



Abteilung I  
A-6002/2022

## Urteil vom 21. Dezember 2023

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

**X. \_\_\_\_\_ AG in Liquidation,**  
vertreten durch  
lic. iur. LL.M. Rolf Schilling, Rechtsanwalt,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009).

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

**A.a** Die X. \_\_\_\_\_ AG in Liquidation (nachfolgend: Steuerpflichtige) war vom 1. Februar 1999 bis 30. September 2010 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

**A.b** Die Steuerpflichtige war Eigentümerin eines Flugzeuges des Typs Bombardier BD700 mit der Kennzeichnung [...], welches sie vom 1. Januar 2006 bis zu dessen Verkauf am 28. Januar 2010 durch inländische Luftfahrtunternehmen, die im Verzeichnis der ESTV aufgelistet waren, betreiben liess. Vom 1. Januar 2006 bis zum 30. Mai 2006 war dies die A. \_\_\_\_\_ SA, vom 1. Juni 2006 bis zum 28. Februar 2009 die B. \_\_\_\_\_ SA und vom 1. März 2009 bis zum 28. Januar 2010 die C. \_\_\_\_\_ AG.

**B.**

**B.a** Zwischen Mai und November 2011 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle über die Steuerperioden 1. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009 durch (Zeit vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2009; eigentlich bis 30. September 2010, wobei die Steuerperioden des Jahres 2010 vom vorliegenden Verfahren nicht erfasst sind). Gestützt auf das Kontrollergebnis nahm sie mit Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) / Verfügung vom 12. Dezember 2011 eine Nachbelastung von insgesamt CHF 1'037'611.- zuzüglich Verzugszins ab 31. August 2008 vor. Die Nachbelastung ergab sich gemäss ESTV aufgrund der gemischten Verwendung des genannten Flugzeugs sowie von nicht abgerechneten Privatanteilen Autokosten.

**B.b** Gegen die EM Nr. (...) / Verfügung vom 12. Dezember 2011 erhob die Steuerpflichtige am 30. Januar 2012 Einsprache, wobei sie die Nachbelastung der Privatanteile Autokosten anerkannte, im Übrigen jedoch die Aufhebung der Einschätzungsmitteilung / Verfügung vom 12. Dezember 2011 beantragte. Eventualiter beantragte sie, die geschuldete Mehrwertsteuer in Bezug auf die gemischte Verwendung des Flugzeugs im Umfang von 25.77 % (nach ihrer Berechnung CHF 353'966.-) festzusetzen. In formeller Hinsicht beantragte sie, das Verfahren vorerst bis zum 30. April 2012 zu sistieren, da die Beschaffung weiterer Beweise für die geschäftliche Nutzung des Flugzeugs einen grossen zeitlichen Aufwand verursachen würde. Sie machte geltend, Flüge für den ihr nahe stehenden D. \_\_\_\_\_ seien geschäftsmässig begründet gewesen, da dieser regelmässig zu Besprechungen mit Geschäftspartnern, insbesondere im Rahmen des Baus eines

grossen Luxushotels geflogen sei. Der Eventualantrag ergebe sich aus der durchschnittlichen Verwendung des Flugzeugs für Personen, deren Identität nicht offengelegt werden könne.

**B.c** Nachdem die Steuerpflichtige keine weiteren Beweismittel beigebracht hatte, forderte die ESTV sie mit Schreiben vom 16. September 2016 auf, verschiedene näher genannte Unterlagen einzureichen und eine Frage zu beantworten. Am 15. November 2016 reichte die Steuerpflichtige eine Stellungnahme mit diversen Unterlagen ein. Die ESTV bestätigte mit Verfügung vom 7. Dezember 2016 sinngemäss die EM Nr. (...) vom 12. Dezember 2011 / Verfügung vom 12. Dezember 2011. Gegen diese Verfügung erhob die Steuerpflichtige (wiederum) Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 14. Mai 2021 stellte die ESTV fest, dass die Verfügung vom 7. Dezember 2016 im Umfang von CHF 1'783.- (betreffend Privatanteil Autokosten) zuzüglich Verzugszins ab 31. August 2008 in Rechtskraft erwachsen sei. Im Übrigen hiess sie die Einsprache teilweise gut und setzte die zusätzlich geschuldete Mehrwertsteuer nunmehr auf CHF 674'952.- zuzüglich Verzugszins ab 31. August 2008 fest. Die teilweise Gutheissung resultierte daraus, dass die ESTV den Vorsteuerabzug nun nicht mehr nach einem Aufwandschlüssel, sondern – wie von der Steuerpflichtigen eventualiter beantragt – nach der Anzahl Flugstunden kürzte.

### **C.**

Gegen den Einspracheentscheid vom 14. Mai 2021 führte die Steuerpflichtige (fortan: Beschwerdeführerin) am 14. Juni 2021 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheids und die Festsetzung der Mehrwertsteuer auf CHF 1'783.- (betreffend Privatanteil Autokosten). Eventualiter sei die geschuldete Mehrwertsteuer unter Anwendung einer Vorsteuerkorrektur für die gemischte Verwendung des Flugzeugs im Umfang von durchschnittlich 25.77 % auf CHF 355'749.- (inklusive Privatanteil Autokosten) festzusetzen. Mit Urteil A-2789/2021 vom 3. Februar 2022 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde gut.

Im Rahmen seiner Begründung hielt das Bundesverwaltungsgericht im Wesentlichen fest, dass es der Beschwerdeführerin gelungen sei nachzuweisen, dass den Flügen von D.\_\_\_\_\_ ein geschäftlicher Zweck zugrunde gelegen habe. Mit Bezug auf die für D.\_\_\_\_\_ durchgeführten Flüge liege demnach auch keine Steuerumgehung vor. Diesbezüglich sei der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht zu kürzen (Urteil des BVGer A-2789/2021 vom 3. Februar 2022 E. 3.1.2 f.).

Mit Bezug auf jene Flüge, bei denen die Beschwerdeführerin die Identität der Passagiere nicht offenlegen könne oder wolle, hielt das Bundesverwaltungsgericht zunächst fest, das Bundesgericht habe in Verfahren, in denen bereits auf eine (teilweise) Steuerumgehung erkannt worden sei, festgehalten, es sei dann an der Beschwerdeführerin den Nachweis zu erbringen, dass Flüge mit Personen, deren Identität nicht offengelegt werde, geschäftlich begründet seien (mit Verweis auf die Urteile des BGer 2C\_732/2010 vom 28. Juni 2012 E. 5.5 und 2C\_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 7.5). Im vorliegenden Fall sei das Flugzeug jedoch nachgewiesenermassen zu nahezu 75 % geschäftlich genutzt worden. Ein solcher Anteil an geschäftlicher Nutzung sei erheblich und der verbleibende Anteil von 25 %, welcher allenfalls eine private Nutzung des Flugzeuges darstelle, müsse im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als untergeordnet betrachtet werden. Der vorliegende Fall sei somit ohnehin in die Fallgruppe 4 einzuordnen (i.e. keine Steuerumgehung, auch nicht partiell), womit die gewählte Struktur steuerlich grundsätzlich vollumfänglich anzuerkennen sei. Weitere Abklärungen in Bezug auf die Flüge, bei denen die Passagiere nicht bekannt seien, könnten somit mangels Relevanz unterbleiben. Denn nur wenn die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung gegeben wären, wäre anschliessend zwischen geschäftlichen und privaten Flügen zu unterscheiden gewesen. Damit sei auch in Bezug auf die «vertraulichen Passagiere» keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen und die Beschwerde gutzuheissen (Urteil des BVGer A-2789/2021 vom 3. Februar 2022 E. 3.2 f.).

#### **D.**

**D.a** Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. Februar 2022 wurde seitens der ESTV mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 8. März 2022 angefochten. Die ESTV beantragte, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. Februar 2022 sei betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2007 bis 4. Quartal 2009 aufzuheben und ihr Einspracheentscheid vom 14. Mai 2021 sei betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 2007 bis 4. Quartal 2009 zu bestätigen. Zudem sei festzustellen, dass die absolute Verjährung betreffend die Steuerperioden 1. bis 4. Quartal 2006 eingetreten sei, weshalb ihr Einspracheentscheid vom 14. Mai 2021 betreffend die Steuerperioden 1. bis 4. Quartal 2006 entsprechend aufzuheben sei.

**D.b** Mit BGE 149 II 53 hiess das Bundesgericht die Beschwerde der ESTV gut, hob das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2789/2021 vom 3. Februar 2022 betreffend die Steuerperioden 2007, 2008 und 2009 auf

und wies die Sache insoweit zur Sachverhaltsergänzung und Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an das Bundesverwaltungsgericht zurück. Betreffend die Steuerperiode 2006 wurde von Amtes wegen die Verjährung festgestellt.

**D.c** Im Rahmen der Begründung führte das Bundesgericht aus, es habe schon verschiedentlich zu bestimmen gehabt, wie eine Gesellschaft, die ein Flugzeug halte, mehrwertsteuerlich zu behandeln sei, wenn sie ihren Aktionär oder eine nahe stehende Person mit dem Flugzeug befördere oder das Flugzeug ihrem Aktionär oder einer nahe stehenden Person zur Verfügung stelle. In der Folge beschrieb das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung und teilte diese in «Phasen» ein, wobei die letzte Phase diejenige der «Partiellen Steuerumgehung» gewesen sei (BGE 149 II 53 E. 5.1 f.).

**D.d** Neu argumentiert das Bundesgericht nicht mehr mit der Steuerumgehungsdoktrin. Vielmehr führt das Bundesgericht aus, die Tätigkeit von Flugzeug-Eigentümergeellschaften könne nicht als gewerblich bezeichnet werden, soweit die Gesellschaft zur Befriedigung der privaten Bedürfnisse des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen eingesetzt werde. Insoweit sei ihr Augenmerk nicht auf die Erzielung von Umsätzen ausgerichtet. Falle diese Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, könnten die in diesem Rahmen erbrachten Beförderungen des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen keinen geschäftlich begründeten Zweck gemäss Art. 38 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) darstellen, der zum Vorsteuerabzug berechtigen würde, selbst wenn sie isoliert betrachtet die Merkmale einer Lieferung oder Dienstleistung tragen würden. Weiter hält das Bundesgericht fest, als Teil einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden gewerblichen Tätigkeit könnten Beförderungen des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen zu privaten Zwecken nur, aber immerhin dann betrachtet werden, wenn sie gemessen an der Gesamtnutzung des Flugzeugs nur einen geringfügigen Anteil ausmachten. In ihrer aktuellen Praxis betrachte die ESTV eine private Nutzung des Flugzeugs von bis zu 20 % als unschädlich («safe harbour»; mit Verweis auf die MWST-Branchen-Info 11 Luftverkehr, Ziff. 13.4). Es spreche nichts dagegen, diese Schwelle auch hier zugrunde zu legen. Sobald dieser Wert überschritten werde, falle jedoch die gesamte Verwendung des Flugzeugs zu privaten Zwecken durch den wirtschaftlich Berechtigten und nahe stehende Personen aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer und berechtige nicht zum Vorsteuerabzug (mit

sinngemässen Verweis auf die MWST-Branchen-Info 11 Luftverkehr, Ziff. 13.4; BGE 149 II 53 E. 6.2).

**D.e** Hinsichtlich des Sachverhalts hielt das Bundesgericht sodann fest, es sei unbestritten, dass die Beschwerdegegnerin (vor BVGer: Beschwerdeführerin) das Flugzeug via die Flugzeugbetreibergesellschaften in erheblichem Umfang an unabhängige, genau bezeichnete Dritte vermietet bzw. verchartert habe. Insoweit anerkenne denn auch die ESTV das Recht der Beschwerdeführerin auf den Vorsteuerabzug. Gemäss dem Einspracheentscheid der ESTV vom 14. Mai 2021 seien im Jahr 2007 44.80 %, im Jahr 2008 41.03 % und im Jahr 2009 76.35 % der jeweiligen Flugzeit auf solche «Drittflüge» entfallen (mit Verweis auf den Einspracheentscheid der ESTV vom 14. Mai 2021 S. 18). Der Rest der Flugzeit – also 55.20 % im Jahr 2007, 58.97 % im Jahr 2008 und 23.65 % im Jahr 2009 – sei auf Flüge von D.\_\_\_\_\_ (bzw. die Gesellschaften E.\_\_\_\_\_ Ltd, F.\_\_\_\_\_ Ltd und G.\_\_\_\_\_ Corp.) sowie auf Personen, deren Identität die Beschwerdeführerin nicht habe offenlegen können oder wollen, entfallen. Im Umfang der erheblichen und unbestrittenen Drittvermietung bzw. -vercharterung des Flugzeugs via die Flugzeugbetreibergesellschaften habe die Beschwerdeführerin zweifellos eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, die ihre subjektive Steuerpflicht begründet habe. Hingegen sei im Verfahren vor der Vorinstanz (i.e. vor BVGer) unklar geblieben, in welchem Umfang und Verhältnis die übrige Nutzung – d.h. die Nutzung durch D.\_\_\_\_\_ und nicht identifizierte Dritte – geschäftlichen oder privaten Zwecken gedient habe. Unter diesen Umständen könne das Bundesgericht nicht beurteilen, ob das Flugzeug der Beschwerdeführerin im Sinne der vorstehenden Erwägungen in einer oder in mehreren der streitbetroffenen Steuerperioden zu mehr als 20 % für private Zwecke verwendet worden sei und diese Nutzung daher nicht mehr als Teil der gewerblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin betrachtet werden könne (BGE 149 II 53 E. 6.4 f.).

Da nicht alle entscheidungswesentlichen Tatsachen festgestellt seien, sei das angefochtene Urteil in Bezug auf die Steuerperioden 2007 bis 2009 aufzuheben und die Sache zur Sachverhaltsergänzung an die Vorinstanz (i.e. an das BVGer) zurückzuweisen. Dabei werde die Vorinstanz – unter Mitwirkung der Beschwerdeführerin – zu klären haben, ob die bislang nicht identifizierten Dritten als nahe stehend zu betrachten seien und zu welchen Zwecken sie das Flugzeug verwendet hätten, wobei nicht offen gelegte Identitäten in der Regel ein Indiz für eine Verwendung für private Zwecke seien. Zudem werde sie in Bezug auf diejenigen Flüge des wirtschaftlich Berechtigten (i.e. D.\_\_\_\_\_), die eine touristische Destination als Lande-

oder Abflugort hätten und auf denen er von Familienmitgliedern begleitet worden sei, vertieft zu prüfen haben, welchem Zweck der jeweilige Flug effektiv gedient habe (BGE 149 II 53 E. 6.6).

**D.f** In diesem Sinne wies das Bundesgericht die Sache zur Sachverhalts-ergänzung und Neuurteilung an das Bundesverwaltungsgericht zurück. Zudem stellte es fest, dass im Verfahren vor der Vorinstanz (i.e. vor BVGer) für die Steuerperiode 2006 die absolute Verjährung eingetreten sei. Da die Vorinstanz den Einspracheentscheid der ESTV aus anderen Gründen aufgehoben habe, habe sie sich zu dieser Verjährung nicht zu äussern gebraucht. Da das Urteil der Vorinstanz (i.e. des BVGer) indessen nach dem Gesagten aufzuheben sei, rechtfertige es sich, nunmehr von Amtes wegen festzustellen, dass betreffend die Steuerperiode 2006 die Verjährung eingetreten sei (Urteil des BGer 2C\_217/2022 vom 15. Dezember 2022 [in BGE 149 II 53 nicht publizierte] E. 7).

#### **E.**

Mit Verfügung vom 9. Januar 2023 nahm das Bundesverwaltungsgericht das Verfahren unter der Nummer A-6002/2022 wieder auf, übertrug den von der Beschwerdeführerin im Verfahren A-2789/2021 einbezahlten Kostenvorschuss auf das Verfahren A-6002/2022 und bot sowohl der Beschwerdeführerin als auch der Vorinstanz Gelegenheit, in Bezug auf den BGE 149 II 53 eine Stellungnahme sowie allfällige Beweismittel einzureichen.

#### **F.**

Mit Eingabe vom 2. Februar 2023 nahm die ESTV die Gelegenheit zur Stellungnahme wahr und beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen und ihr Einspracheentscheid vom 14. Mai 2021 betreffend die Steuerperioden 2008 und 2009 sei zu bestätigen und der Beginn des Verzugszinses (für die Steuerperioden 2008 und 2009) sei neu auf den 15. April 2009 (mittlerer Verfall) festzulegen.

Zur Begründung führt die ESTV im Wesentlichen aus, es habe nicht bewiesen werden können, dass D.\_\_\_\_\_ – ob in Begleitung von Familienangehörigen oder alleine – zu geschäftlichen Zwecken geflogen sei. Hinsichtlich der Flüge mit Passagieren, deren Identität durch die Beschwerdeführerin nicht bekannt gegeben wird, stellt sich die ESTV auf den Standpunkt, diese hätten – mit Blick auf die Beweislastverteilung – von vornherein als nicht geschäftlich bzw. privat zu gelten. Zum Schluss legt die ESTV infolge

der Verjährung der Steuerperioden 2006 und 2007 den Beginn des Verzugszinsenslaufs neu fest.

**G.**

Mit Eingabe vom 30. März 2023 stellt die Beschwerdeführerin folgende Anträge:

1. Die Steuerforderung der ESTV des Jahres 2006 sei wegen Verjährung abzuweisen.
2. Die Steuerforderung der ESTV des Jahres 2007 sei wegen Verjährung abzuweisen.

Eventualiter sei von einer Einlageentsteuerung im Umfang von 5.48 % auszugehen und die Steuerforderung der ESTV sei mit CHF 0.00 festzulegen.

3. Die Steuerforderung der ESTV für das Jahr 2008 sei aufgrund eines Eigenverbrauchs im Umfang der Nutzungsänderung von 7.64 % zum Vorjahr mit CHF 30'145.25 anzusetzen.

Eventualiter sei dieser Eigenverbrauch mit 33.21 % anzusetzen und die Steuerforderung der ESTV auf CHF 131'080.00 festzulegen.

4. Die Steuerforderung der ESTV für das Jahr 2009 sei mit CHF 0.00 anzusetzen;

unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin betreffend die geschäftliche Nutzung des Flugzeugs im Wesentlichen aus, sie anerkenne die Feststellung des Bundesgerichts, wonach dieses die Beweislage hinsichtlich der vertraulichen Passagiere nicht prüfen könne. Im Übrigen aber sei die Aussage schlicht falsch, denn sie habe die geschäftliche Nutzung ihres Flugzeugs im Rahmen der Flüge, bei denen ihr Geschäftsführer D. \_\_\_\_\_ als Lead Passenger an Bord gewesen sei, eingehend dargelegt.

Weiter führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, die Steuerforderung für das Jahr 2007 sei, ihrer Auffassung zufolge, ebenfalls verjährt (wie auch diejenige für das Jahr 2006).



Hinsichtlich der Steuerperiode 2008 führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, das Bundesgericht verlange den Nachweis der geschäftlichen Nutzung der Flüge für die sog. vertraulichen Passagiere. Sie – die Beschwerdeführerin – habe diese kontaktiert, aber keine Erlaubnis dafür erhalten, Namen und Zweck der Flüge offen zu legen. Soweit sie – die Beschwerdeführerin – die Folgen der Beweislosigkeit betreffend die Flugzeit mit vertraulichen Passagieren tragen müsse, sei eine Korrektur der Vorsteuer vorzunehmen. Im Hauptantrag sei für das Jahr 2008 von einer Nutzungsänderung zulasten von ihr – der Beschwerdeführerin – im Umfang von 7.64% auszugehen, womit die Eigenverbrauchssteuer im Betrag von CHF 30'145.25 festzusetzen sei. 7.64% sei die Zunahme in Prozent der Flugzeit für vertrauliche Passagiere im Vergleich zum Jahr 2007, also die Differenz zwischen der Nutzung durch vertrauliche Passagiere im Jahr 2008 von 33.21% und derjenigen im Vorjahr von 25.57%. Im Eventualantrag sei von einer Korrektur von 33.21% (die den vertraulichen Passagieren zurechenbaren Flügen) auszugehen, was eine Vorsteuerkorrektur im Betrag von CHF 131'080.- nach sich ziehe.

Auch hinsichtlich der Steuerperiode 2009 führt die Beschwerdeführerin aus, sie dürfe Namen und Zweck der Flüge der vertraulichen Passagiere nicht offen legen. Für das Jahr 2009 sei indes von einer Nutzung des Flugzeugs für vertrauliche Passagiere von lediglich 14.56% auszugehen. Damit bewege sie sich – so die Beschwerdeführerin weiter – sogar unterhalb des Grenzwertes von 20%, weshalb sie berechtigt sei, alle Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Flugzeug gelten zu machen. Selbst wenn sie – die Beschwerdeführerin – ihr Flugzeug zu mehr als 20% der Flugzeit für angeblich private Zwecke verwendet hätte, wäre noch immer von einer Einlageentsteuerung auszugehen, denn eine allfällige private Nutzung würde keinesfalls diejenige des Vorjahres 2008 von 33.21% erreichen.

#### **H.**

Mit Eingabe vom 28. April 2023 reicht die Beschwerdeführerin eine Entgegnung zur Stellungnahme der ESTV vom 2. Februar 2023 ein und hält an ihren Anträgen fest. Präzisierend führt sie aus, das Bundesgericht wünsche, dass die geschäftliche Veranlassung der Flüge, bei denen D. \_\_\_\_\_ von Angehörigen seiner Familie begleitet worden sei, nochmals vom Bundesverwaltungsgericht geprüft werde. Sie – die Beschwerdeführerin – verstehe nicht, gestützt auf welche willkürliche Beweiswürdigung der Vorinstanz (i.e. des BVGer) das Bundesgericht diesen Wunsch äussere. Die Beweiswürdigung sei diesbezüglich abgeschlossen und das Resultat liege vor: Die Beschwerdeführerin habe den Beweis für die

geschäftliche Veranlassung auch dieser Flüge erbracht. Weder die Ausführungen des Bundesgerichts in BGE 149 II 53 noch die Darlegungen der ESTV würden die Beweise, die von ihr – der Beschwerdeführerin – vorgebracht worden seien, umzustossen vermögen. Soweit die ESTV einen Dokumentenbeweis fordere, verhalte sie sich widersprüchlich, da die Unmöglichkeit, einen solchen Nachweis zu führen, in der Natur der Sache liege.

#### I.

Mit Schreiben vom 4. Mai 2023 nimmt die ESTV zu den Eingaben der Beschwerdeführerin Stellung. Darin hält sie u.a. fest, dass vorliegend – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – keine Nutzungsänderungen zu berechnen seien. Zutreffend sei, dass bei noch nicht abgeschriebenen Flugzeugen bei wechselnden Nutzungen jährlich eine Vorsteuerkorrektur Eigenverbrauch bzw. Einlageentsteuerung auf dem (vorsteuerbelasteten) Kaufpreis der jeweiligen Flugzeuge zu berechnen sei. Allerdings sei es vorliegend so, dass die Beschwerdeführerin das Flugzeug im Jahr 1999 gekauft und im 2. Quartal 1999 die entsprechenden Vorsteuern auf dem Kaufpreis geltend gemacht habe. Da die Abschreibungsdauer bei Flugzeugen bei 5 Jahren liege, seien für die vorliegend im Streit liegenden Steuerperioden keine Nutzungsänderungen mehr zu berücksichtigen (mit Verweis auf Ziff. 6.2 des Einspracheentscheids der ESTV vom 13. Mai 2021). Vor diesem Hintergrund würden sämtliche Ausführungen bzw. die Anträge der Beschwerdeführerin bezüglich des Vorliegens einer Nutzungsänderung und der sich daraus ergebenden Konsequenzen (Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauch) fehlgehen.

*Auf die weiteren Vorbringen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird, soweit entscheidungswesentlich, in den Erwägungen näher eingegangen.*

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

#### 1.

1.1 Heisst das Bundesgericht eine Beschwerde gut, so entscheidet es in der Sache selbst oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Es kann die Sache auch an die Behörde zurückweisen, die als erste Instanz entschieden hat (Art. 107 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]). Da die Sache zur Sachverhaltsergänzung und Neubeurteilung an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen worden ist, nimmt

dieses die Streitsache – wie bereits erfolgt – ohne Weiteres wieder auf. Sämtliche Sachurteilsvoraussetzungen liegen weiterhin vor (Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] i.V.m. Art. 37 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]; Urteile des BVGer A-1998/2011 vom 8. Juni 2012 E. 1.1, B-5614/2008 vom 3. Dezember 2010 E. 1.1).

**1.2** Heisst das Bundesgericht die Beschwerde (teilweise) gut und weist es die Sache an die Vorinstanz zurück, ist Letztere an die Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden. Würde sich die Rückweisungsinstanz – im vorliegenden Fall das Bundesverwaltungsgericht – über die verbindlichen Erwägungen des bundesgerichtlichen Urteils hinwegsetzen, läge eine Rechtsverweigerung vor. Von den verbindlichen Erwägungen könnte nur dann abgewichen werden, wenn ein Revisionsgrund vorläge (Urteile des BVGer A-5311/2015 vom 28. Oktober 2015 E. 1.2, A-850/2014 vom 20. August 2014 E. 1.1, A-268/2012 vom 22. Oktober 2012 E. 1.2 mit Hinweisen auf die Literatur), was hier nicht der Fall ist. Es ist dem Bundesverwaltungsgericht infolge der Bindung an die rechtlichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zugrunde zu legen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in Erwägung gezogen wurden (BGE 135 III 334 E. 2; Urteil des BGer 1C\_398/2012 vom 27. Mai 2013 E. 1; Urteile des BVGer A-2258/2020 vom 19. Februar 2021 E. 1.2, A-2905/2020 vom 5. August 2020 E. 1.2, A-850/2014 vom 20. August 2014 E. 1.1 mit Hinweisen auf die Literatur).

**1.3** Laut Art. 37 VGG richtet sich das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht nach den Vorschriften des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt.

#### **1.4**

**1.4.1** Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle

Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1).

**1.4.2** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2; insbesondere für die Mehrwertsteuer vgl. auch: Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit der richterlichen Entscheidung darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4487/2019 und A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.2).

**1.4.3** Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; vgl. Urteil des BVGer A-992/2012 vom 6. August 2012 E. 1.4.3 mit Hinweisen). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.141; vgl. zum Ganzen:

Urteil des BVGer A-4487/2019 und A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.3).

**1.4.4** Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 1.5; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., 2013, Rz. 537).

## **2.**

**2.1** Am 1. Januar 2010 ist das (neue) MWSTG 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 um Steuerkorrekturen betreffend die Jahre 2006 bis 2009. In materieller Hinsicht kommen daher das aMWSTG 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**

**2.2.1** Die Verjährung ist ein Institut des materiellen Rechts, weshalb sich die Verjährung der Steuerforderung unter Vorbehalt abweichender Übergangsbestimmungen grundsätzlich nach demjenigen Recht beurteilt, das im Zeitpunkt ihrer Entstehung Geltung hatte (Urteil des BVGer A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 10.2 mit weiterem Hinweis). Gemäss Art. 49 Abs. 4 aMWSTG bzw. Art. 50 Abs. 4 aMWSTG verjährt eine Steuerforderung bzw. der Anspruch auf Vorsteuerabzug in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem sie bzw. er entstanden ist (vgl. zur «relativen Verjährungsfrist»: Art. 49 Abs. 1-3 aMWSTG). Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu

prüfen (BGE 142 II 182 E. 3.2.1, 138 II 169 E. 3.2 und 133 II 366 E. 3.3; vgl. auch Urteile des BVGer A-5088/2020 vom 21. November 2022 E. 1.8.1, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 10.1 mit weiteren Hinweisen).

**2.2.2** Hieraus folgt – wie schon die Parteien übereinstimmend festgehalten haben –, dass für die Steuerperiode 2007 – wie bereits für die Steuerperiode 2006 – die absolute Verjährung eingetreten ist. Die Beschwerde ist demnach im Umfang der diese Steuerperioden betreffenden Steuernachforderungen gutzuheissen.

## **2.3**

**2.3.1** Wie eingangs erwähnt (vgl. Sachverhalt Bst. D.d), folgt das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung betreffend Flugzeug-Eigentümergeellschaften nicht mehr der Steuerumgehungsdoktrin. Vielmehr argumentiert es damit, dass die Tätigkeit von Flugzeug-Eigentümergeellschaften nicht als gewerblich bezeichnet werden könne, soweit die Gesellschaft zur Befriedigung der privaten Bedürfnisse des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen eingesetzt werde. Insoweit sei ihr Augenmerk nicht auf die Erzielung von Umsätzen ausgerichtet.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wer die Beweislast dafür trägt, dass ein – in der neurechtlichen Terminologie – nicht unternehmerischer Bereich vorliegt und dass einzelne vorsteuerbelastete Aufwände für diesen nicht unternehmerischen Bereich benutzt werden und deshalb der Vorsteuerabzug insoweit entfällt.

**2.3.2** Aus der zum (neuen) MWSTG ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich hierzu Folgendes:

Nach der neuen Konzeption von 2009 (i.e. des MWSTG) ist der Vorsteuerabzug – neben den formellen Voraussetzungen – nur noch davon abhängig, dass die steuerpflichtige Person wirtschaftlich mit Vorsteuern belastet ist und dass diese im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit anfallen. Hauptvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist damit die Zuordnung zur unternehmerischen Tätigkeit. Im Gegensatz zum früheren Recht (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG) ist der strikte Verwendungskonnex zwischen vorsteuerbelasteten Leistungen und (steuerbaren) Ausgangsumsätzen somit neurechtlich keine Voraussetzung für die Zulassung zum Vorsteuerabzug mehr. Es genügt, dass das konkrete Vorsteuerbetreffnis in die unternehmerische Tätigkeit einfließt (statt vieler: BGE 142 II 488 E. 2.3.4; vgl. auch

Urteil des BVGer A-4250/2019 und A-4251/2019 vom 22. März 2020 E. 2.3.1).

Das Vorhandensein eines nicht unternehmerischen Bereichs ist nicht leichthin anzunehmen. Damit ein Rechtsträger überhaupt der Steuerpflicht unterliegt, hat er ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinn zu führen. Ist ein solches gegeben, so liegt von Gesetzes wegen ein unternehmerischer Bereich vor. Dieser stellt eine wirtschaftliche Einheit dar, welcher alle Aktivitäten zuzuordnen sind, die einen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit aufweisen. Darin einzuschliessen sind auch die vorsteuerbelasteten Investitionen und vorsteuerbelasteten Aufwände (BGE 142 II 488 E. 3.3.2 [vgl. zu diesem Urteil: BEAT KÖNIG, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, S. 76 ff.]; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 N. 45).

Aus dem Gesagten folgt, dass vorsteuerbelastete Aufwände und Investitionen – unter Geltung des MWSTG – grundsätzlich dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind, ergo grundsätzlich zum Abzug der Vorsteuern berechtigen. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die ESTV im Zusammenhang mit der Frage, ob vorsteuerbelastete Aufwände und Investitionen dem nicht unternehmerischen Bereich zuzuweisen sind und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, in einem ersten Schritt dafür beweisbelastet, dass überhaupt ein nicht unternehmerischer Bereich besteht, und in einem zweiten Schritt dafür beweisbelastet, dass der fragliche Aufwand bzw. die Investition auch wirklich dieser nicht unternehmerischen Sparte angehört (BGE 142 II 488 E. 3.8.2; Urteil des BGer 2C\_359/2016 vom 4. Oktober 2016 E. 3.2.3 und E. 3.3.3 f.).

**2.3.3** Für das Recht auf Vorsteuerabzug unter Geltung des aMWSTG ist unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände und Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck oder für den Export erbracht werden (Art. 38 Abs. 2 aMWSTG), wobei die zulässigen Zwecke in Art. 38 Abs. 2 und 3 aMWSTG abschliessend umschrieben sind (Urteil des BGer 2C\_309/2009, 2C\_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 7.2; Urteile des BVGer A-5088/2020 vom 21. November 2022 E. 2.6.1, A-1211/2012 vom 21. Februar 2013 E. 2.4 f.; vgl. ferner BGE 142 II 488 E. 3.2). Die Beweislast für das Vorliegen dieser und anderer Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs liegt bei der Steuerpflichtigen (Urteil des BGer 2C\_309/2009, 2C\_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 7.2; Urteile des BVGer A-5088/2020 vom 21. November 2022 E. 3.4.4, A-1211/2012 vom

21. Februar 2013 E. 3.2.2). Aufgrund des besagten altrechtlichen Verwendungskonnexes und der damit verbundenen Verteilung der Beweislast gelten somit unter dem aMWSTG vorsteuerbelastete Aufwände und Investitionen – anders als unter der Geltung des MWSTG (vgl. E. 2.3.2) – nicht als grundsätzlich geschäftlich begründet (unternehmerisch) und somit nicht als grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt.

**2.3.4** Somit ist in casu die Beschwerdeführerin dafür beweisbelastet, dass das Flugzeug für einen – zum Vorsteuerabzug berechtigenden – geschäftlich begründeten Zweck verwendet wurde, wobei die Tätigkeit einer Flugzeug-Eigentümergeellschaft gemäss BGE 149 II 53 E. 6.2 nicht als gewerblich bzw. geschäftlich begründet bezeichnet werden kann, soweit das Flugzeug zu Beförderungen des wirtschaftlich Berechtigten oder ihm nahe stehender Personen zu privaten Zwecken eingesetzt wird (vgl. auch Sachverhalt Bst. D.d).

### 3.

Unbestritten ist, dass in den hier noch relevanten Steuerperioden 41.03 % (2008) bzw. 76.35 % (2009) der jeweiligen Flugzeit auf «Drittflüge» entfallen. Weiter ist unbestritten, dass der Rest der Flugzeit in der Steuerperiode 2008, i.e. 58.97 %, im Umfang von 25.76 % auf Flüge von D. \_\_\_\_\_ bzw. die Gesellschaften E. \_\_\_\_\_ Ltd, F. \_\_\_\_\_ Ltd und G. \_\_\_\_\_ Corp. sowie im Umfang von 33.21 % auf vertrauliche Passagiere entfallen. In der Steuerperiode 2009 entfällt der Rest der Flugzeit (23.65 %) sodann zu 9.09 % auf D. \_\_\_\_\_ bzw. die Gesellschaften E. \_\_\_\_\_ Ltd, F. \_\_\_\_\_ Ltd und G. \_\_\_\_\_ Corp. sowie zu 14.56 % auf vertrauliche Passagiere (S. 9 der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 30. März 2023).

Gemäss dem Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts ist im vorliegenden Verfahren noch zu klären, in welchem Umfang und Verhältnis die übrige Nutzung – d.h. die Nutzung durch D. \_\_\_\_\_ und durch vertrauliche Passagiere – geschäftlichen oder privaten Zwecken gedient hat.

**3.1** Die Beschwerdeführerin führt hierzu im Allgemeinen aus, D. \_\_\_\_\_ als Geschäftsführer der F. \_\_\_\_\_ Ltd und der E. \_\_\_\_\_ Ltd habe regelmässig die Geschäftsführer der anderen Gruppengesellschaften und Unternehmen, mit denen Projekte finanziert, aufgebaut und umgesetzt worden seien, getroffen. D. \_\_\_\_\_ habe in seiner Eigenschaft als CEO der genannten Gesellschaften Berater, CEOs von Banken und anderen Finanzierungsinstituten, sowie Geschäftspartner im Zusammenhang mit bestehenden und künftigen Projekten getroffen. Insbesondere die Finanzierung



des Projekts (...) hätte es erforderlich gemacht, dass D.\_\_\_\_\_ regelmässig in New York und Genf mit Banken, anderen Finanzierern und Investoren Meetings habe abhalten müssen.

Weiter führt die Beschwerdeführerin aus, sie habe die geschäftliche Nutzung ihres Flugzeugs im Rahmen der Flüge, bei denen ihr Geschäftsführer D.\_\_\_\_\_ als Lead Passenger an Bord gewesen sei, eingehend dargelegt. Ausgehend von der Aufstellung in der Beilage 12 zur Replik vom 23. August 2021 und der nahtlosen Erläuterung im Anhang zu dieser Replik sei zu jedem Flug die geschäftliche Veranlassung dargelegt worden. Sie – die Beschwerdeführerin – verzichte darauf, diese zu rekapitulieren und beantrage hiermit den Beizug aller Akten des Verfahrens A-2789/2021 (Rz. 44 f. der Eingabe vom 30. März 2023).

Die ESTV stosse sich jedoch insbesondere an den Flügen – so die Beschwerdeführerin weiter –, bei denen D.\_\_\_\_\_ von Angehörigen seiner Familie begleitet worden sei. Hinzuweisen sei vorab, dass der Vater von D.\_\_\_\_\_, Herr H.\_\_\_\_\_, Chairman der F.\_\_\_\_\_ Ltd sei. In dieser Eigenschaft habe er die «Resolutions» zusammen mit D.\_\_\_\_\_ für die beiden Gesellschaften F.\_\_\_\_\_ Ltd und E.\_\_\_\_\_ Ltd unterschrieben (mit Verweis auf die Beweisbeilagen 4 und 10 zur Replik vom 23. August 2021 [betreffend A-2789/2021]). D.\_\_\_\_\_ sei hin und wieder von seiner Gattin bei Flügen nach New York und Genf begleitet worden. Auch die Kinder seien gelegentlich mit dabei gewesen. Die Analyse im Anhang zur Replik vom 23. August 2021 (betreffend A-2789/2021) zeige aber mit wünschenswerter Klarheit den Geschäftszweck der Meetings, die einem Einsatz des Flugzeugs mit D.\_\_\_\_\_ an Bord gefolgt hätten. Im Anhang D., E. und F. zu dieser Eingabe (i.e. diejenige vom 30. März 2023) würden zudem die Geschäftsbeziehungen der F.\_\_\_\_\_ Ltd zu den in der Analyse genannten Finanzinstituten und Personen aufgezeigt. Mit diesem Kontext werde die geschäftliche Nutzung evident, und e contrario aufgezeigt, dass auch insbesondere die Flüge nach Genf und New York weder touristisch noch familiär geprägt gewesen seien, selbst wenn Angehörige der Familie von D.\_\_\_\_\_ mit an Bord des Flugzeugs gewesen seien (Rz. 47 ff. der Eingabe vom 30. März 2023).

Die F.\_\_\_\_\_ Ltd habe jeweils das ganze Flugzeug gechartert gehabt, denn dies sei die Essenz der Verwendung eines Firmenflugzeugs. Wie viele Passagiere, und in welcher Funktion, sich an Bord befänden, sei für die Preisgestaltung offensichtlich nur marginal und nur für die Berechnung von Nebenkosten wie Catering von Bedeutung. Im Bereich der direkten

Steuern sei zudem anerkannt, dass die Begleitung des CEOs durch die Gattin einer geschäftlichen Verwendung nicht schädlich sei. Es sei nicht einzusehen, weshalb für die Beschwerdeführerin diese Sichtweise keine Anwendung finden könne, zumal die ESTV im Bereich der Geschäftsfahrzeuge keine Aufzeichnungen betreffend die Personen im Auto verlange (Rz. 51 der Eingabe vom 30. März 2023).

**3.2** Im Rahmen ihrer Stellungnahme vom 4. Mai 2023 entgegnet die ESTV der Beschwerdeführerin, Letztere reiche zum wiederholten Mal Unterlagen ein, aus denen – wie im ganzen bisherigen Verfahren – kein direkter geschäftlicher Zweck der einzelnen Flüge von D. \_\_\_\_\_ (in oder ohne Begleitung seiner Familie) nachgewiesen werde. So fänden sich beispielsweise in den Tabellen in den Anhängen D, E und F, mit welchen die Beschwerdeführerin versuche, die geschäftliche Nutzung einzelner Flüge nach New York oder Genf zu belegen, lediglich allgemeine Ausführungen (etwa: Beispiel für laufende Geschäfte mit (...), (...) New York Banking, Beispiel für die laufende Umstrukturierung bestehender Finanzanlagen innerhalb der Gruppe). In ein paar wenigen Fällen versuche die Beschwerdeführerin zudem einen Konnex mit bestimmten Flügen herzustellen. So werde im Anhang D.2. beim Beleg Nr. 14 (Datum: 29. Januar 2009) auf einen Vorstandsbeschluss hingewiesen, wonach I. \_\_\_\_\_ von J. \_\_\_\_\_ LLC zum autorisierten Händler für das F. \_\_\_\_\_ Ltd-Portfolio bei (...) ernannt worden sei. Damit wolle die Beschwerdeführerin den geschäftlichen Zweck der Flüge nach New York in der Zeit vom 29. bis 31. März 2009 (Treffen mit I. \_\_\_\_\_) nachweisen.

Die ESTV weise an dieser Stelle zudem nochmals auf die tabellarische Aufstellung in ihrer Beschwerde ans Bundesgericht hin, wonach D. \_\_\_\_\_ in den Jahren 2006 bis 2009 – mit Ausnahme des Jahres 2007 – in der überwiegenden Mehrheit der Flüge von seiner Familie begleitet worden sei. Bezogen auf die vorliegend noch nicht absolut verjährten Jahre 2008 und 2009 habe der Anteil der Flüge mit Familienbegleitung auf die Flugzeit bezogen mehr als drei Viertel betragen. Trotz dieser Tatsachen halte die Beschwerdeführerin unbeirrt an ihrer Darstellung fest, dass D. \_\_\_\_\_ bloss «hin und wieder» bzw. «gelegentlich» von seiner Gattin und seinen Kindern begleitet worden sei und bringe vor, dass dessen Vater, H. \_\_\_\_\_, unter anderem Chairman der F. \_\_\_\_\_ Ltd gewesen sei.

Da es der Beschwerdeführerin ausführungsgemäss nicht gelinge, den Nachweis der geschäftlichen Nutzung der Flüge von D. \_\_\_\_\_ (in oder ohne Begleitung seiner Familie) zu erbringen, wofür sie beweisbelastet sei,

habe sie beim Misslingen des Nachweises die sich daraus ergebenden Folgen – nämlich die Verweigerung des Vorsteuerabzugsrechts – zu tragen. Damit bleibe die Vorsteuerkürzung im Umfang der Nutzung des Flugzeugs für Flüge mit D.\_\_\_\_\_ in und ohne Begleitung seiner Familienangehörigen bestehen (soweit es nicht absolut verjährte Steuerperioden betreffe).

### **3.3**

**3.3.1** Hinsichtlich der vertraulichen bzw. nicht identifizierbaren Passagiere kann der Nachweis, ob die entsprechenden Flüge einem geschäftlich begründeten Zweck im Sinne des BGE 149 II 53 E. 6.2, i.e. nicht der Beförderung des wirtschaftlich Berechtigten (i.e. D.\_\_\_\_\_) oder ihm nahe stehender Personen zu privaten Zwecken, dienen, nicht geführt werden. Es ist demnach im Sinne der Beweislastverteilung (vgl. E. 2.3.4) davon auszugehen, dass das Flugzeug in der Steuerperiode 2008 zu mindestens 33.21 % und in der Steuerperiode 2009 zu mindestens 14.56 % nicht geschäftlich begründeten Zwecken diene.

**3.3.2** Weiter ist zu prüfen, ob hinsichtlich der Flüge von D.\_\_\_\_\_ bzw. der Gesellschaften E.\_\_\_\_\_ Ltd, F.\_\_\_\_\_ Ltd und G.\_\_\_\_\_ Corp. ein geschäftlich begründeter Zweck nachgewiesen werden kann.

**3.3.2.1** Sowohl im Rahmen der Eingaben betreffend das vorliegende Verfahren als auch im Rahmen der Eingaben betreffend das Verfahren A-2789/2021 beschreibt die Beschwerdeführerin jeweils ausführlich die Geschäftstätigkeit und die wichtigen Geschäftsvorfälle/VR-Beschlüsse der Gesellschaften E.\_\_\_\_\_ Ltd, F.\_\_\_\_\_ Ltd und G.\_\_\_\_\_ Corp. und versucht diese mit einzelnen Flügen in Bezug zu setzen (z.B. in der Replik vom 23. August 2021 [betreffend A-2789/2021], S. 5 ff.). Gleichzeitig räumt die Beschwerdeführerin ein, dass es unmöglich sei, zeitgenössisch erstellte Beweise beizubringen: Einerseits hätten 2013 Unterlagen vernichtet werden müssen. Andererseits würden bei geschäftlichen Besprechungen sehr oft keine Gesprächs- oder Beschlussprotokolle erstellt. Was besprochen worden sei, könne Gegenstand von Absichtserklärungen oder eines «Letter of Intent» sein, oder dann in einem Vertrag münden. Häufig hätten die Parteien aber ohne weitere schriftliche Spuren gehandelt (Replik vom 23. August 2021 [betreffend A-2789/2021], S. 3 und 12).

Diesbezüglich ist der Beschwerdeführerin vorab zu entgegnen, dass man dem hier erforderlichen Regelbeweismass (E. 1.4.3) wohl in der Regel erst dann gerecht wird, wenn einzelne Flüge ganz konkret spezifischen

Geschäftsvorfällen zugeordnet werden können, indem Ort und Zeit der Geschäftstermine (z.B. mittels Korrespondenz, Verträgen, Besprechungsnotizen, etc.) nachgewiesen werden (vgl. dazu Urteil des BVGer A-4610/2019 vom 11. März 2020 E. 3.3.1). Andernfalls dürfte der Beweis in der Regel nicht geleistet sein.

**3.3.2.2** Aus den Tabellen in Beilage 12 der im Rahmen des Verfahrens A-2789/2021 eingereichten Replik vom 23. August 2021 sind die einzelnen hier zu beurteilenden Flüge der Steuerperioden 2008 und 2009 ersichtlich. Ähnliche, aber anders gegliederte Tabellen (nach Gesellschaft) wurden seitens der Beschwerdeführerin auch im Rahmen des Anhangs der Beschwerde vom 14. Juni 2021 (betreffend A-2789/2021) eingereicht. Die genannten Tabellen geben jeweils Aufschluss über das Flugdatum, den Abflugs- und Ankunftsort, die Flugzeit, die das Flugzeug nutzende Gesellschaft, die Passagiere und den Zweck, den die Beschwerdeführerin diesen Flügen zuweist. Als Zweck steht zum Beispiel «D. \_\_\_\_\_ as lead passenger for F. \_\_\_\_\_ Ltd meetings with bankers and investment managers».

Der Beschwerdeführerin gelingt es jedoch nicht, den Zweck der Flüge nicht nur zu beschreiben, sondern diesen auch mit Dokumenten konkret zu unterlegen.

Hieran ändern auch die Protokolle nichts, die die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Replik vom 23. August 2021 betreffend A-2789/2021 als Beilagen 15 und 16 eingereicht hat. Denn daraus ergibt sich nicht, in welchen Zeitpunkten sich D. \_\_\_\_\_ an welchen Orten befunden hat, um bestimmten geschäftlichen Tätigkeiten nachzugehen. Wäre Letzteres gegeben, könnten diese Informationen mit den Flugdetails abgeglichen und Rückschlüsse gezogen werden, ob und welche Flüge geschäftlichen Zwecken dienten. Auch die seitens der Beschwerdeführerin im Rahmen der Eingabe vom 30. März 2023 eingereichten Anhänge D., E. und F., worin die Geschäftsbeziehungen der F. \_\_\_\_\_ Ltd zu den in der Analyse genannten Finanzinstituten und Personen aufgezeigt werden, ändern nichts am fehlenden Nachweis, dass die hier noch strittigen Flüge geschäftlichen Zwecken dienten.

**3.3.3** Damit kann geschlossen werden, dass weder in Bezug auf die vertraulichen Passagiere noch in Bezug auf die Flüge von D. \_\_\_\_\_ bzw. der Gesellschaften E. \_\_\_\_\_ Ltd, F. \_\_\_\_\_ Ltd und G. \_\_\_\_\_ Corp. ein geschäftlich begründeter Zweck nachgewiesen ist. Da die

Beschwerdeführerin die Folgen dieser Beweislosigkeit zu tragen hat (E. 2.3.4), sind die besagten Flüge als nicht geschäftsmässig begründet zu werten.

Damit gelten, wie im Einspracheentscheid der ESTV vom 14. Mai 2021 festgehalten, in der Steuerperiode 2008 58.97 % und in der Steuerperiode 2009 23.65 % der Flüge als nicht geschäftlich begründet. Diese Werte liegen über den 20 %, welche das Bundesgericht auf Basis der Praxis der ESTV als «safe harbour» definiert hat. Demzufolge fällt vorliegend die gesamte Verwendung des Flugzeugs zu privaten Zwecken (58.97 % in der Steuerperiode 2008 und 23.65 % in der Steuerperiode 2009) aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer und berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. BGE 149 II 53 E. 6.2).

**3.4** Da die ESTV im Rahmen ihrer Eingabe vom 4. Mai 2023 (vgl. Sachverhalt Bst. I) nachvollziehbar dargelegt hat, dass das Flugzeug in den vorliegend zu beurteilenden Steuerperioden keinen für eine Nutzungsänderung relevanten Zeitwert mehr aufwies und dies seitens der Beschwerdeführerin (zurecht) unwidersprochen blieb, ist auf die Anträge der Beschwerdeführerin bezüglich des Vorliegens von Nutzungsänderungen und der sich daraus ergebenden Konsequenzen nicht weiter einzugehen.

**3.5** Im Ergebnis ist die Beschwerde vom 14. Juni 2021 – nach der Rückweisung des Bundesgerichts – hinsichtlich der die Steuerperiode 2007 betreffende Steuernachforderung infolge des Eintritts der absoluten Verjährung gutzuheissen. Der Eintritt der Verjährung hinsichtlich der Steuerperiode 2006 wurde bereits seitens des Bundesgerichts festgehalten. Im Übrigen, i.e. betreffend die Steuerperioden 2008 und 2009, ist die Beschwerde indes nunmehr vollumfänglich abzuweisen.

#### **4.**

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

**4.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG), wobei sie bei nur teilweise Unterliegen zu ermässigen sind. Entsprechend sind einer teilweise obsiegenden Partei Verfahrenskosten nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (statt vieler: Urteil des BVGer A-882/2016 vom 6. April 2017 E. 6.1).

Infolge der Verjährung der Steuerperioden 2006 und 2007 obsiegt die Beschwerdeführerin rund zur Hälfte. Bei dieser Sachlage sind die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 17'000.- im Umfange von CHF 8'500.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss ebenfalls im Umfang von CHF 17'000.- zu verrechnen. Der Überschuss von CHF 8'500.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**4.2** Im Rahmen ihres Obsiegens hat die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz.

Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 Abs. 1 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 6.2). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. In Anbetracht des Verfahrensausgangs ist die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht praxisgemäss auf CHF 12'750.- festzusetzen.

Die Vorinstanz hat als Bundesbehörde keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, im Übrigen aber abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 17'000.- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von CHF 8'500.- auferlegt. Der von ihr geleistete

Kostenvorschuss von CHF 17'000.- wird zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten verwendet und der Mehrbetrag von CHF 8'500.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 12'750.- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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