

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1667/2006
{T 0/2}

Urteil vom 23. Juni 2008

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richter Lorenz Kneubühler (Abteilungspräsident),
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

MWST; Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG.

Sachverhalt:**A.**

Am 14. Februar 2002 liess die X._____ Ltd. (laut eigenen Angaben eine Aktiengesellschaft gemäss dem Recht der Bermudas; nachfolgend: Steuerpflichtige oder Beschwerdeführerin) mit Sitz auf den Bermudas bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) einen Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer an Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland für das Jahr 2001 in Höhe von Fr. 321'167.-- beantragen. Die Art ihrer Geschäftstätigkeit bezeichnete sie mit „Betrieb von Luftfahrzeugen, Geschäfte aller Art“. Als Zweck der Verwendung der bezogenen Leistungen gab die Beschwerdeführerin das „Aircraft Management“ an.

B.

Infolge umfangreicher Korrespondenz zwischen den Verfahrensbeteiligten entschied die ESTV am 23. Februar 2004, der Antrag vom 14. Februar 2002 auf Mehrwertsteuervergütung in Höhe von Fr. 321'167.-- werde abgewiesen. Zur Begründung führte die Verwaltung im Wesentlichen an, es fehle am Nachweis, dass die von der Gesuchstellerin bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen der Erzielung von Umsätzen dienten, die im Inland der Mehrwertsteuer unterliegen würden oder für welche eine Steuerbefreiung nach Art. 19 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) zur Anwendung käme, falls der inländische Besteuerungsort vorläge.

C.

Am 24. März 2004 liess die Steuerpflichtige dagegen Einsprache erheben und beantragen, den angefochtenen Entscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV aufzuheben; ihr sei die Mehrwertsteuer für das Jahr 2001 im Umfang von Fr. 321'167.--, zuzüglich Vergütungszins von 5 %, zu vergüten. Sie machte geltend, sie sei Eigentümerin des Flugzeuges [Nennung des Typus], eines Business Jets mit der Kennung [...], mit welchem 12 Passagiere transportiert werden könnten. Das Flugzeug sei auf dem Flugplatz von A._____ in England stationiert, von wo aus die Flugeinsätze ausgingen. Sie habe das Flugzeug zum entgeltlichen Transport von Passagieren verwendet, und zwar exklusiv für ihre Kundin, der Y._____ Inc. mit Sitz auf den British Virgin Islands. Diese Transporteinsätze seien gestützt auf einen mündlichen Vertrag

zwischen ihr und der Y._____ Inc. erfolgt. Die zum Betrieb des Flugzeugs von der Z._____ AG in der Schweiz bezogenen Leistungen seien deshalb sehr wohl zur Erzielung von Umsätzen verwendet worden, die im Inland steuerbar oder steuerbefreit wären, falls der inländische Besteuerungsort vorliegen würde.

D.

Nach weiteren Briefwechseln wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 31. Oktober 2006 die Einsprache und den Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2001 im Betrage von Fr. 321'167.-- ab. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, die Steuerpflichtige stelle eine passive Offshore-Gesellschaft dar, die auf den Bermudas praktisch lediglich über einen Registereintrag und eine Postadresse verfüge. Es könne daher auf die Inhaber der Beteiligungsrechte an der Steuerpflichtigen durchgegriffen werden. Entscheidend für die steuerliche Behandlung der fraglichen Leistungen sei diesfalls das Domizil der Inhaber der Mehrheit der Beteiligungsrechte an der Steuerpflichtigen. Nach ihren eigenen Angaben gehöre die Steuerpflichtige zur Unternehmensgruppe, welche durch B._____ als wirtschaftlich Berechtigten geführt und kontrolliert werde. Der Wohnsitz von B._____ befinde sich im Inland, weshalb eine Mehrwertsteuervergütung ausgeschlossen sei.

E.

Am 23. November 2006 reicht die Steuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde ein und stellt das Begehren, den Einspracheentscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV aufzuheben und den Antrag auf Vergütung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2001 im Umfang von Fr. 321'167.--, zuzüglich Vergütungszins von 5 %, gutzuheissen; eventualiter sei die Beschwerdesache zu neuem Entscheid an die ESTV zurückzuweisen. Zur Begründung trägt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, die Vorinstanz stütze sich bei der Bestimmung des Wohnsitzes von B._____ einzig auf formelle Argumente, nämlich auf dessen Angaben gegenüber dem Handelsregister im Zusammenhang mit der Eintragung als Verwaltungsrat. Nachgewiesenermassen befinde sich der zivilrechtliche und hier massgebende Wohnsitz von B._____ in C._____ (GB). Auch seine geschäftlichen Interessen lägen – trotz Engagement in C._____ und E._____ – in England und sonstwo ausserhalb der Schweiz. Die Voraussetzungen an eine Mehrwertsteuervergütung

seien erfüllt. Eventualiter rechtfertige sich eine Rückweisung der Angelegenheit zu materiellem Entscheid, weil die ESTV den Vergütungsantrag aus rein formellen Gründen abgewiesen habe.

F.

Am 30. Januar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren übernommen.

G.

Mit Vernehmlassung vom 27. April 2007 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

Mit Replik vom 31. Mai 2007 und Duplik vom 5. Juli 2007 halten die Verfahrensbeteiligten an ihren Anträgen fest. Zum „vertraulichen Dossier“ der Vorinstanz in anonymisierter Form als Beilage zur Duplik nimmt die Beschwerdeführerin am 13. September 2007 Stellung. Am 4. Oktober 2007 und am 15. Februar 2008 erfolgen je unaufgeforderte Eingaben der Verfahrensbeteiligten im Wesentlichen zum Wohnsitz von B._____.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die bis zu diesem Datum bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 31. Oktober 2006 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

1.2 Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden. Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Art. 62 Abs. 4 VwVG; BVGE 2007/23 E. 1.3; ANDRÉ MOSER, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 1.8 f.).

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b MWSTG). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen. Eine solche ist ebenfalls gegeben, wenn der Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird (Art. 6 Abs. 1 und 2 MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 MWSTG).

2.2 Bei Beförderungsleistungen gilt das Land, in dem eine zurückgelegte Strecke liegt, als mehrwertsteuerlicher Ort der Leistung. Der Bundesrat kann bestimmen, dass bei grenzüberschreitenden Beförderungen kurze inländische Strecken als ausländische und kurze ausländische Strecken als inländische Strecken gelten (Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

2.3 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die auf seinen Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG).

2.4 Der Bundesrat ist zuständig zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen den Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen bei Gewährung des Gegenrechts durch das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes vergütet werden kann (Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Er hat die kumulativen Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in Art. 28 ff. der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) geregelt. Danach ist anspruchsberechtigt auf

Steuervergütung, wer Gegenstände einführt oder sich im Inland Leistungen der in Art. 6 und 7 MWSTG genannten Arten gegen Entgelt erbringen lässt und zudem: a. Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland hat, wobei der Ort, an welchem eine Betriebsstätte geführt wird, einem Geschäftssitz gleichgestellt ist; b. im Inland keine Gegenstände liefert oder grundsätzlich im Inland keine Dienstleistungen erbringt; c. im Land seines Wohn- oder Geschäftssitzes seine Unternehmereigenschaft nachweist (Art. 28 Abs. 1 MWSTGV). Die bezahlte Steuer wird vergütet, sofern die bezogenen Leistungen der Erzielung von Umsätzen dienen, die in der Schweiz von Gesetzes wegen der Mehrwertsteuer unterliegen würden oder für welche eine Steuerbefreiung nach Art. 19 MWSTG zur Anwendung käme. Dienen die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen sowohl der Erzielung steuerbarer Umsätze als auch anderen Zwecken, so ist die Vergütung nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Für Leistungen, die nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck im Sinne des Art. 38 Abs. 2 MWSTG verwendet werden, besteht kein Vergütungsanspruch (Art. 29 Abs. 1 – 3 MWSTGV).

2.5 Im Sinne von Art. 38 Abs. 2 MWSTG verwendet hat eine Eingangsleistung dann zu gelten, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfließt, d.h. für einen geschäftlich begründeten Zweck eingesetzt wird. Trifft dies nicht zu, liegt mit Bezug auf diese Eingangsleistung Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor (vgl. BGE 132 II 353 E. 10, ferner E. 8.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 141 f.). Denn Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch steuerpflichtige Unternehmen können ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen (sog. "Verbrauch in der Unternehmenssphäre"; BGE 123 II 295 E. 7a; zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.2).

2.6 Die schweizerische Mehrwertsteuer ist als allgemeine Verbrauchsteuer konzipiert. Verbrauchsteuerkonform soll nach dem systemtragenden Bestimmungslandprinzip die Mehrwertsteuerbelastung in jenem Staat anfallen, in dem die Leistungen verbraucht werden. Darauf beruht die Steuerbefreiung von inländischen Leistungen, die ins Ausland „exportiert“ werden (vgl. BGE 133 II 153 E. 3; RIEDO, a.a.O., S. 49; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER,

Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 878).

2.7 Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut. Ist der Text nicht klar oder sind verschiedene Deutungen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit andern Bestimmungen zukommt. Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1, 129 II 114 E. 3.1). Namentlich bei neueren Texten kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger nahe legen (BGE 128 I 288 E. 2.4). Die Rechtsprechung lässt sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten und stellt nur dann allein auf das grammatikalische Element ab, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergibt (BGE 125 II 333 mit Hinweisen; BVGE 2007/24 E. 2.3).

2.8 Die MWSTGV wird im konkreten Anwendungsakt grundsätzlich daraufhin überprüft, ob sie gesetz- und verfassungsmässig ist. Ist der Bundesrat wie im Fall der in Rede stehenden Art. 28 ff. MWSTGV durch eine Delegationsnorm in einem Bundesgesetz ermächtigt worden (Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG), ist zu prüfen, ob sich der Verordnungsgeber an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnisse gehalten hat. Soweit das Gesetz den Bundesrat nicht ermächtigt, von der Verfassung abzuweichen, befindet das Gericht auch über die Verfassungsmässigkeit der unselbständigen Verordnungen. Räumt jedoch das Gesetz dem Bundesrat – wie hier – einen weiten Ermessensspielraum für die Regelung auf Verordnungsstufe ein, so ist dieser für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Der Richter hat diesfalls nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle jenes des Verordnungsgebers zu setzen, sondern lediglich zu prüfen, ob die Verordnungsbestimmung den Rahmen der dem Bundesrat delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder sich aus andern Gründen als gesetz- oder verfassungswidrig erweise (BGE 131 II 25 f, mit Hinweisen; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1609/2006 vom 29. April 2008 E. 2.2.4, A-1465/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.2.4, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 4.4.2; ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER,

Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2005, Rz. 2096 ff.).

3.

3.1

Im vorliegenden Fall gehört die Beschwerdeführerin nach ihren nunmehr eigenen Angaben zu einer Unternehmensgruppe, welche durch B._____ als wirtschaftlich Berechtigtem, mithin als Gesellschafter, geführt und kontrolliert werde. Die Unternehmensgruppe betreibe den weltweiten Rohstoffhandel und bezwecke zudem den Betrieb von Hotels, Freizeitparks, Sportanlagen und anderen Objekten in Europa, den USA und auf anderen Kontinenten. Weil diese Objekte auf der ganzen Welt verstreut seien, benötige B._____ ein Firmenflugzeug, mit dem er Kunden besuchen und geschäftliche Kontakte und Besprechungen durchführen könne. Das Flugzeug werde hauptsächlich im Ausland eingesetzt. Weil B._____ auch über geschäftliche Kontakte in der Schweiz verfüge, sei Lande- und Abflugort des Flugzeuges hin und wieder die Schweiz. Die Beschwerdeführerin erbringe ausschliesslich Beförderungsleistungen, ohne dazu schriftliche Verträge abzuschliessen. Das Flugzeug befördere neben B._____, gelegentlich in Begleitung seiner Familie, die Angestellten und Beauftragten, Geschäftspartner seiner weltweit tätigen Unternehmensgruppe. Während des gesamten Verfahrens machte die Beschwerdeführerin geltend, sie habe das Flugzeug zum entgeltlichen Transport von Passagieren verwendet. Hierin ist ihr zu folgen: Die Beschwerdeführerin hat für die aktenkundigen Flugbewegungen mit Personenbeförderung des fraglichen Jahres 2001 Rechnung gestellt und das entsprechende Entgelt nachweislich (Bankbelege) vereinnahmt.

An der Feststellung, die Beschwerdeführerin habe entgeltliche Beförderungsleistungen erbracht, vermag auch ein Artikel der Zeitschrift „[Nennung des Presseergebnisses]“ nichts zu ändern, demgemäss B._____ in einem Interview geäussert haben soll: „Ich fliege eine [Nennung des Typus] (...). Ich brauche den Jet ausschliesslich privat“. Die Frage, ob er das Flugzeug als Chartermaschine an Dritte ausleihe, soll er ausdrücklich verneint haben ([Presseergebnis, Datum, Seite]). Die Beschwerdeführerin selbst betont, die Aussage von B._____ der ausschliesslichen privaten Verwendung des Flugzeuges sei in [Presseergebnis] verkürzt wiedergegeben und dessen Vorbemerkung „der Jet sei kommerziell

nicht zugelassen“ sei gestrichen worden. Die Aussage sei richtigerweise im Kontext und Inhalt der Abgrenzung zwischen gewerbsmässigem Drittcharterverkehr und der – im luftfahrtrechtlichen Sinn – privaten Nutzung für Zwecke der Unternehmensgruppe, die durch B._____ kontrolliert werde, zu verstehen; das Flugzeug sei sehr wohl geschäftsmässig verwendet worden. Angesichts der aktenkundigen, weltweit intensiven geschäftlichen Einbindung von B._____ ist ohne weiteres davon auszugehen, dass das Flugzeug mindestens zu einem erheblichen Teil für geschäftliche Beförderungsleistungen eingesetzt wurde. Schliesslich ist unter den Parteien unbestritten, dass die Beschwerdeführerin Eigentümerin des fraglichen Flugzeuges ist, und nicht etwa der Gesellschafter B._____ als Privatperson.

3.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sich ein Teil der entgeltlichen Beförderungsleistungen aus reinen Inlandflügen zusammensetzte. Diese sind denn auch dokumentiert (vgl. Einsprachebeilage 6): Beinahe ein Fünftel aller Einsätze des Flugzeuges bestand im massgeblichen Jahr 2001 aus Flügen, deren Abflugs- und auch Landeort sich in der Schweiz befand. Der mehrwertsteuerliche Ort solcher Beförderungsleistungen an den Gesellschafter B._____ liegt im Inland (E. 2.2 hievor). Folglich hat die Beschwerdeführerin für diesen Teil der Beförderungen Dienstleistungen im Inland erbracht, weshalb nach dem Wortlaut von Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTGV (a contrario) die Steuervergütung zu verweigern ist.

3.3 Wollte die Beschwerdeführerin entgegenhalten, sie erbringe mit den Beförderungen von B._____ in einer mehrwertsteuerlichen Betrachtung gar keine Dienstleistungen an den Gesellschafter, sondern Charterleistungen an Dritte (in ihrem Jahresabschluss 2001 weist sie einen Ertrag unter dem Titel „Vercharterung Flugzeug“ im Umfange von Fr. 4'567'000.-- aus), wäre nicht anders zu entscheiden.

Zwar ist eine Vercharterung von Flugzeugen im Regelfall als Lieferung zu qualifizieren (Art. 6 Abs. 2 Bst. b MWSTG; vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 564 ff.) und deren Ort richtet sich danach, wo sich das Flugzeug zum Zeitpunkt der Überlassung an den Dritten befand (Art. 13 Bst. a MWSTG). Die Steuervergütung wäre folglich nur dann zu verweigern, wenn diesfalls der Ort der Vercharterung sich wiederum im Inland befände.

Allerdings ergibt sich weder aus den Akten noch vermag die Beschwerdeführerin darzutun, dass eine solche Vercharterung mit mehrwertsteuerlichem Ort im Ausland überhaupt anzunehmen wäre. Einzig die Bezeichnung des Ertrags als „Vercharterung Flugzeug“ in ihrem eigens als „pro Forma-Bilanz“ bezeichneten Jahresabschluss 2001 vermag das Bundesverwaltungsgericht nicht davon zu überzeugen, es habe sich dabei um eine Vercharterung (Lieferung) gehandelt mit den im Vergleich mit Beförderungsleistungen (Dienstleistungen) allenfalls unterschiedlichen Folgewirkungen auf die mehrwertsteuerliche Ortsbestimmung. Dabei fällt besonders ins Gewicht, dass die auf den Bermudas ansässige Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben keiner Buchführungspflicht unterliegt, jedenfalls keine Jahresrechnungen mit Bilanz und Erfolgsrechnung zu erstellen hat und mithin ihre „pro Forma“-Jahresrechnung auch durch keine unabhängige Prüfungsstelle begutachtet wurde. Überdies fakturierte die Beschwerdeführerin die entsprechenden Leistungen an die Y._____ Inc. ausschliesslich mit der Bezeichnung Leasing bzw. Miete, was einen wesentlichen tatsächlichen Unterschied zum Charter darstellt. Jedenfalls wäre nicht zum Vorteil der Beschwerdeführerin zu gewichten, wenn sie in widersprüchlicher Weise einerseits Charterleistungen in ihrem Geschäftsabschluss ausweist und dies hier auch geltend machen wollte, andererseits aber ausschliesslich Miet- bzw. Leasingleistungen in Rechnung stellte. Ferner hat die Beschwerdeführerin im Ergebnis von ihrem im Entscheidungsverfahren eingenommenen Standpunkt Abstand genommen, sie habe das Flugzeug verchartert, und hält im Wesentlichen nunmehr dafür, sie habe mit dem Flugzeug vorwiegend den Gesellschafter B._____, gelegentlich in Begleitung seiner Familie, die Angestellten und Beauftragten, Geschäftspartner seiner weltweit tätigen Unternehmensgruppe befördert. Damit habe sie entgeltliche Beförderungsleistungen erbracht. Davon ist hier auszugehen; das mehrwertsteuerliche Entgelt wurde von dritter Seite geleistet, d.h. durch die Y._____ Inc. Schliesslich ist anzumerken, dass sich den Akten ohnehin keinerlei Hinweise darauf entnehmen liessen, welcher Art die Charterleistungen wären. Nicht als Charter, sondern als reine Beförderungsleistung würde in der Regel beispielsweise der sogenannte Eigencharter (own use charter) gelten, weil daran nur zwei Parteien beteiligt sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.519/1998 vom 24. April 2001, E. 4b); die Beschwerdeführerin selbst räumt in anderem Zusammenhang ausdrücklich ein, das Flugzeug sei für Zwecke der

Unternehmensgruppe (also für den Gesellschafter B._____) eingesetzt gewesen, und nicht für den „gewerbsmässigen Drittcharterverkehr“ („ein solcher Dritteinsatz des Flugzeugs wäre illegal“ [Eingabe vom 10. März 2008, Rz. 4.2, 4.4]).

Unter all diesen Umständen könnte für einen Nachweis von – mehrwertsteuerliche Lieferungen darstellenden – Charterleistungen der Hinweis der Beschwerdeführerin jedenfalls nicht genügen, es hätten lediglich mündliche Verträge bestanden. Es ist folglich nicht von der Annahme auszugehen, die unzweifelhaft steuerbaren Leistungen der Beschwerdeführerin stellten allesamt im Ausland erbrachte Lieferungen von Gegenständen dar. Die Voraussetzungen von Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTGV wären auch unter diesem Gesichtspunkt nicht erfüllt.

3.4 Es stellt sich höchstens die Frage, ob die Vergütung der auf den Eingangsleistungen lastenden Mehrwertsteuer dennoch teilweise – für jenen Teil, den die Beschwerdeführerin für Beförderungsleistungen im Ausland verwendete – zu gewähren ist. Der Wortlaut von Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTGV ist klar („keine“ Lieferungen oder Dienstleistungen im Inland) und sieht eine solche Aufteilung nicht vor. Es gilt zu prüfen, ob die anderen Auslegungselemente zu einem anderen Ergebnis führen sowie, ob der Bundesrat mit dieser gewissermassen „Alles oder Nichts“-Regelung das übergeordnete Bundesrecht respektiert.

Den Materialien (historische Auslegung) sind keinerlei Anhaltspunkte zu entnehmen, die ein Abweichen vom Wortlaut rechtfertigen oder aufdrängen würden. Aus einer teleologischen und systematischen Sicht auf die Art. 28 ff. MWSTGV zielt die Regelung des Bundesrates in Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips (E. 2.6 hievor) darauf ab, dass ausländisch ansässige Unternehmen die schweizerische Mehrwertsteuer zurückfordern können, die auf Eingangsleistungen lastet, welche im Ausland für geschäftliche Zwecke verwendet und dort letztlich auch besteuert werden. Die Vergütung der schweizerischen Steuer an ausländische Unternehmen bildet gleichsam das Pendant zum Abzug der Vorsteuer (durch inländisch ansässige Unternehmen), welche auf Inlandleistungen lastet, die im Inland steuerbaren Zwecken dienen („sog. Vorsteuervergütungsverfahren, das an die Stelle des Vorsteuerabzugs tritt“; Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling,

{93.461} über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, ad Art. 86 Bst. c)). Werden die im Inland bezogenen Leistungen im Inland für steuerbare Leistungen verwendet, greift nach der Konzeption des Gesetzes der Vorsteuerabzug Platz (E. 2.3 hievor) und das Instrumentarium der Steuervergütung steht ausser Frage. Aus diesen Gründen verweigert der Bundesrat bei inländischer Leistungserbringung durch das ausländisch ansässige Unternehmen zu Recht eine Vergütung der schweizerisch angefallenen Vorsteuer. Damit ist freilich nicht gleichzeitig auch die Frage zwingend zu bejahen, ob der Bundesrat berechtigt war, eine Steuervergütung vollumfänglich zu verweigern, sobald auch nur ein Teil der Verwendung im Inland erfolgt.

Vielmehr ist zur Beantwortung dieser Frage massgeblich zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber in Art. 90 Abs. 2 Bst. b MWSTG dem Bundesrat einen sehr weiten Ermessensspielraum für die Regelung der Voraussetzungen einer Steuervergütung einräumt. Dieser Spielraum ist für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es prüft lediglich, ob der in Rede stehende Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTGV den Rahmen der dem Bundesrat delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder sich aus andern Gründen als gesetz- oder verfassungswidrig erweise (E. 2.8 hievor). Die Regelung des Bundesrates ist im Zusammenhang damit zu sehen, dass die Leistungserbringerin inländisch subjektiv steuerpflichtig und damit auch vorsteuerabzugsberechtigt würde, falls sie steuerbare Leistungen im Umfang von über Fr. 75'000.-- im Inland erbringen würde (Art. 21 Abs.1 MWSTG und Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG). Eine Steuervergütung käme diesfalls nicht mehr in Frage. Mit andern Worten bewegt sich der Bundesrat mit seiner „Alles oder Nichts“-Regel von Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTGV in quantitativer Hinsicht innerhalb einer Bandbreite von maximal Fr. 75'000.-- (bei steuerbarem Umsatz im Inland von Fr. 0.--: Steuervergütung; bei Fr. 1.-- bis Fr. 75'000.--: keine Steuervergütung; ab Fr. 75'001.--: subjektive Steuerpflicht und Vorsteuerabzug). Wenn das Gesetz für die Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht sowie des subjektiven Rechts auf Vorsteuerabzug im theoretischen Extremfall einen Umsatz von Fr. 75'000.-- unberücksichtigt lässt, darf es dem Ordnungsgeber nicht verwehrt sein, bei der Steuervergütung Gleiches zu tun. Damit ist ihm keine Über- oder Unterschreitung des ihm delegierten Gestaltungsspielraumes vorzuwerfen. Inwiefern sich die Regel auf andere Weise gesetz- oder verfassungswidrig erwiese, ist weder ersichtlich noch durch die Beschwerdeführerin behauptet, geschweige

denn dargetan. Unter diesen Umständen hat der Richter nicht sein Ermessen an die Stelle jenes des Verordnungsgebers zu setzen und zu verlangen, die Eingangsleistungen an die Beschwerdeführerin seien aufzuteilen, in solche, die zur Steuervergütung berechtigen, und in andere.

Nur am Rande sei deshalb angemerkt, dass sich eine solche Aufteilung – wie der vorliegende Fall exemplarisch aufzeigt – in der Praxis als problematisch, jedenfalls wenig praktikabel und deshalb auch sachwidrig erweisen würde: Die Beschwerdeführerin ist auf den Bermudas ansässig, wo gemäss eigenen Angaben keine Buchführungs- und Kontrollpflicht vorherrscht. Die Feststellung der für eine Aufteilung erforderlichen genauen tatsächlichen Verhältnisse wäre sowohl für die Verwaltung als auch für die Gesuchsteller selbst jeweils wohl mit einem unverhältnismässigen, jedenfalls mit einem erheblichen Mehraufwand verbunden.

3.5 Unter diesen Umständen kann offen bleiben, ob die weiteren kumulativen Voraussetzungen an eine Steuervergütung (s. E. 2.4 hievori) gegeben wären.

4.

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 10'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 10'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.

Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: