

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 933/2016

Urteil vom 15. Januar 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte
X. _____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Roth+Partner Rechtsanwälte AG,

gegen

Liechtensteinische Steuerverwaltung.

Gegenstand
Mehrwertsteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein vom 31. August 2016 (VGH 2016/079).

Sachverhalt:

A.

A.a. X. _____ mit Sitz in Vaduz, Fürstentum Liechtenstein, (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) bezweckt gemäss dem Eintrag in das Öffentlichkeitsregister des Fürstentums Liechtenstein vom 11. Dezember 1997 "den Erwerb, Handel und Betrieb von Luftfahrzeugen, insbesondere von Helikoptern sowie alle damit zusammenhängenden Handels-, Finanz- und Rechtsgeschäfte; die Beteiligung an anderen Unternehmungen sowie Ankauf und Verkauf von Mobilien und Immobilien". Die Beschwerdeführerin hielt und betrieb mehrere Luftfahrzeuge (Flugzeug, Helikopter), die zu einem wesentlichen Teil von an ihr wirtschaftlich Berechtigten und ihm Nahestehenden genutzt wurden.

A.b. In einem früheren Verfahren betreffend die Beschwerdeführerin, welches sich auf den Zeitraum vom 1. Quartal 1999 bis zum 3. Quartal 2004 bezog, wurde der geschuldete Mehrwertsteuersaldo auf Fr. 1'851'597.20 festgesetzt, letztinstanzlich bestätigt durch das Bundesgericht mit Urteil 2C 146/2010 vom 15. August 2012, welches das Vorliegen einer Steuerumgehung bestätigte.

B.

B.a. Mit Verfügung vom 24. Oktober 2012 setzte die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein die Steuerforderungen für den Zeitraum vom 4. Quartal 2004 bis und mit Steuerperiode 2011 fest. Sie stellte fest,

die offenen Steuerforderung per 24. Oktober 2012 würden sich auf Fr. 1'748'842.45 zu Gunsten der Liechtensteinischen Steuerverwaltung belaufen.

B.b. Mit Einspracheentscheid vom 11. Februar 2013 nahm die Steuerverwaltung zugunsten der Beschwerdeführerin eine Korrektur im Betrage von Fr. 2'524.– vor. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung insbesondere aus, der Vorsteuerabzug sei nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen, wenn der Steuerpflichtige Gegenstände (oder Teile davon) oder Dienstleistungen sowohl für Tätigkeiten, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Tätigkeiten wie zur Erzielung von der Steuer ausgenommener Umsätze oder von im Rahmen der Ausnahme von der Steuerpflicht realisierter Erlöse, zur Erzielung von steuerrechtlich nicht als Umsätze geltender Einnahmen oder für private Tätigkeiten verwende. Die Nutzung der Luftfahrzeuge durch den wirtschaftlich Berechtigten der Beschwerdeführerin sei dem privaten Bereich zuzuordnen und es sei dementsprechend eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen. In Bezug auf die Eigennutzung sei ein Durchgriff durchzuführen. Dies habe zur Folge, dass Leistungen gegenüber dem wirtschaftlich Berechtigten der gleichen steuerlichen Beurteilung wie bei einer Einzelfirma unterlägen. Als steuerpflichtige Umsätze würden nur jene Umsätze gesehen, die gegenüber unabhängigen Dritten erbracht würden. Der Vorsteuerabzug werde nur auf jenem Teil der Aufwendungen gewährt, der in Zusammenhang mit diesen Umsätzen stehe.

B.c. Die Landessteuerkommission des Fürstentums Liechtenstein hiess eine gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde mit Entscheidung vom 17. Dezember 2014 insoweit gut, als sie die Sache zur Verfahrensergänzung und neuerlicher Entscheidung an die Steuerverwaltung zurückwies. Die gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde der Steuerverwaltung hiess der Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein mit Urteil vom 10. April 2015 insoweit gut, als er die Sache zur neuerlichen Entscheidung an die Landessteuerkommission zurückwies.

Mit Entscheid vom 10. März 2016 bestätigte die Landessteuerkommission den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 14. März 2013.

B.d. Gegen den Entscheid der Landessteuerkommission gelangte X. _____ an den Verwaltungsgerichtshof. Dieser wies die Beschwerde mit Urteil vom 31. August 2016 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 30. September 2016 beantragt X. _____ den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuern seien in den folgenden Jahren um folgende Beiträge zu kürzen:

2008: CHF 67'865.– in eventuelle CHF 82'419.– anstelle CHF 231'403.–

2009: CHF 45'334.– in eventuelle CHF 55'324.– anstelle CHF 118'494.–

2010: CHF 65'692.– in eventuelle CHF 79'447.– anstelle CHF 122'445.–

2011: CHF 91'857.– in eventuelle CHF 91'184.– anstelle CHF 123'279.–

Eventualiter sei die Rechtssache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung unter Bedachtnahme auf die Erwägungen des Schweizerischen Bundesgerichts an den Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein zurückzuweisen.

Auf die Begründung der Beschwerde ist - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen einzugehen.

Der Verwaltungsgerichtshof und die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein haben auf eine Stellungnahme verzichtet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung äussert sich nur in allgemeiner Weise zur Sache. Sie führt aus, dass die Methode zur Vorsteuerkürzung, welche der Sache am besten gerecht wird, im Einzelfall zu beurteilen sei und sie vorliegend die Argumentation der Vorinstanzen gut nachvollziehen könne.

Erwägungen:

I. Formelles

1.

1.1. Gemäss Art. 1 Abs. 3 des Vertrages vom 28. Oktober 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142 bzw. in Liechtenstein LR 0.641.20) ist das Schweizerische Bundesgericht als letzte Rechtsmittelinstanz gegenüber liechtensteinischen Entscheiden in Mehrwertsteuersachen eingesetzt. Die Zulässigkeit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den Entscheid des liechtensteinischen Verwaltungsgerichtshofs an das Schweizerische Bundesgericht ergibt sich völkerrechtlich aus Art. 12 der Vereinbarung zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein vom 12. Juli 2012, in Kraft getreten am 17. August 2012, zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (nachfolgend: MWST-Vereinbarung; SR 0.641.295.142.1; LR 0.641.201) und landesrechtlich aus Art. 73 des liechtensteinischen Gesetzes über die Mehrwertsteuer vom 22. Oktober 2009, in Kraft seit 1. Januar 2010 (MWSTG/2010, LR 641.20).

Auf die den gesetzlichen Anforderungen genügende Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Art. 12 der MWST-Vereinbarung beschränkt die Anfechtbarkeit auf "Entscheidungen über materielle Vorschriften der Mehrwertsteuer". Mit der Beschwerde an das Bundesgericht kann somit nur gerügt werden, (materielle) Rechtsvorschriften der liechtensteinischen Mehrwertsteuergesetzgebung und der gemäss dieser Gesetzgebung anwendbaren Vorschriften seien verletzt (vgl. auch Art. 73 Abs. 2 MWSTG/2010). Im Umkehrschluss sind namentlich die Sachverhaltsfeststellungen des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein und darin enthalten die Beweiswürdigung von der bundesgerichtlichen Prüfungszuständigkeit ausgenommen. Im Rahmen von Art. 12 Satz 1 MWST-Vereinbarung CH-FL 2012 ("Verletzung von Rechtsvorschriften...") kann mit der Beschwerde folglich (nur) eine Rechtsverletzung nach Art. 95 BGG geltend gemacht werden (Urteile 2C 527/2016 vom 14. Juni 2016 E. 2.2; 2C 359/2016 vom 4. Oktober 2016 E. 1.3.4; 2C 487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 1.4).

Massgebend ist somit der vom Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein festgestellte Sachverhalt.

1.3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Dabei prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389).

1.4. Vorliegend strittig sind nur noch Sachverhalte, welche sich in den Jahren 2008 bis 2011 verwirklichten. Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG/2010 in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften bleiben aber weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 107 MWSTG/2010). Im vorliegenden Fall ist daher in materiellrechtlicher Hinsicht für die Jahre 2008 und 2009 das liechtensteinische Gesetz vom 16. Juni 2000 über die Mehrwertsteuer (MWSTG/2001; LGBl 2000 Nr. 163), für die Jahre 2010 und 2011 das MWSTG/2010 anwendbar. Da das Gesetz das schweizerische Mehrwertsteuerrecht in weiten Teilen unverändert in das eigene Recht übernommen hat (vgl. Art. 1 Abs. 1 der MWST-Vereinbarung), kann bei der Beurteilung auf die entsprechende Lehre und Rechtsprechung zur schweizerischen Mehrwertsteuer abgestellt werden. Dies gilt, soweit keine abweichenden Gesetzesbestimmungen bestehen (Urteile 2C 146/2010 vom 15. August 2012 E. 1.4; 2C 836/2009 vom 15. Mai 2012; 2C 476/2010 vom 19. März 2012 sowie 2C 904/2008 vom 22. Dezember 2009, je E. 1.3). Das Verfahren richtet sich nach schweizerischem Recht (Art. 12 der MWST-Vereinbarung; Art. 66 Abs. 5 MWSTG/2010).

2.

Die Beschwerdeführerin hält ausdrücklich fest, sie wolle im vorliegenden Verfahren nicht mehr thematisieren, ob eine Vercharterung ihres Luftfahrzeuges an ihren wirtschaftlichen Berechtigten, den inzwischen verstorbenen A. _____, oder ihm (mehr oder weniger) nahestehende Unternehmen, B. _____ und C. _____, als Steuerumgehung zu qualifizieren oder ob im Sinne der von ihr zitierten Rechtsprechung auch solche Erlöse als Umsätze zu anerkennen seien. Stattdessen akzeptiere die Beschwerdeführerin eine Vorsteuerkürzung in diesem Umfang, auch wenn sie die Begründung dafür für falsch halte. Es gehe im vorliegenden Fall also nur noch darum, nach welcher Methode die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuern zu kürzen seien,

beziehungsweise ob die von der Steuerverwaltung angewendete Deckungsbeitragsmethode mit voller Aufrechnung von Verlusten, Abschreibungen und Rückstellungen mit dem MWSTG in Einklang zu bringen sei, oder ob stattdessen eine Vorsteuerkürzung aufgrund der Nutzung (Flugminuten) sachgerecht sei.

X. Steuerperioden 4. Quartal 2004 bis 4. Quartal 2009

3.

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für einen in Art. 38 Abs. 2 MWSTG/2001 genannten geschäftlich begründeten Zweck, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung folgende Vorsteuern abziehen, die nachgewiesen werden müssen: a) die ihr von anderen steuerpflichtigen Personen mit den Angaben nach Art. 37 in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen; b) die von ihr für den Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland deklarierte Steuer; c) die von ihr auf der Einfuhr von Gegenständen der Zollverwaltung entrichtete oder zu entrichtende Steuer sowie die von ihr für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer.

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug gemäss Art. 41 Abs. 1 MWSTG/2001 nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen.

3.1. Vorliegend ist unbestritten, dass die von der Beschwerdeführerin geltenden gemachten Vorsteuern zu kürzen sind, und dies damit begründet ist, dass die Beschwerdeführerin Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen für die Vercharterung von Flugzeugen an ihren wirtschaftlichen Berechtigten oder ihm nahestehende Unternehmen benutzte und diese Verwendung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Umstritten ist ausschliesslich, auf welche Weise die Vorsteuerkürzung zu berechnen ist, d.h. wie Art. 41 Abs. 1 MWSTG/2001 anzuwenden ist, wonach die Vorsteuerabzugskürzung nach dem Verhältnis der Verwendung zu erfolgen hat.

Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, die Vorsteuerkürzung sei aufgrund der - nach zum Vorsteuerabzug berechtigenden und dazu nicht berechtigenden - Flugstunden vorzunehmen. Demgegenüber ging die Steuerverwaltung - deren Entscheid durch die Vorinstanz geschützt wurde - so vor, dass sie die Aufwendung für die Drittvermietung in Höhe des Drittumsatzes schätzte und diese Aufwendungen ins Verhältnis zum Gesamtaufwand stellte. Der Gesamtaufwand setzte sich dabei aus dem Aufwand gemäss Erfolgsrechnung und der Bereitstellungskosten zusammen, wobei in jenen Jahren, in denen keine Bereitstellungskosten abgerechnet wurden, die bilanzierten Verluste dem gebuchten Aufwand hinzugerechnet wurden.

3.2. Das Mehrwertsteuergesetz 2001 sowie die Verordnung vom 8. August 2000 zum Gesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuerverordnung, MWSTV/2001; LGBl 2000 Nr. 64) enthalten keine Ausführungen dazu, nach welcher Methode die Korrektur des Vorsteuerabzuges bei gemischter Verwendung vorzunehmen ist. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum früheren Recht (vgl. dazu Urteil 2C 463/2008 vom 27. Januar 2009 E. 2.4.2) ist die Korrektur "sachgerecht" vorzunehmen. Das neue Recht definiert "sachgerecht" wie folgt: "Als sachgerecht gilt jede Anwendung einer oder mehrerer Methoden, die den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt, betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist und die Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit zuteilt (Art. 68 Abs. 2 der Verordnung vom 15. Dezember 2009 zum Gesetz über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuerverordnung; MWSTV/2010; LR 641.201]). Auch wenn diese Bestimmung nicht direkt Anwendung findet, gibt sie inhaltlich das wieder, was bereits unter dem früheren Recht aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung galt.

Die Umschreibung der sachgerechten Vorgehensweise schafft eine grosse Freiheit bezüglich des Vorgehens, welche primär der steuerpflichtigen Person zusteht. Dies ergibt sich bereits aus der Konzeption der Steuer als sog. Selbstveranlagungssteuer. Nimmt allerdings die steuerpflichtige Person keine oder - nach dem Kriterium der Sachgerechtigkeit beurteilt - bloss eine ungenügende Vorsteuerkorrektur vor, so steht diese Freiheit, im Rahmen des pflichtgemässen Ermessens, der Steuerverwaltung zu (vgl. DIEGO CLAVADETSCHER, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], 2015, N. 22 zu Art. 30 MWSTG).

3.3. Vorliegend ist zu beachten, dass die Beschwerdeführerin selber keine Vorsteuerkürzung vorgenommen hat, sondern diese durch die Steuerverwaltung erfolgte.

Weiter ist zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin - unter Bezugnahme auf das Bundesgerichtsurteil

2C 146/2010 vom 15. August 2012 in ihrer Sache - die Qualifizierung der zu beurteilenden Konstellation als Steuerumgehung akzeptiert. Das Bundesgericht führt dazu in dieser Entscheidung aus, die Steuerverwaltung habe eine Steuerumgehung zu Recht bejaht. Aufgrund dieser Feststellung habe sie lediglich mit Blick auf den Leistungsaustausch mit dem Beteiligten einen Durchgriff vorgenommen, demnach die weiteren Leistungsaustausche sowie die separate Existenz der Beschwerdeführerin als Steuerpflichtige anerkannt. Dies erscheine dann als zutreffend, wenn die mit Dritten erzielten Umsätze als echtes Drittgeschäft qualifiziert werden könnten, indem sie als sekundäre Zwecke - neben dem Hauptzweck, dem Beteiligten ein Flugzeug zur Verfügung zu halten - zu anerkennen seien, und nicht bloss eine untergeordnete Bedeutung hätten. Die Vorinstanz habe im Ergebnis einen Durchgriff auf der Leistungsaustauschebene vorgenommen, indem sie dem Leistungsaustauschverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Beteiligten die Anerkennung versagte, was zur Korrektur der entsprechenden Umsätze sowie der darauf entfallenden Vorsteuern führte.

3.3.1. Die seinerzeitigen Überlegungen werden von den Vorinstanzen unbestrittenermassen auch im vorliegenden Verfahren zugrunde gelegt. Mit dieser Betrachtungsweise scheint nun die Berechnungsweise, welche die Steuerverwaltung der Vorsteuerkürzung zugrunde legte, in Widerspruch zu stehen: die von ihr angewandte Methode führt im Ergebnis dazu, dass die Gesamtaufwendungen überwiegend demjenigen Bereich zugeordnet werden, für welchen die Vorsteuerabzugsberechtigung verweigert wird. Dem vorsteuerabzugsberechtigten Bereich, also den echten Drittumsätzen, werden dagegen nur gerade die direkt damit verbundenen Aufwendungen zugewiesen.

Die Steuerverwaltung begründete diese Vorgehensweise insbesondere damit, die Luftfahrzeuge seien aus privaten Gründen angeschafft worden. Werde ein Gegenstand aus privaten Interessen heraus angeschafft und diene er nur untergeordnet unternehmerischen Zwecken, könne es nicht sein, dass die überwiegende private Nutzung zu einer Verzerrung des für die unternehmerische Nutzung (Drittnutzung) berechtigten Vorsteuerabzuges führe. Die gegenständlichen Luftfahrzeuge könnten nicht gesamthaft als einem Unternehmen dienende Wirtschaftsgüter gesehen werden.

Den Vorbringen der Beschwerdeführerin ist insofern zuzustimmen, als eine solche Argumentation als methodendualistisch erscheint: Wenn die Steuerverwaltung zum Schluss kommt, es liege mit Blick auf die private Verwendung der Luftfahrzeuge eine Steuerumgehung vor, sodass lediglich mit Blick auf den Leistungsaustausch mit dem Beteiligten ein Durchgriff vorzunehmen sei, während dem die weiteren Leistungsaustausche sowie die separate Existenz der Beschwerdeführerin als Steuerpflichtige akzeptiert werden, so können sie nicht gleichzeitig der geschäftlichen Nutzung der Luftfahrzeuge die Berechtigung absprechen. Wäre die Feststellung richtig, wonach die gegenständlichen Luftfahrzeuge nicht als einem Unternehmen dienende Wirtschaftsgüter qualifiziert werden können, so müsste konsequenterweise auch ein weiterer - echter - Leistungsaustausch, welcher mit diesen Luftfahrzeugen vorgenommen wurde, verneint und der gesamte Vorsteuerabzug verweigert werden.

3.3.2. Massgebend ist nun jedoch, dass die Vorinstanz als entscheidendes Argument aufführt, vorliegend sei das Flugzeug der Beschwerdeführerin offensichtlich zu einem Grossteil stillgestanden. Einen Hauptgrund für diese Stillstandszeiten sehe die Steuerverwaltung darin, dass sich der wirtschaftliche Berechtigte der Beschwerdeführerin das Recht vorbehalten habe, das Flugzeug jederzeit auf Abruf zu benutzen. Diese Sachverhaltsfeststellungen werden von der Beschwerdeführerin nicht bestritten (und könnten zudem vom Bundesgericht auch gar nicht überprüft werden, vgl. E. 1.2 vorstehend).

Wenn nun die Vorinstanz ausführt, falls ein Flugzeug in diesem Sinne den Privatzwecken diene, könnten die durch diese Bereitstellung entstehenden Kosten nicht dem geschäftlichen Teil der Beschwerdeführerin zugeordnet werden, so ist dies nicht zu beanstanden. Die Vorinstanz hält zu Recht fest, dass bei geteilter Nutzung Gesamtkosten nur soweit dem geschäftlichen Zweck zugeordnet werden können, als sie diesem geschäftlichen Zweck auch tatsächlich dienen.

3.4. Die Steuerverwaltung hat - im Sinne des eben Ausgeführten - den Gesamtaufwand Privat, welchen sie zur Berechnung der Vorsteuerkorrektur dem Drittumsatz gegenüberstellte, berechnet, indem sie zum ausgewiesenen Privatumsatz jeweils "Bereitstellungskosten" addierte.

3.4.1. Die Vorinstanz hält hierzu sachverhaltlich fest (vgl. S. 15 des angefochtenen Entscheids), die Beschwer-

deführerin habe bis einschliesslich 2007 Bereitstellungskosten verrechnet, welche sich aus der jeweiligen Differenz des jährlichen Aufwands zum Ertrag errechnete, damit sie keine Verluste bilanzieren musste. Im Zuge des damals hängigen Verfahrens habe die Beschwerdeführerin mit der Verrechnung der Bereitstellungskosten an den wirtschaftlichen Berechtigten ausgesetzt und in der Folge Verluste bilanziert. Im weiteren führt sie aus, die Steuerverwaltung habe die (in den Jahren 2008 bis 2011) ausgewiesenen Verluste zu Recht als Bereitstellungskosten qualifiziert: In früheren Jahren seien dem wirtschaftlich Berechtigten Bereitstellungskosten formell in Rechnung gestellt worden. Dies zeige, dass jene Aufwände der Beschwerdeführerin, welche durch in Rechnung gestellte Erlöse nicht abgedeckt werden konnten, dem privaten Zweck der Beschwerdeführerin zuzuordnen seien. An dieser Erkenntnis ändere sich nichts, nur weil die Beschwerdeführerin in den Jahren 2008 bis 2011 dem wirtschaftlich Berechtigten die Bereitstellungskosten nicht mehr formell in Rechnung gestellt, sondern als Verlust in der Erfolgsrechnung ausgewiesen habe.

3.4.2. Die Ausführungen der Vorinstanz sind nicht zu beanstanden: Basierend auf dem vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt liegt es bei den vorliegend gegebenen Verhältnissen auf der Hand, die Verluste, welche die Beschwerdeführerin in den vorliegend massgeblichen Jahren auswies, überwiegend darauf zurückzuführen, dass sie Flugfahrzeuge zugunsten des wirtschaftlich Berechtigten bzw. diesem Nahestehenden hielt. Es ist folgerichtig, wenn die Vorinstanzen dementsprechend diese Verluste - im konkreten Fall - als Bereitstellungskosten qualifizierten, die dem nichtvorsteuerabzugsberechtigten Bereich zuzuordnen sind.

Dies scheint die Beschwerdeführerin zu übersehen, wenn sie in allgemeiner Weise rügt, Verluste könnten bei der Berechnung der Vorsteuerkürzung nicht berücksichtigt werden. Auch den weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden: Die Vorinstanz hat sich mit ihren Argumenten in Bezug auf die Berücksichtigung von Rückstellungen und Abschreibungen ausführlich auseinandergesetzt. Indem die Beschwerdeführerin diesen Ausführungen ihre eigene Würdigung gegenüberstellt, vermag sie nicht aufzuzeigen, dass die vorinstanzlichen Überlegungen unzutreffend wären.

Im Übrigen macht die Beschwerdeführerin nicht geltend, die von den Vorinstanzen zugrunde gelegten Zahlen seien unzutreffend.

3.5. Zusammenfassend ist für die Jahre 2008 und 2009 demnach festzuhalten, dass die von der Vorinstanz geschützte Berechnung der Vorsteuerkorrektur nicht zu beanstanden ist.

XXV. Steuerperioden 2010 und 2011

4.

Gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTG/2010 kann die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, unter Vorbehalt der Art. 29 und 33, die folgenden Vorsteuern abziehen: a) die ihr in Rechnung gestellte Inlandsteuer; b) die von ihr deklarierte Bezugssteuer (Art. 45 bis 49); c) die von ihr entrichtete oder zu entrichtende Einfuhrsteuer, die mit unbedingter Forderung veranlagt wurde oder die mit bedingter Forderung veranlagt wurde und fällig geworden ist, sowie die von ihr für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer (Art. 50 und 51).

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit oder innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, so hat sie gemäss Art. 30 Abs. 1 MWSTG/2010 den Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren.

4.1. In Bezug auf die Rechtsfolgen sind die neuen Gesetzesbestimmungen mit dem früheren Recht deckungsgleich (vgl. auch CLAVADETSCHER, a.a.O., N. 5 zu Art. 30 MWSTG). Nachdem vorliegend ausschliesslich die Berechnung der Vorsteuerkürzung und damit die Rechtsfolgen strittig sind, gilt das zum früheren Recht Ausgeführte grundsätzlich auch in Bezug auf das neue Recht. Allerdings enthält die Mehrwertsteuerverordnung 2010 entgegen dem früheren Recht Bestimmungen zur Korrektur des Vorsteuerabzuges: Gemäss Art. 65 MWSTV/2010 kann die Korrektur des Vorsteuerabzuges berechnet werden: nach dem effektiven Verwendungszweck (lit. a), anhand von Pauschalmethoden mit von der Steuerverwaltung festgelegten Pauschalen (lit. b), oder gestützt auf eigene Berechnungen (lit. c). Stützt die steuerpflichtige Person die Korrektur des Vorsteuerabzuges auf eigene Berechnungen, so muss sie gemäss Art. 67 MWSTV/2010 die Sachverhalte, die ihren Berech-

nungen zugrunde liegen, umfassend belegen sowie eine Plausibilitätsprüfung durchführen. Nachdem vorliegend die Korrektur des Vorsteuerabzuges nicht durch die Steuerpflichtige, sondern durch die Steuerverwaltung erfolgte und von keiner Seite geltend gemacht wird, es komme hier eine Pauschalmethode zur Anwendung, ergibt sich aus diesen Verordnungsbestimmungen nichts Abweichendes. Es kann daher für die diesbezügliche Auslegung des neuen Rechts vollumfänglich auf die Ausführungen zum früheren Recht (vgl. E. 3.2) verwiesen werden.

4.2. Zusammenfassend ist für die Jahre 2010 und 2011 demnach ebenfalls festzuhalten, dass die von der Vorinstanz geschützte Berechnung der Vorsteuerkorrektur nicht zu beanstanden ist.

XXV. Kosten

5.

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 7'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 15. Januar 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Mösching