremde Zwecke, insbesondere für ihren privaten Bedarf oder für den Bedarf ihres Personals verwendet. Werden bewegliche Gegenstände dauernd zum Eigenverbrauch entnommen (oder endet die Steuerpflicht), so wird die Steuer bei in Gebrauch genommenen Gegenständen vom Zeitwert dieser Gegenstände oder ihrer Bestandteile im Zeitpunkt der Entnahme berechnet. Dabei wird zur Ermittlung des Zeitwertes für jedes abgelaufene Jahr linear ein Fünftel abgeschrieben (Art. 34 Abs. 1 Bst. b aMWSTG). Gegenstück der Eigenverbrauchsbesteuerung ist die Einlageentsteuerung. Waren die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung, der Dienstleistung oder bei der Einfuhr nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann der Vorsteuerabzug gemäss Art. 42 Abs. 1 aMWSTG bei Eintritt der Voraussetzungen nachgeholt werden. Wurde der Gegenstand in der Zeit zwischen dem Empfang der Lieferung oder der Einfuhr und dem Eintritt der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Gebrauch genommen, so vermindert sich die abziehbare Vorsteuer für jedes in dieser Zeitspanne abgelaufene Jahr bei beweglichen Gegenständen linear um ein Fünftel (Art. 42 Abs. 3 aMWSTG). Laut Gesetz vermindert sich somit bei Flugzeugen die abziehbare Vorsteuer für jedes abgelaufene Kalenderjahr ab der Ingebrauchnahme um ein Fünftel.

**3.3.4.2** Laut Ziffer 4 und 4.1 der Spezialbroschüre Nr. 05 – Nutzungsänderungen (Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung; [nachfolgend: aSB 05, gültig gewesen vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009]) liegt eine partielle Nutzungsänderung vor, wenn unter anderem Gegenstände nach der Nutzungsänderung nicht mehr ausschliesslich im steuerbaren oder nicht steuerbaren Bereich, sondern gemischt verwendet werden oder wenn sich das Verhältnis der gemischten Nutzung ändert. Hierbei wird die Nutzung für den steuerbaren und den nicht steuerbaren Bereich einmal jährlich (pro Geschäftsjahr) ermittelt und mit der Vorjahresnutzung verglichen, wobei Abweichungen gegenüber dem Vorjahr grundsätzlich zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung oder Einlageentsteuerung führen. Als Berechnungsgrundlage dient der Zeitwert der Gegenstände zu

Beginn des Jahres, in dem die Nutzungsänderung eintritt. Sodann besteht gemäss Ziffer 4.2 aSB 05 bei einer partiellen Nutzungsänderung für die steuerpflichtige Person das Wahlrecht zwischen der annäherungsweise und der effektiven Ermittlung der Mehrwertsteuer (vgl. zum Ganzen auch: Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer [nachfolgend Wegleitung 2008, gültig gewesen vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009], Rn. 856 ff., insb. Rn. 858f, 858g und 858i). Bewegliche Gegenstände wie bspw. Flugzeuge gelten als in Gebrauch genommen, wenn sie im Betrieb der steuerpflichtigen Person für irgendeinen Zweck (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel) verwendet wurden, wobei eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer nicht von Bedeutung ist. Die Abschreibung wird erst im Jahr der Ingebrauchnahme des Gegenstandes berücksichtigt (Ziff. 2.2.1 aSB 05). Hierbei fallen die durch die steuerpflichtige Person in Gebrauch genommenen Flugzeuge unter die zu ent- bzw. besteuernenden Produktions- und Betriebsmittel (Ziff. 2.2.2 Bst. b aSB 05). Als Bemessungsgrundlage gilt der Zeitwert, d.h. die früher bezahlte Mehrwertsteuer auf dem Einkauf des zugekauften, in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenstandes, abzüglich einer linearen Abschreibung von 20 % für jedes abgelaufene Kalenderjahr. Dabei wird im ersten Kalenderjahr der Ingebrauchnahme die Abschreibung für ein volles Jahr berücksichtigt (Ziff. 2.2.3 Bst. c aSB 05).

**3.3.4.3** Bei der entgeltlichen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens von einer steuerpflichtigen Person auf eine andere im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation oder einer Umstrukturierung (wie z.B. eines Unternehmenszusammenschlusses) hat die steuerpflichtige Person ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Lieferung und Dienstleistung zu erfüllen (Meldeverfahren; Art. 47 Abs. 3 aMWSTG). Hier erfüllt der Übertragende die Steuerpflicht demnach mit der Meldung des steuerbaren Umsatzes. Damit entfällt für ihn die Pflicht zur Entrichtung der Steuer. Entsprechend steht dem Übernehmenden kein Vorsteuerabzugsrecht zu (ausführlich: Urteile des BVGer A-5800/2012 vom 19. November 2013 E. 2.5.1, A-6642/2008 vom 8. November 2010 E. 3.3.1 und A-3579/2008 vom 17. Juli 2010 E. 3.4, je mit weiteren Hinweisen). Auch laut Verwaltungspraxis kann mangels anfallender Vorsteuer der Übernehmende grundsätzlich auch keine Vorsteuerabzugskürzung vornehmen. Abweichend davon lässt die ESTV jedoch zu, dass eine steuerpflichtige Person, welche Vermögenswerte mit Meldeverfahren erworben hat und diese nicht oder nur teilweise für einen steuerbaren Zweck verwendet, sich auf die vormalige Nutzung beim Übertragenden berufen kann, sofern sie diese schlüssig belegen kann (Ziff. 4.1 Merkblatt Nr. 11 – Übertragung mit Meldeverfahren; [nachfolgend aMerkblatt 11, gültig gewesen vom

1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2009]). Hierfür müssen die Aufwendungen, geltend gemachten Vorsteuerabzüge und steuerlich berücksichtigten Nutzungsänderungen des Übertragenden bekannt sein (Ziff. 4.2.1 aMerkblatt 11). Kann der Übernehmende die vormalige Nutzung durch den Übertragenden schlüssig belegen, so gilt diese als Grundlage für die Berechnung des Umfangs der Nutzungsänderung. Nutzt er den Vermögenswert in grösserem Umfang für eine steuerbare Tätigkeit als der Übertragende, kann er – sofern er effektiv abrechnet – auf der Nutzungsdifferenz die Einlageentsteuerung geltend machen (in geringerem Umfang: Eigenverbrauchssteuer). Als Bemessungsgrundlage gilt der Zeitwert der übertragenen Gegenstände im Zeitpunkt der Nutzungsänderung. Die Abschreibungen werden gemäss Art. 42 Abs. 3 aMWSTG (bzgl. Eigenverbrauch: Art. 34 aMWSTG) ermittelt; bei ihrer Berechnung wird auch diejenige Zeit berücksichtigt, während welcher der Übertragende den Vermögenswert genutzt hatte (Ziff. 4.2.2 aMerkblatt 11; vgl. zum Ganzen auch: Wegleitung 2008, Rn. 397 ff.).

**3.3.5** Auch die Rechtsprechung hat sich zu diesem Thema bereits geäußert. Namentlich zum neuen MWSTG wurde bei einer Vorsteuerabzugskürzung infolge einer gemischten Verwendung eines Luftfahrzeuges (durch Annahme einer partiellen Steuerumgehung) das Vorliegen einer Nutzungsänderung geprüft (Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 4.4.3.3). Ferner zum aMWSTG wurde das Einbeziehen einer Nutzungsänderung als grundsätzlich rechtens anerkannt. Das Bundesverwaltungsgericht kam nämlich zum Schluss, eine vereinfachte, pragmatische Berechnung einer durchschnittlichen Nutzungsquote über drei Jahre hinweg führe unter anderem dazu, dass die jährlich vorzunehmenden Nutzungsänderungen unter zusätzlicher Berücksichtigung der Abschreibungen entfallen würden (Urteil des BVGer A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 3.8.2). Letztlich sieht auch die aktuelle MWST-Branchen-Info 11 – Luftverkehr (nachfolgend MBI 11) in Ziffer 13.6 vor, dass bei missbräuchlichen Strukturen das Vorliegen einer Nutzungsänderung aufgrund der gemischten Verwendung des Luftfahrzeugs zu prüfen ist.

### **3.3.6**

**3.3.6.1** Im vorliegenden Fall wurde – anders als im bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren A-5200/2018 – keine durchschnittliche Nutzungsquote über mehrere Jahre hinweg errechnet. Wie gesehen (E. 3.3.3), eruierte die Vorinstanz die Eigennutzungsquote durch den wirtschaftlich Berechtigten sowohl für das Jahr 2008 als auch für das Jahr 2009 je separat. Dabei hätte die Vorinstanz laut Gesetz und Verwaltungsverordnung, wie

gezeigt (E. 3.3.4), eine (partielle) Nutzungsänderung unter Beachtung der linearen Abschreibung von 20 % für jedes abgelaufene Kalenderjahr berücksichtigen müssen. Da die Beschwerdeführerin das streitbetreffende Flugzeug HB-AEU von der Übertragenden unbestrittenermassen im Meldeverfahren übernommen hat (wobei vorliegend auch die Voraussetzungen für das Meldeverfahren nicht umstritten sind), kann sich die Beschwerdeführerin auf die vormalige Nutzung durch die Übertragende – welche als Grundlage für die Berechnung des Umfangs der Nutzungsänderung dient – berufen, sofern sie diese schlüssig belegt (E. 3.3.4.3).

**3.3.6.2** Vorliegend ist durch das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5200/2018 vom 28. August 2019 in Sachen D. \_\_\_\_\_ Ltd., welche im vorliegenden Verfahren die Übertragende ist, rechtskräftig festgestellt, dass Letztere auf der Einfuhr des Flugzeugs am 28. Dezember 2006 Einfuhrsteuern in Höhe von Fr. 840'411.-- entrichtete (vgl. bereits: E. 3.3.3). Sodann wurde bei der Übertragenden für das streitbetreffende Flugzeug eine durchschnittliche Eigennutzungsquote von 78.22 % für die Jahre 2006 bis 2008 und folglich eine Vorsteuerabzugskürzung in dieser Höhe bestätigt. Ausserdem ergibt sich aus oben genannten Verfahren, dass die Übertragende mit dem Flugzeug HB-AEU am 30. Dezember 2006 Flüge unternahm, welche zu Recht – da nicht geschäftlich, sondern privat verwendet – der Kategorie «Eigennutzung» zugeordnet wurden.

Ein Flugzeug gilt – wie in Erwägung 3.3.4.2 aufgezeigt – als in Gebrauch genommen, wenn es im Betrieb der steuerpflichtigen Person für irgendeinen Zweck (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel) verwendet wurde, wobei die Abschreibung erst im Jahr der Ingebrauchnahme des Gegenstandes berücksichtigt und die lineare Abschreibung von 20 % für jedes abgelaufene Kalenderjahr bereits im ersten Kalenderjahr der Ingebrauchnahme für ein volles Jahr berücksichtigt wird. Da somit die Verwendung für *irgendeinen Zweck* zur Ingebrauchnahme ausreicht, fällt auch eine private Verwendung darunter. Das Flugzeug HB-AEU wurde damit durch die Flüge vom 30. Dezember 2006 in Gebrauch genommen.

**3.3.6.3** Da die Beschwerdeführerin das Flugzeug HB-AEU im April 2008 erworben hat, sind korrekterweise die durch die Übertragende zu begleichenden Vorsteuern aus Einfuhr in Höhe von Fr. 840'411.-- um zwei lineare Abschreibungen von je 20 % für zwei abgelaufene Kalenderjahre zu reduzieren (zwei Fünftel; ausmachend [gerundet] Fr. 336'164.--). Der Zeitwert bei Erwerb durch die Beschwerdeführerin beträgt demnach Fr. 504'247.--. Da

eine nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende durchschnittliche Eigennutzungsquote von 78.22 % für die Jahre 2006 bis zur Eigentumsübertragung im Jahr 2008 bei der Übertragenden rechtskräftig festgestellt ist und die Beschwerdeführerin als Übernehmende gemäss diesbezüglich unbestritten gebliebenen Feststellungen der Vorinstanz im 2. Quartal 2008 bis 4. Quartal 2008 eine Eigennutzung von 66.79 % aufweist (E. 3.1), hat sich das Verhältnis der gemischten Nutzung geändert (partielle Nutzungsänderung). Die Beschwerdeführerin verwendete das streitbetreffene Flugzeug im Jahr 2008 in grösserem Umfang – und zwar zu 11.43 % (78.22 % [E. 3.3.6.2] abzüglich 66.79%) – für einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Zweck. Hierbei ist der effektiven Ermittlung (vgl. E. 3.3.4.2) der Vorzug zu geben. Schliesslich hat die Vorinstanz selber im Rahmen ihrer eigenen Berechnung der Vorsteuerabzugskorrektur die massgeblichen Vorsteuern Jahr für Jahr ermittelt und um die jeweilige Eigennutzungsquote durch den wirtschaftlich Berechtigten sowie unter grundsätzlicher Anerkennung der für die Nutzungsänderung spezifischen Abschreibungsmechanismen bereinigt (hierzu ausführlich: E. 3.3.3). Dabei hätte die Vorinstanz ihre eigene Praxis aber konsequent anwenden müssen. Somit hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2008 eine Einlageentsteuerung in Höhe von 11.43 % vom Zeitwert der Vorsteuern des Flugzeugs bei Erwerb in Höhe von Fr. 504'247.-- (ausmachend [gerundet] Fr. 57'635.--) zugute. Dieser Betrag ist von der im Jahr 2008 anfallenden Vorsteuerabzugskürzung für das Operating durch die E. \_\_\_\_\_ AG in Abzug zu bringen. Diese berechnet sich, indem der Gesamtbetrag der Operatorkosten 2008 in Höhe von Fr. 217'901.90 um die Eigennutzungsquote durch den wirtschaftlich Berechtigten in Höhe von 66.79 % bereinigt wird, was einen Betrag von (gerundet) Fr. 145'537.-- ergibt. Als Zwischenresultat ergibt sich im Jahr 2008 somit eine Vorsteuerabzugskorrektur in Höhe von (gerundet) Fr. 87'902.-- (Fr. 145'537.-- abzüglich Fr. 57'635.--).

Da die Beschwerdeführerin im Jahr 2009 das streitbetreffene Flugzeug im Vergleich zum Vorjahr jedoch in kleinerem Umfang – und zwar zu 16.62 % (83.41 % [E. 3.1] abzüglich 66.79%) – für einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Zweck verwendete, ist im Jahr 2009 eine weitere (partielle) Nutzungsänderung in Form einer Eigenverbrauchssteuer in Höhe von 16.62 % vom Zeitwert des Flugzeugs vorzunehmen. Letzterer ergibt sich, indem erneut eine lineare Abschreibung von 20 % von Fr. 840'411.-- (ein Fünftel; ausmachend [gerundet] Fr. 168'082.--) vom Zeitwert bei Erwerb im Jahr 2008 in Höhe Fr. 504'247.-- abgezogen wird, woraus ein Zeitwert 2009 von Fr. 336'165.-- resultiert. Die Eigenverbrauchssteuer in Höhe von 16.62 % von diesem Zeitwert ergibt (gerundet) Fr. 55'871.--, welche zum

Zwischenresultat der Vorsteuerabzugskorrektur in Höhe von Fr. 87'902.-- zu addieren ist (ausmachend: Fr. 143'773.--). Im Jahr 2009 sind die Vorsteuern für das Operating durch die E. \_\_\_\_\_ AG in Höhe von (gerundet) Fr. 307'718.-- um die Eigennutzungsquote durch den wirtschaftlich Berechtigten in Höhe von 83.41 % zu bereinigen, woraus eine Vorsteuerabzugskürzung in Höhe von (gerundet) Fr. 256'668.-- resultiert. Addiert man zu Letzteren den bisherigen eruierten Betrag der Vorsteuerabzugskorrektur in Höhe von Fr. 143'773.--, ergibt sich eine Vorsteuerabzugskürzung in Höhe von insgesamt Fr. 400'441.--.

**3.3.7** Wie gezeigt (E. 3.3.3), errechnete die Vorinstanz eine Vorsteuerabzugskorrektur für die streitbetroffenen Jahre in Höhe von insgesamt Fr. 851'253.--. Da sich aufgrund der (partiellen) Nutzungsänderungen inkl. Abschreibungen lediglich eine solche in Höhe von Fr. 400'441.-- ergibt, reduziert sich die Vorsteuerabzugskorrektur folglich um insgesamt Fr. 450'812.--; in dieser Höhe ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Da sich diese Differenz zugunsten der Beschwerdeführerin insbesondere aufgrund des geltenden Gesetzes und der einschlägigen Verwaltungsverordnungen ergibt und keine mutwillige Prozessführung der Beschwerdeführerin auszumachen ist, ist die Parteientschädigung nicht zu kürzen (hierzu: E. 4.2).

### **3.4**

**3.4.1** Schliesslich ist darauf einzugehen, ob sich die weitere Vorsteuerabzugskürzung in Höhe von insgesamt Fr. 945'007.-- im Zusammenhang mit dem Helikopter HB-ZUV als rechtens erweist. Vorliegend ist einerseits unbestritten und aus den Akten ersichtlich, dass die Vorinstanz diese Vorsteuerabzugskürzung nicht wie beim Flugzeug HB-AEU aufgrund der Annahme einer Steuerumgehung vornahm (vgl. Verfügung vom 18. Mai 2018, E. 3.2 und E. 3.5 [inkl. Schreiben der Beschwerdeführerin vom 4. April 2018, Ziff. 4]; vgl. auch: Einsprache vom 20. Juni 2018, Rz. 15, 16 und 22 ff.), sondern mit Blick auf eine ihrer Ansicht nach von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistung. Andererseits wird weder geltend gemacht noch liegt im Streit, dass es sich hierbei um Eigenverbrauch handelt. Schliesslich wird seitens der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten, dass die vorliegend umstrittenen Leistungen, welche zu allfälligen Vorsteuerabzugskürzungen führen könnten, durch sie bzw. in ihrem Namen und auf ihre Rechnung erbracht worden sind. Daher ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin als diesbezügliche Leistungserbringerin gilt.



Vorliegend ist somit zu prüfen, ob es sich bei den streitbetroffenen Leistungen um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen handelt, welche zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen (hierzu bereits: E. 2.2.2).

**3.4.2** Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, der Helikopter HB-ZUV sei dem Inspektor des BAZL zur Verfügung gestellt worden, damit sich dieser die für die Aufgaben im BAZL nötige Flugpraxis/Flugstunden aneignen konnte. Der Inspektor des BAZL habe dabei auf Rechnung des BAZL (mittels Vorauszahlungen an die E. \_\_\_\_\_ AG) den Helikopter zur Nutzung für (Trainings-)Flüge von der E. \_\_\_\_\_ AG chartern können. Ersterer habe bereits eine Lizenz und eine Bewilligung als Fluglehrer sowie Prüfer für den Helikopter HB-ZUV besessen. Beim umstrittenen Flug vom 31. Dezember 2009 habe dieser Inspektor als Kandidat die «Multi Pilot Helicopter License» erworben, wobei ein vom BAZL beauftragter und anerkannter Prüfer als Experte geamtet habe. Dem BAZL seien hierbei Charterleistungen verrechnet worden, da der Helikopter von einem BAZL-Inspektor als Kandidat sowie von einem BAZL-Prüfer genutzt worden sei. Die Flüge seien bloss irrtümlicherweise als Schulungsflüge bezeichnet und ohne Mehrwertsteuer verrechnet worden. Des Weiteren seien alle übrigen – gemäss «Aircraft Trip Summary» als «Type Training» bezeichneten – Flüge unternehmensinterne Übungsflüge mit bzw. durch Mitarbeiter der E. \_\_\_\_\_ AG gewesen. Hiermit hätten die Mitarbeiter Letzterer entsprechende Flugpraxis mit dem Helikopter bzw. eine Fluglizenz erwerben können. Die Trainingszeiten hätten damit zur Vorbereitung des Einsatzes beim Weltwirtschaftsforum (World Economic Forum, WEF) und somit der unternehmerischen Tätigkeit bzw. der Erzielung von steuerbaren Umsätzen gedient. Mit Replik lässt die Beschwerdeführerin verlauten, bereits die mit Einsprache vom 20. Juni 2018 eingereichten Unterlagen und die weiteren öffentlich zugänglichen Informationen hätten gezeigt, dass dem BAZL-Piloten keine Schulungsleistungen durch einen Fluglehrer erbracht worden seien, sondern dass diesem der Helikopter HB-ZUV für Trainingsflüge zur Verfügung gestanden und das BAZL hierfür die Kosten übernommen habe.

Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, die Beschwerdeführerin habe die Flugstunden mit dem Helikopter HB-ZUV als Schulungen verbucht. Überdies stellten die Inspektoren des BAZL keine Mitarbeiter der E. \_\_\_\_\_ AG dar, weshalb deren Trainingsflüge nicht als unternehmensintern gelten würden. Vorliegend habe der Betrieb die Ausbildungsleistungen gerade nicht für die eigenen Bedürfnisse oder das eigenen Personal zugekauft, sondern das BAZL habe gezahlt, um an Schulungen teilnehmen zu können. Schliesslich seien zwangsläufig Trainingsflüge durchzuführen,

damit mit einem bestimmten Flugzeugtyp geflogen werden dürfe – dies stelle ein «zwingender» Teil der Ausbildung bzw. Schulung dar.

**3.4.3** Wie gezeigt, sind Umsätze im Bereich von Bildungsleistungen von der Steuer ausgenommen und die Steuer auf den Lieferungen, Einfuhren sowie Dienstleistungen, die zwecks Erzielung solcher Umsätze im In- und Ausland verwendet werden, darf nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Damit eine Leistung bildenden Charakter hat, muss ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen sein (ausführlich: E. 2.2.2). Bildungsleistungen sind daher abzugrenzen von anderen Leistungen, welche zwar auch Wissen vermitteln könnten, deren in erster Linie verfolgtes Ziel indessen ein anderes ist (Ziff. 5 aBB 19; Urteile des BVGer A-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 3.2.3 und A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.6.3). Laut der Verwaltungspraxis gehört hierzu beispielsweise die Beratungsleistung, welche zwar auch Wissen vermittelt, deren Ziel jedoch in der Umsetzung von theoretischem Wissen zwecks Lösung eines konkreten Problems liegt (Ziff. 5.1 aBB 19). Eine betriebsspezifische «Ausbildung» gilt als steuerbare Beratungsleistung. Bei dieser handelt es sich um eine betriebsinterne Instruktion, welche den Mitarbeitenden eines Betriebs erteilt wird. Hierdurch sollen die Mitarbeiter zur Bewältigung von Aufgaben und Situationen befähigt werden. Die im Rahmen einer betriebsspezifischen «Ausbildung» vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten sollen in erster Linie den betrieblichen Nutzen des Mitarbeiters erhöhen; der Betrieb kauft demnach Ausbildungsleistungen für seine eigenen Bedürfnisse und für sein eigenes Personal ein (vgl. ausführlich: Ziff. 5.1.1 aBB 19). Zu den Schulungen bzw. Leistungen im Bereich des Unterrichts sowie der Aus- und Fortbildung gehört beispielsweise der Flugunterricht inkl. Umschulungen, Einweisungen, Übungs- und Kontrollflüge mit Fluglehrern usw. (Ziff. 5.1 aBB 11).

#### **3.4.4**

**3.4.4.1** Vorliegend vermag die Beschwerdeführerin nachvollziehbar aufzuzeigen, dass während des streitbetroffenen Flugs vom 31. Dezember 2009 mit dem Helikopter HB-ZUV im Umfang von 67 Minuten ein BAZL-Inspektor als Kandidat die «Multi Pilot Helicopter License» (MPH) erworben hat (BB 16, Journey Log HB-ZUV vom 31. Dezember 2009; vgl. auch: BB 14, Vertrag betreffend den gelegentlichen Einsatz von Piloten des BAZL in Luftfahrtbetrieben vom 17. Dezember 2008 bzw. 7. Januar 2009). Diese Prüfung wurde durch Herrn G. \_\_\_\_\_ abgenommen, welcher als Pilot bei der E. \_\_\_\_\_ AG angestellt (BB 21, Anstellungsvertrag vom 9. Mai 2009) und – laut Aussagen der Beschwerdeführerin – im Besitz einer Lizenz («Type Rating») war sowie als einziger Pilot der E. \_\_\_\_\_ AG über eine Lizenz

als «Flight Instruktor» (Fluglehrer) und «Flight Examiner» (Prüfer) für diesen Typ des Helikopters verfügte. Die Prüfberichte des BAZL lassen darauf schliessen, dass Herr G.\_\_\_\_\_ tatsächlich als Fluglehrer mit entsprechender Lizenz («License number [...]») tätig war (BB 22 und 23, Prüfberichte des BAZL, je vom 23. Dezember 2009) und er – wie erwähnt – während des besagten Fluges als Prüfer fungierte (BB 16, Journey Log HB-ZUV vom 31. Dezember 2009). Obwohl Herr G.\_\_\_\_\_ (auch) für die E.\_\_\_\_\_ AG tätig war, hat er im Moment der Prüfungsabnahme nicht in seiner Funktion als Angestellter bei E.\_\_\_\_\_ AG geamtet. Letztere ist nämlich nicht befugt, solche Flugprüfungen abzunehmen und muss sich folglich diese allfällige Bildungsleistung nicht zurechnen lassen. Vielmehr ist das BAZL für die Ausstellung/Erteilung, Erneuerung oder Verlängerung der Lizenzen (bzw. nach damaligem Recht: Flugausweise) für Piloten unter anderem eines Helikopters zuständig, wobei die Erteilung, Erneuerung oder Verlängerung einer Pilotenlizenz nach einer gemäss den national und international geltenden Standards abgelegten Prüfung erfolgt. Hierbei werden die Prüfungen entweder durch BAZL-Inspektoren überwacht und abgenommen oder durch vom BAZL ernannte Prüfungsexperten (bzw. nach damaligem Recht: Sachverständige), welche durch das BAZL ausgebildet und überwacht werden (vgl. hierzu: < <https://www.bazl.admin.ch> > Für Fachleute > Ausbildung und Lizenzen > Pilotenlizenzen und Prüfungen > Flugprüfungen bzw. < <https://www.bazl.admin.ch> > Für Fachleute > Ausbildung und Lizenzen > Experten für Pilotenprüfungen, je abgerufen am 31. März 2021; vgl. auch die am 1. Mai 1975 in Kraft getretene Verordnung des UVEK vom 25. März 1975 über die Ausweise für Flugpersonal [RFP, AS 1975 715] und die Luftfahrtverordnung vom 14. November 1973 [LFV, SR 748.01, Stand am 1. Januar 2009]).

Dass Herr G.\_\_\_\_\_ somit als Prüfer im Auftrag des BAZL dem BAZL-Inspektor die MPH-Lizenz abgenommen hat, zeigt sich auch an der Berechnung des Entgelts. Dem BAZL sind für den streitbetroffenen Flug vom 31. Dezember 2009 Flugkosten zum Preis von Fr. 80.-- pro Minute zzgl. Kosten für eine Landung von Fr. 50.-- in Höhe von insgesamt Fr. 5'410.-- verrechnet und dem Budget-Betrag (Vorauszahlung) abgebucht worden (BB 15, Übersicht Schulungsflüge [...], H.\_\_\_\_\_ BAZL; BB 16, Journey Log HB-ZUV vom 31. Dezember 2009; BB 17, Rechnung [...] vom 31. Januar 2011 mit Beilage). Insgesamt erhellt, dass das BAZL kein Entgelt an die Beschwerdeführerin geleistet hat, um an einer Schulung derselben teilzunehmen, sondern dass das Entgelt für die Zurverfügungstellung des Helikopters HB-ZUV entrichtet wurde – und zwar basierend aufgrund der be-

nötigten Flugminuten. Es kann somit als erstellt gelten, dass die Beschwerdeführerin dem BAZL den Helikopter HB-ZUV zur Nutzung überlassen bzw. verchartert hat. Dies stellt keine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung dar, sondern eine steuerbare Charterleistung, welche zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. E. 2.4). Bei dieser Sachlage kann in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu statt vieler: BGE 141 I 60 E. 3.3, 134 I 140 E. 5.3 und 131 I 153 E. 3; Urteil des BVGer A-321/2019 vom 17. September 2019 E. 2.2) auf die im Rahmen des Nachtrags zur Beschwerde vom 29. Juli 2020 angebotene Beschaffung des Prüfberichts des BAZL verzichtet werden.

**3.4.4.2** Was die weiteren gemäss «Aircraft Trip Summary» als «Type Training» bezeichneten Flüge betrifft, bei welchen der BAZL-Inspektor und Herr G. \_\_\_\_\_ oder Herr I. \_\_\_\_\_ – beides angestellte Piloten bei der E. \_\_\_\_\_ AG – anwesend waren, ist es der Beschwerdeführerin ebenfalls gelungen, nachvollziehbar aufzuzeigen, dass es sich hierbei um Prüfungsflüge (ATPL-Check und «Skill Test» für das «Type Rating») der beiden E. \_\_\_\_\_ AG Piloten handelte, bei welchen der BAZL-Inspektor als «Flight Examiner» (Prüfer) amtierte (BB 22, 23 und 24, Prüfberichte des BAZL vom 23. Dezember 2009 und 31. Dezember 2009; BB 16, Journey Log HB-ZUV vom 31. Dezember 2009). Diese Flüge wurden – so die Beschwerdeführerin – dem Budget-Betrag des BAZL nicht verrechnet; jedenfalls lässt sich den Akten nichts Gegenteiliges entnehmen. Vielmehr hat das BAZL – laut Aussagen der Beschwerdeführerin – für die Prüfungsabnahme durch ihren Inspektor die entsprechende Prüfungsgebühr in Rechnung gestellt. Dies erscheint glaubhaft mit Blick darauf, dass es sich bei den beiden Prüfungskandidaten gerade um Mitarbeiter der E. \_\_\_\_\_ AG handelte, welche Interesse daran hatte, dass ihre Piloten befugt waren, den Helikopter HB-ZUV zu fliegen. Somit hat auch diesbezüglich als rechtsgenügend erstellt zu gelten, dass die Beschwerdeführerin bzw. die E. \_\_\_\_\_ AG keine Schulungsleistung an das BAZL erbracht hat.

**3.4.4.3** Die als «Type Training» bezeichneten Flüge, bei welchen jeweils zwei bei der E. \_\_\_\_\_ AG angestellte Piloten als Besatzung vermerkt sind, können ebenfalls keine Bildungsleistungen darstellen, da es hier bereits an einem Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und einem Dritten mangelt (vgl. E. 2.3). Es ist aufgrund der Akten davon auszugehen, dass es sich um (Trainings-)Flüge für das eigene Personal handelte (vgl. zur diesbezüglichen vertraglichen Verpflichtung der E. \_\_\_\_\_ AG ihrer Besatzung gegenüber: VB 13, Operation Management Agreement, Ziff. 3.6).

**3.4.5** Insgesamt handelt es sich bei allen obgenannten streitbetroffenen Leistungen mit dem Helikopter HB-ZUV nicht um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen. Folglich erweist sich die Vorsteuerabzugskürzung der Vorinstanz in Höhe von insgesamt Fr. 945'007.-- im Zusammenhang mit dem Helikopter HB-ZUV als nicht rechtens und ist aufzuheben. Im Gegenzug hat die Beschwerdeführerin auf dem Umsatz mit dem BAZL in Höhe Fr. 5'410.-- die Mehrwertsteuer nachzuentrichten, ausmachend Fr. 382.-- (gerundet). Diesbezüglich ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

**3.5** Zusammenfassend ist die Vorinstanz im Umfang der privaten Nutzung des Flugzeugs HB-AEU durch den wirtschaftlich Berechtigten («Eigennutzung») zu Recht von einer Steuerumgehung i.S. eines teilweisen Durchgriffs ausgegangen. Sie hat der Beschwerdeführerin folglich den Vorsteuerabzug zu Recht nur im Umfang der hierzu berechtigenden Ausgangsleistungen bzw. Umsätze mit unabhängigen Dritten («Drittumsätze») gewährt (E. 3.2.4). Die Beschwerde ist jedoch insofern teilweise gutzuheissen, als dass sich die Vorsteuerabzugskorrektur zugunsten der Beschwerdeführerin reduziert; dies einerseits aufgrund der (partiellen) Nutzungsänderungen inkl. Abschreibungen um Fr. 450'812.-- (E. 3.3.7). Andererseits vermindert sich die Vorsteuerabzugskorrektur um Fr. 945'007.--, da die Beschwerdeführerin – entgegen der Vorinstanz – keine von der Steuer ausgenommene und das Vorsteuerabzugsrecht ausschliessende Bildungsleistungen an das BAZL erbracht hat (E. 3.4.5). Die beiden vorstehenden Guthaben vermindern sich um die nachzuentrichtende Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 382.--. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Umfang von Fr. 1'395'437.-- (Summe aus Fr. 450'812.-- und Fr. 945'007.-- abzüglich Fr. 382.--) – und soweit entsprechende Guthaben bestehen zuzüglich des gesetzlich geschuldeten Vergütungszinses (Art. 48 Abs. 4 aMWSTG) – gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen.

#### **4.**

Damit verbleibt über die Verfahrenskosten (E. 4.1) und die Parteientschädigung (E. 4.2) zu befinden.

#### **4.1**

**4.1.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Die Vorinstanz hat in ihrem Einspracheentscheid vom 22. April 2020 die Vorsteuerabzugskorrektur (Mehrwertsteuerforderung über die bisherigen Selbstdeklarationen hinaus für die Steuerperiode 1. Quartal 2005 bis 4. Quartal 2009) auf Fr. 1'849'178.-- festgesetzt (wobei Fr. 53'300.-- durch die Beschwerdeführerin anerkannt wurden). Das Bundesverwaltungsgericht reduziert diese Korrektur zugunsten der Beschwerdeführerin um insgesamt Fr. 1'395'437.-- (Summe aus Fr. 450'812.-- und Fr. 945'007.-- abzüglich Fr. 382.--; eingehender: E. 3.5) auf Fr. 453'741.--. Hiermit obsiegt die Beschwerdeführerin zu rund 75 % und hätte grundsätzlich gestützt auf Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten nur teilweise – und zwar im Umfang von 25 % – zu tragen. Es ist jedoch weiter das nachfolgend Ausgeführte zu berücksichtigen.

**4.1.2** Gestützt auf Art. 63 Abs. 3 VwVG können einer obsiegenden Partei Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Das ist grundsätzlich dann der Fall, wenn die beschwerdeführende Partei das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht oder der Vorinstanz unnötig provoziert oder verzögert hat, weil sie Mitwirkungspflichten verletzt hat, beispielsweise, weil sie entscheidende Beweismittel, die zur Gutheissung der Beschwerde führen, verspätet eingereicht hat (Urteile des BVGer A-2496/2020 vom 18. November 2020 E. 4.2.2, A-1087/2016 vom 10. August 2016 E. 6.1.1 und A-3318/2019 vom 9. September 2020 E. 4).

**4.1.3** Was die im vorliegenden Verfahren zu prüfenden Fragen – ob die ESTV zu Recht von einer teilweisen Steuerumgehung ausgegangen ist (E. 3.2) und ob die Vorsteuerabzugskorrektur hinsichtlich des (gemischt verwendeten) Flugzeugs HB-AEU korrekt erfolgte (E. 3.3) – betrifft, hatte die Beschwerdeführerin begründeten Anlass, Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht zu erheben.

Was die weitere Vorsteuerabzugskürzung im Zusammenhang mit dem Helikopter HB-ZUV aufgrund von angeblichen Bildungsleistungen (E. 3.4) anbelangt, macht die Vorinstanz geltend, die Beschwerdeführerin lege erstmalig im Rahmen ihrer Beschwerde bzw. ihres Beschwerdenachtrags diesbezügliche Beweismittel ins Recht, habe zuvor jedoch nicht in Abrede gestellt, dass Schulungsflüge stattgefunden hätten. Bei einer allfälligen Gutheissung sei daher zumindest keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Sachverhalt Bst. I). Die Beschwerdeführerin entgegnet, eine frühere Beibringung ihrer Vorbringen und Unterlagen sei nicht möglich gewesen. Überdies hätten bereits die mit Einsprache eingereichten Unterlagen und

die weiteren öffentlich zugänglichen Informationen aufgezeigt, dass dem BAZL-Piloten keine Schulungsleistungen erbracht worden seien (ausführlich: Sachverhalt Bst. J).

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin zwar erst mit Beschwerdenachtrag die drei Prüfberichte des BAZL eingereicht, welche – neben weiteren Unterlagen – für das vorliegende Urteil wesentlich waren. Bereits mit Schreiben vom 4. April 2018 – und somit noch vor ihrer Einsprache bei der ESTV – hat die Beschwerdeführerin der ESTV jedoch unter anderem das für den vorliegenden Entscheid massgebliche «Aircraft Trip Summary» zukommen lassen (Beilage 12 zum genannten Schreiben). Tatsächlich erfolgte die umstrittene Vorsteuerabzugskürzung im Zusammenhang mit dem Helikopter HB-ZUV aufgrund von angeblichen von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen erst mit Verfügung vom 18. Mai 2018 (in der EM Nr. [...]) basierte die Vorsteuerabzugskürzung noch auf dem Verhältnis zwischen Drittnutzung und Eigennutzung bzw. den auf die in die jeweilige Kategorie entfallenden Flugminuten). Mit Einsprache vom 20. Juni 2018 widersprach die Beschwerdeführerin dieser (neuen) Einschätzung der ESTV und reichte dieser ein weiteres einschlägiges Beweismittel – nämlich den Vertrag betreffend den gelegentlichen Einsatz von Piloten des BAZL in Luftfahrtbetrieben vom 17. Dezember 2008 bzw. 7. Januar 2009 – ein. Insgesamt kann der Beschwerdeführerin daher nicht vorgeworfen werden, sie habe das Verfahren unnötig provoziert oder verzögert, indem sie ihre Mitwirkungspflicht verletzt habe.

**4.1.4** Nach dem Gesagten hat die Beschwerdeführerin auch die diesbezüglichen Kosten des Verfahrens nicht unnötigerweise verursacht. Somit sind die auf Fr. 20'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) der teilweise unterliegenden Beschwerdeführerin im Umfang von 25 % (vgl. E. 4.1.1) und damit in Höhe von Fr. 5'000.-- aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 15'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Keine Verfahrenskosten sind Vorinstanzen aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

## **4.2**

**4.2.1** Die zu rund 75 % obsiegende Beschwerdeführerin hat im entsprechenden Umfang Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE). Eine zusätzliche Kürzung der Parteientschädigung ist vorliegend nicht angezeigt (E. 3.3.7 und 4.1).

**4.2.2** Da der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 12 i.V.m. Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Entschädigung für die Parteientschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (vgl. Urteile des BVGer A-3121/2017 vom 1. September 2017 E. 5.3 und A-6903/2015 vom 25. April 2016 E. 10).

Die reduzierte Parteientschädigung wird vorliegend praxismässig auf Fr. 22'500.-- festgesetzt.

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird im Sinne von Erwägung 3.3.7 und 3.4.5 teilweise gutgeheissen; im Übrigen jedoch abgewiesen.

#### **2.**

Die Verfahrenskosten in Höhe von insgesamt Fr. 20'000.-- werden der Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 5'000.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 20'000.-- entnommen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 15'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

#### **3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 22'500.-- auszurichten.



**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Anna Strässle

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 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: