



---

Abteilung I  
A-6258/2011

## **Urteil vom 27. August 2012**

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Pascal Mollard, Richterin Salome Zimmermann,  
Gerichtsschreiber Urban Broger.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ S.A. (Brasilien)**  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

MWST; Vorsteuerabzug (3/2005-1/2009).

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

Die A.\_\_\_\_\_ S.A. (Beschwerdeführerin) mit Sitz in Brasilien stellt Flugzeuge her, die sie den kaufenden Fluggesellschaften regelmässig dort übergibt. In den Kaufverträgen verpflichtet sie sich, Piloten, Flugbegleiter, Techniker sowie das Management der Käuferinnen zu schulen. Die zu erbringenden Schulungsleistungen bezog sie in der hier betroffenen Konstellation von der schweizerischen B.\_\_\_\_\_ AG.

Zu diesem Zweck stellte die A.\_\_\_\_\_ S.A. der B.\_\_\_\_\_ AG gegen Entgelt einen Flugsimulator zur Verfügung. Für dessen Vermieten bzw. Verleasen hatte sich die A.\_\_\_\_\_ S.A. in das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen lassen (Option für die Steuerpflicht). Die B.\_\_\_\_\_ S.A. ihrerseits hat für die Versteuerung der Schulungsleistungen optiert; das heisst sie erbrachte der A.\_\_\_\_\_ S.A. die Schulungsleistungen belastet mit schweizerischen Mehrwertsteuern.

Die C.\_\_\_\_\_ AG mit Sitz ebenfalls in der Schweiz bezweckt u.a. die Vermietung von Fahrzeugen mit und ohne Fahrer. Gemäss Angaben der A.\_\_\_\_\_ S.A. bezog sie von dieser Gesellschaft im Zusammenhang mit ihrer Teilnahme an Luftfahrtmessen Chauffeurdienste.

**B.**

In den Jahren 2007 und 2009 erhielt die A.\_\_\_\_\_ S.A. von der ESTV folgende drei Ergänzungsabrechnungen (EA) zugestellt:

- Mit EA Nr. X vom 8. Juni 2007 belastete die ESTV die für die Steuerperioden 3. Quartal 2005 bis 1. Quartal 2007 geltend gemachten Vorsteuern in der Höhe von Fr. 410'074.95 zurück. Die Tätigkeit der A.\_\_\_\_\_ S.A. in der Schweiz umfasse lediglich das Vermieten eines Flugsimulators. Nach Ansicht der ESTV betrafen die geltend gemachten Vorsteuern jedoch Ausbildungsleistungen, die in keinem Zusammenhang mit der Steuerpflicht der A.\_\_\_\_\_ S.A. in der Schweiz standen. Hingegen forderte die ESTV die A.\_\_\_\_\_ S.A. auf mitzuteilen, ob unter den geltend gemachten Vorsteuern auch solche im Zusammenhang mit dem Unterhalt und der Reparatur des Flugsimulators seien. Die ESTV versprach, entsprechende Vorsteuern nach Prüfung der Belege allenfalls gutzuschreiben.

- Mit EA Nr. Y vom 9. Dezember 2009 forderte die ESTV für die Steuerperioden 3. Quartal 2006 bis 3. Quartal 2008 Fr. 138'901.— Mehrwertsteuern für das Überlassen des Flugsimulators (Steuerperioden 3. Quartal 2006 bis 3. Quartal 2008). Diese EA blieb in der Folge unbestritten.
- Mit EA Nr. Z, ebenfalls vom 9. Dezember 2009, forderte die ESTV Fr. 386'073.— Mehrwertsteuern für die Steuerperioden 2. Quartal 2007 bis 1. Quartal 2009. Hierbei ging es – analog zur oben erwähnten EA Nr. 229'419, aber für spätere Steuerperioden – um die Rückbelastung von Vorsteuern, die nach Ansicht der ESTV im Zusammenhang mit im Ausland erbrachten Schulungsleistungen und nicht mit dem in der Schweiz erfolgten Vermieten bzw. Verleasen des Flugsimulators standen und deshalb nach Auffassung der ESTV nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten.

### C.

Die ESTV bestätigte ihre Forderungen mit Entscheid vom 9. Dezember 2009 und Einspracheentscheid vom 17. Oktober 2011. Um Vorsteuern geltend zu machen, müssten die entsprechenden Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar für steuerbare Ausgangsumsätze verwendet werden. Gemäss den eigenen Angaben der A.\_\_\_\_\_ S.A. bestehe deren Tätigkeit in der Schweiz lediglich im Vermieten bzw. Verleasen des Flugsimulators. Entsprechend sei die A.\_\_\_\_\_ S.A. nicht für den Verkauf von Flugzeugen, sondern nur für das Vermieten bzw. Verleasen des Flugsimulators im Schweizerischen Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die von der A.\_\_\_\_\_ S.A. zusammen mit den Flugzeugverkäufen erzielten Umsätze – hier die Schulungsleistungen – gälten mehrwertsteuerlich als in Brasilien erbracht und unterlägen nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer. Die A.\_\_\_\_\_ S.A. habe ohnehin nicht nachgewiesen, um welche konkreten Kaufverträge es sich handeln soll, sondern lediglich einen Kaufvertrag als Beispiel eingereicht. Es könne denn auch offenbleiben, ob die von der A.\_\_\_\_\_ S.A. den Käuferinnen erbrachten Schulungsleistungen als Teil der Flugzeuglieferung (unteilbares Ganzes) oder als Nebenleistung zur Flugzeuglieferung zu qualifizieren seien. Jedenfalls seien die durch die A.\_\_\_\_\_ S.A. bei der B.\_\_\_\_\_ AG bezogenen Schulungsleistungen nicht ihren Umsätzen aus der Überlassung des Flugsimulators im Inland zuzuordnen.

**D.**

Gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Oktober 2011 erhebt die A.\_\_\_\_\_ S.A. mit Eingabe vom 17. November 2011 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie verlangt sinngemäss, den Einspracheentscheid aufzuheben und ihr die mit EA Nr. 229'419 (Fr. 410'074.95) und EA Nr. 314'552 (Fr. 386'073.—) belasteten Mehrwertsteuern samt Zinsen und unter Kostenfolgen zu Lasten der ESTV zurückzuerstatten. Eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ihr Rechtsbegehren begründet sie im Wesentlichen damit, dass nach Art. 38 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300] eine steuerpflichtige Person Vorsteuern auch dann abziehen könne, wenn sie Gegenstände oder Dienstleistungen für Tätigkeiten verwende, die steuerbar wären, wenn sie im Inland bewirkt würden. Die Umsätze der Beschwerdeführerin aus den Flugzeugverkäufen bildeten zusammen mit den Schulungsleistungen ein unteilbares Ganzes bzw. seien allenfalls Nebenleistungen zur Hauptleistung «Verkauf von Flugzeugen». Da die Leistungen als im Ausland erbracht gälten, aber – wenn sie im Inland erbracht würden – hier steuerbar wären, berechtigten sie aufgrund der genannten Bestimmung zum Vorsteuerabzug. Die ESTV fordere zwar zu Recht eine Verknüpfung zwischen steuerbaren Eingangs- und Ausgangsumsätzen. Eine solche sei vorliegend jedoch gegeben, würden doch die bezogenen Schulungsleistungen für die Erfüllung der Vertragspflichten aus dem Verkauf der Flugzeuge, nämlich für die von der A.\_\_\_\_\_ S.A. zu erbringenden Schulungsleistungen der Piloten und der Crew, verwendet.

**E.**

Mit Eingabe vom 6. Februar 2012 lässt sich die ESTV zur Beschwerde vernehmen und verlangt eine Gutheissung im Umfang von Fr. 109'395.—, im Übrigen deren Abweisung. Sei, wie hier, das ausländische Unternehmen im schweizerischen Register der Mehrwertsteuerpflichtigen wegen im Inland erbrachten Lieferungen oder Dienstleistungen eingetragen, sei hinsichtlich der inländischen Vorsteuern zu prüfen, ob diese mit den entsprechenden (inländischen) Umsätzen in Zusammenhang stünden. Bei einem ausländischen Unternehmen werde die Tätigkeit im Ausland nicht vom schweizerischen Mehrwertsteuerbereich erfasst; dessen Steuerpflicht im Inland sei lediglich «beschränkter Natur». Wenn Art. 38 Abs. 3 aMWSTG festhalte, dass der Steuerpflichtige auch Vorsteuern für Tätigkeiten abziehen könne, die steuerbar wären, würden sie im Inland bewirkt, sei dies «vor dem Hintergrund der beschränkten Steuerpflicht ausländischer Unternehmen zu würdigen». Die Beschwerdeführerin sei allein

aufgrund der Vermietung des Flugsimulators im schweizerischen Register eingetragen und das hierfür vereinnahmte Entgelt stehe mit den von ihr bezogenen Schulungsleistungen in keinem Zusammenhang. Hingegen habe die Beschwerdeführerin nunmehr Unterlagen beigebracht, welche Vorsteuern für die Wartung und den Unterhalt des Flugsimulators belegten. Diese Vorsteuern anerkennt die ESTV, weshalb sie dem Bundesverwaltungsgericht die teilweise Gutheissung der Beschwerde beantragt.

## **F.**

Auf weitere Eingaben und Vorbringen der Parteien wird – sofern entscheidungswesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

#### **1.**

**1.1.** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Oktober 2011 stellt eine solche Verfügung dar. Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 32 VGG e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.2.** Am 1. Januar 2010 ist ein neues Mehrwertsteuergesetz in Kraft getreten (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Der vorliegende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 2005 bis 2009. Er ist damit materiell nach dem aMWSTG und der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) zu beurteilen.

**1.3.** Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen Verfahren anwendbar (zur Auslegung von Art. 113 Abs. 3 MWSTG vgl. anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesverwaltungs-

gerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Zu den von Art. 113 Abs. 3 MWSTG anvisierten, sofort anwendbaren Verfahrensbestimmungen gehört Art. 81 MWSTG (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 1.2 und A-5078/2008 vom 26. Mai 2010 E. 2.1). Art. 81 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass Art. 2 Abs. 1 VwVG auf das Mehrwertsteuerverfahren keine Anwendung findet. Damit wird Art. 32 Abs. 2 VwVG direkt anwendbar, womit auch verspätete Vorbringen oder Beweiseingaben, soweit sie ausschlaggebend erscheinen, berücksichtigt werden können. Einem entsprechenden Verhalten der Parteien (hier: Einreichen von Vorsteuerbelegen erst im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht) wird jedoch bei der Kostenverlegung Rechnung getragen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3409/2009 vom 4. April 2011 E. 1.4 und A-1374/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4).

**1.4.** Grundsätzlich entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst und weist diese nur ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Ein Rückweisungsentscheid ist in der Regel zu treffen, wenn gravierende Verfahrensmängel vorliegen und eine umfassende Beweiserhebung nachgeholt werden muss, die nicht von der Beschwerdeinstanz durchzuführen ist, etwa weil die Vorinstanz mit den örtlichen Verhältnissen besser vertraut oder die sachlich kompetentere Behörde ist. Unumgänglich ist eine Rückweisung dann, wenn der rechtserhebliche Sachverhalt von der Vorinstanz in wesentlichen Punkten unrichtig oder unvollständig festgestellt und somit Art. 49 Bst. b VwVG schwerwiegend verletzt wurde (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3103/2011 vom 9. Mai 2012 E. 7.3.4).

## **2.**

**2.1.** Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer (Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug [Mehrwertsteuer]; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Die Mehrwertsteuer will den Konsum der Verbraucher besteuern (BGE 123 II 295 E. 5a; Urteil des Bundesgerichts 2C\_399/2011 vom 13. April 2012 E. 2.1). Sie ist u.a. geprägt von den Prinzipien der Wettbewerbsneutralität und der Besteuerung im Bestimmungsland (Bestimmungslandprinzip; KLAUS A. VALLENDER, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Auflage, St. Gallen/Zürich/Basel/Genf 2008, N 7 zur Art. 130; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 49 f.).

**2.2.** Mehrwertsteuerpflichtig und damit Steuersubjekt der Mehrwertsteuer wird, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.— übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG). Steuerpflichtig werden können nach der Verwaltungspraxis auch ausländische Unternehmen, die im Inland Umsätze tätigen (vgl. zur Praxis der ESTV Ziff. 1.3 der Spezialbroschüre Nr. 02 [Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer], in den Versionen gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007 und in jener gültig ab 1. Januar 2008).

**2.3.** Gemäss Art. 27 Abs. 1 aMWSTG können sich Unternehmen, welche die Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht erfüllen oder nach Art. 25 Abs. 1 aMWSTG von der Steuerpflicht ausgenommen sind, unter den von der ESTV festzusetzenden Bedingungen der Steuerpflicht freiwillig unterstellen (Option für die Steuerpflicht). Die Praxis der ESTV lässt eine Option für die Steuerpflicht auch dann zu, wenn die Umsätze eines inländischen Unternehmens ausschliesslich aus im Ausland erbrachten Leistungen (reine Auslandumsätze) stammen, die steuerbar wären, wenn sie im Inland erbracht würden (BVGE 2007/38 E. 4.1.2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1411/2006 vom 14. Mai 2007 E. 4.2.2; Ziff. 4.2 der erwähnten Spezialbroschüren Nr. 02 [in beiden Versionen]; vgl. aber Urteil des Bundesgerichts 2C\_732/2010 vom 28. Juni 2012 E. 6.3; nachfolgend E. 4.1.3).

**2.4.** Gesellschaftsrechtlich sind Zweigniederlassungen und Betriebsstätten Bestandteile der Hauptniederlassung (BGE 117 II 85 E. 3; BVGE 2008/39 E. 4; MARTIN KOCHER, Die Holdinggesellschaft im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Grundsätzliche Aspekte unter Einbezug des «Konzern-Mehrwertsteuerrechts», Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 74 S. 627). Aus mehrwertsteuerlicher Sicht werden nach der Praxis der ESTV Hauptsitz und Betriebsstätten, welche in unterschiedlichen Ländern gelegen sind, nicht als Betriebseinheit, sondern als je voneinander verschiedene, selbständige Steuersubjekte behandelt. Der grenzüberschreitende Leistungsaustausch zwischen einer Betriebsstätte und dem Sitz der Gesellschaft gilt als Aussenumsatz (BVGE 2008/39 E. 4.1.1 mit Hinweisen). Anders als im innerschweizerischen Verhältnis

erfolgt aufgrund dieser Praxis im grenzüberschreitenden Verhältnis eine mehrwertsteuerrechtliche Verselbständigung der Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte (sog. «separate entity approach»). Grenzüberschreitende Leistungen zwischen diesen und der Hauptniederlassung sind zu behandeln, als ob sich unabhängige Dritte gegenüberstünden; sie stellen mehrwertsteuerliche Leistungsaustausche dar. Von einem mehrwertsteuerlichen Innenverhältnis wird jedoch ausgegangen, wenn eine der beiden Einrichtungen nicht als Betriebsstätte qualifiziert werden kann (BVG 2008/39 E. 4.1.1 mit Hinweisen). Die Frage nach einem Leistungsaustausch (auch nicht nach einem solchen zwischen Hauptniederlassung und Betriebsstätte) stellt sich hingegen nicht im Rahmen der Einfuhrsteuer. Dort ist die Einfuhr von Gegenständen Steuerobjekt (Art. 73 Abs. 1 aMWSTG; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8136/2010 vom 1. November 2011 E. 3.1 [beim Bundesgericht angefochten]), wohingegen Steuerobjekt der Umsatzsteuer das Erbringen von Leistungen gegen Entgelt im Inland ist (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Hierbei unterscheidet das Mehrwertsteuerrecht zwischen Lieferungen und Dienstleistungen. Eine Lieferung liegt u.a. vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 6 Abs. 1 aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

**2.5.** Nach Art. 38 Abs. 1 aMWSTG kann eine steuerpflichtige Person, die Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet, in ihrer Steuerabrechnung folgende Vorsteuern abziehen, die nachgewiesen werden müssen: Die ihr von anderen steuerpflichtigen Personen mit den Angaben nach Art. 37 aMWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen (Bst. a); die von ihr für den Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland deklarierte Steuer (Bst. b) und die von ihr auf der Einfuhr von Gegenständen der Eidgenössischen Zollverwaltung entrichtete oder zu entrichtende Steuer sowie die von ihr für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer (Bst. c). Als geschäftlich begründete Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nennt Art. 38 Abs. 2 aMWSTG im Wesentlichen steuerbare Lieferungen (Bst. a), steuerbare Dienstleistungen (Bst. b) und Umsätze, für deren Versteuerung optiert wurde (Bst. c). Der Vorsteuerabzug ist das zentrale Instrumentarium zur Verwirklichung der systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer, zu denen der Grundsatz der Steuerneutralität genauso gehört wie das Verbrauchsteuerprinzip. Durch die Steuerentlastung der Eingangsumsätze verliert die Mehrwertsteuer für

den Steuerpflichtigen die Eigenschaft als Kostenfaktor (RIEDO, a.a.O., S. 243 f.)

### **3.**

**3.1.** Das Bestimmungslandprinzip (oben E. 2.1) verlangt, dass Güter und Dienstleistungen, die ins Ausland exportiert werden, von der Inlandsteuer des Ursprungslandes (Exportland) entlastet werden. Im Bestimmungsland (Importland, wo der Verbrauch stattfindet) wird die exportierte Leistung dann regelmässig mit der dortigen Einfuhrsteuer belastet (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., N 878; RIEDO, a.a.O., S. 62). Zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzips befreit u.a. Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 aMWSTG Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden, von der Mehrwertsteuer.

**3.2.** Der Umsetzung des Bestimmungslandprinzips dient auch die Festlegung des Steuerortes (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N 488). So liegt im Sinne einer unwiderlegbaren gesetzlichen Vermutung der Ort einer Lieferung an dem Ort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (Art. 13 Bst. a aMWSTG).

**3.3.** Eine weiteres Instrument zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzips ist das in Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG vorgesehene sog. Vergütungsverfahren (vgl. JÜRIG BUCHLI, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 [hiernach: mwst.com], N 2 zu Art. 90 Abs. 2 Bst. b), weil auch hier davon ausgegangen wird, dass der Verbrauch der Leistungen im Ausland erfolgt. Die erwähnte Bestimmung erteilt dem Bundesrat die Kompetenz zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen 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. Die Bestimmung bewirkt, dass inländische Vorsteuern, die einem ausländischen Umsatz zuzuweisen sind, unter gewissen Umständen zurückerstattet werden. Anspruch auf Steuervergütung hat jedoch grundsätzlich nur, wer im Inland keine Gegenstände liefert bzw. im Inland keine Dienstleistungen erbringt.

**3.4.** Ebenfalls der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips dient Art. 38 Abs. 3 aMWSTG (vgl. IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, N 54 zur Art. 38). Art. 38 Abs. 3 aMWSTG legt fest, dass die steuerpflichtige Person die in Art. 38 Abs. 1 aMWSTG aufgezählten Vorsteuern abziehen kann, wenn sie die Gegenstände oder Dienstleistungen für Tätigkeiten nach Art. 19 Abs. 2 aMWSTG oder für Tätigkeiten verwendet, die steuerbar wären, wenn sie sie im Inland bewirken würde. Die Bestimmung impliziert, dass die steuerpflichtige Person eine Auslandstätigkeit aufweist (Leistungsort Ausland; vgl. die Formulierung: «die steuerbar wären, wenn sie sie im Inland bewirken würde» sowie nachfolgende E. 4.4).

#### **4.**

Vorliegend ist fraglich, ob die Beschwerdeführerin unter Berufung auf Art. 38 Abs. 3 aMWSTG in der Schweiz Vorsteuern grundsätzlich geltend machen kann, welche im Inland für im Ausland erbrachte Umsätze (Verkauf von Flugzeugen samt Schulungspaket) angefallen sind. Zuerst ist zu klären, wer «steuerpflichtige Person» im Sinne von Art. 38 Abs. 1 – und damit auch von Abs. 3 – aMWSTG ist (E. 4.1), und danach, wie weit deren Vorsteuerabzugsrecht reicht (E. 4.2).

#### **4.1.**

**4.1.1.** Als «steuerpflichtige Person» kommt entweder die Beschwerdeführerin selbst (das heisst die brasilianische A. \_\_\_\_\_ S.A.) oder – in Anwendung des «separate entity approach» – eine schweizerische Betriebsstätte der Beschwerdeführerin in Betracht. Weder die ESTV noch die Beschwerdeführerin machen geltend, dass durch das Zurverfügungstellen des Flugsimulators in der Schweiz eine Betriebsstätte begründet worden wäre, so dass Leistungen zwischen dieser und dem Hauptsitz für Zwecke der schweizerischen Mehrwertsteuer als zwischen unabhängigen Dritten erbracht zu gelten hätten. Da sich auch in den Akten keine Anhaltspunkte finden, dass die Beschwerdeführerin eine Betriebsstätte im Inland begründet hätte, ist von einem mehrwertsteuerlichen Innenverhältnis auszugehen (oben E. 2.4) und die Beschwerdeführerin als «steuerpflichtige Person» vor dem schweizerischen Fiskus zu betrachten. Damit erübrigt sich zu prüfen, ob die hier fraglichen und mit Vorsteuern belasteten Eingangsleistungen (Schulungsleistungen und Chauffeurdienste) einer (schweizerischen) Betriebsstätte oder dem brasilianischen Hauptsitz zuzurechnen wären bzw. ob eine Weiterverrechnung derselben von einer (schweizerischen) Betriebsstätte an den Hauptsitz anzunehmen wäre (vgl. hierzu DANIEL BAADER/MARKUS WEIDMANN, Die mehrwertsteuerliche Stellung der Betriebsstätten, ASA 78 S. 831).

**4.1.2.** Daran, dass die Beschwerdeführerin (das heisst die brasilianische A. \_\_\_\_\_ S.A. als Ganzes und nicht deren im Inland erzielter Umsatz) als steuerpflichtige Person im Sinne von Art. 38 Abs. 3 aMWSTG zu betrachten ist, ändert nichts, dass sie einzig aufgrund des Vermietens bzw. Verleasens des Flugsimulators ins schweizerische Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen wurde. Das Mehrwertsteuerrecht kennt entgegen der Ansicht der ESTV und von der erwähnten Ausnahme bei Betriebsstätten abgesehen keine «beschränkte Steuerpflicht» in dem Sinne, dass eine natürliche oder juristische Person nach ihrem In- und Auslandumsatz in zwei Steuersubjekte aufgespalten wird. Ein solches Vorgehen entbehrt jeglicher gesetzlicher Grundlage.

**4.1.3.** Die ESTV macht in diesem Zusammenhang geltend, es sei zwar praxisgemäss möglich, sich für ausländische Leistungsverhältnisse freiwillig der Mehrwertsteuer zu unterstellen; dies gelte aber nur für Unternehmen mit Sitz im Inland, nicht auch für ausländische Betriebe. Die ESTV stützt sich hierbei auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1411/2006 vom 14. Mai 2007. Im erwähnten Urteil ging es um die Frage, ob eine Aktiengesellschaft, die ausschliesslich Ausland-Ausland-Umsätze erzielt, ins schweizerische Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen werden kann (vgl. E. 2.3 hiervor). Das Bundesverwaltungsgericht bejahte dies für Unternehmen mit Sitz im Inland (vgl. Bst. D und E. 4.2.2 des erwähnten Urteils; vgl. aber das die Frage offenlassende Urteil des Bundesgerichts 2C\_732/2010 vom 28. Juni 2012 E. 6.3). Vorliegend geht es jedoch nicht um die Zulässigkeit der Eintragung einer (in- oder ausländischen) Gesellschaft ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen. Die ESTV macht nicht geltend, sie hätte die Beschwerdeführerin zu Unrecht ins besagte Register eingetragen bzw. ihr wäre im Nachhinein die Steuersubjektivität abzuerkennen. Es geht vorliegend allein um die Frage, *welche* Vorsteuern eine im Inland mehrwertsteuerpflichtige Person geltend machen kann. Zu dieser Frage aber lässt sich aus den erwähnten Urteilen nichts ableiten, das für die Ansicht der ESTV spräche. Einschlägig ist hingegen das Urteil des Bundesgerichts 2C\_638/2010 vom 19. März 2012 E. 3.4, das allerdings der ESTV im Zeitpunkt der Ausfertigung des hier angefochtenen Einspracheentscheides noch nicht bekannt sein konnte. Dort hält das Bundesgericht betreffend einer ausländischen juristischen Person mit inländischer Mehrwertsteuerpflicht fest, ihr Recht auf Vorsteuerabzug für den auf den auf das Ausland entfallenden, der inländischen Mehrwertsteuer somit nicht unterliegenden Teil, ergebe sich aus Art. 38 Abs. 3 aMWSTG.

## 4.2.

**4.2.1.** Zu klären bleiben damit die Wirkungen der schweizerischen Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin auf das Recht zum Vorsteuerabzug. Unbestritten ist, dass die Vorsteuern, welche in der Schweiz angefallen sind und welche vorliegend noch strittig sind, nicht ihrem inländischen Umsatz (Vermieten bzw. Verleasen des Flugsimulators) zuzuordnen sind. Ob sie ihrem ausländischen Umsatz (Verkauf von Flugzeugen samt Schulungspaket) zuzurechnen sind, wird von ihr behauptet, von der ESTV – zumindest bezüglich den Schulungsleistungen – aber ausdrücklich verneint. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin den Abzug der Vorsteuern, die auf den in der Schweiz bezogenen Schulungsleistungen und Chauffeurdiensten lasten, jedoch bereits aus einem anderen Grund verwehrt. Ihrer Ansicht nach kann die Beschwerdeführerin im Inland nur Vorsteuern geltend machen, die in Zusammenhang mit dem Umsatz stehen, für den sie ins schweizerische Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen wurde. Die ESTV trennte damit wie gezeigt (oben E. 4.1) die Beschwerdeführerin in gesetzwidriger Weise in einen Inland- und einen Auslandteil und machte zwecks Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung zwei Einheiten aus ein und demselben Mehrwertsteuersubjekt. Art. 38 Abs. 3 aMWSTG beschränkt jedoch gemäss seinem klaren Wortlaut die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze gerade nicht auf die Umsätze im Inland, sondern legt Umsätze bzw. Tätigkeiten, die nach den Regeln über den Ort des steuerbaren Umsatzes (Art. 13 ff. aMWSTG) dem Ausland zuzuordnen sind, fiktiv ins Inland. Würden nun der «steuerpflichtigen Person» im Sinne von Art. 38 Abs. 3 aMWSTG nur Inlandumsätze zugewiesen, würde die Bestimmung von Art. 38 Abs. 3 aMWSTG ihres Sinnes beraubt; es gäbe schlicht keine Auslandumsätze mehr, die zwecks Prüfung des Vorsteuerabzugs fiktiv ins Inland gelegt werden müssten.

**4.2.2.** Schliesslich zeigt sich bei genauerer Betrachtung der eingangs (oben E. 3) dargestellten Instrumente zur Umsetzung des Bestimmungslandprinzips, dass Art. 38 Abs. 3 aMWSTG eine Lücke schliesst. Das sog. Vergütungsverfahren nach Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 Bst. b aMWSTGV umfasst nämlich nur, aber immerhin Fälle, in welchen der Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland im Inland keine Umsätze erzielt. Würden nun einem ausländischen Unternehmen, das im Inland Umsätze erzielt und mehrwertsteuerpflichtig ist, die im Inland für Auslandumsätze angefallenen Vorsteuern nicht vergütet, wäre es gegenüber dem im Inland nicht mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen schlechter gestellt; und dies darüber hinaus in einer das Be-

stimmungslandprinzip verletzenden Weise. Es könnte weder das sog. Vergütungsverfahren anstrengen, noch über Art. 38 Abs. 3 aMWSTG inländische Vorsteuern zurückfordern. Dass das Vergütungsverfahren gemäss Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG unter dem Vorbehalt des Gegenrechts des ausländischen Staates steht, Art. 38 Abs. 3 aMWSTG solches hingegen nicht verlangt, ändert daran nichts.

**4.3.** Damit ist im Ergebnis festzuhalten, dass entgegen der Ansicht der ESTV die Beschwerdeführerin ihre im Inland angefallenen Vorsteuern auf den Schulungsleistungen und Chauffeurdiensten aufgrund von Art. 38 Abs. 3 aMWSTG grundsätzlich auch dann geltend machen können, wenn diese im Zusammenhang mit ihrem Auslandumsatz standen, vorausgesetzt, dieser Auslandumsatz wäre steuerbar gewesen, wäre er im Inland getätigt worden. Da die ESTV im vorliegenden Fall nicht nur Art. 38 Abs. 3 aMWSTG anders ausgelegt hat als das Bundesverwaltungsgericht, sondern auch einen rechtsgenügenden Konnex zwischen den betroffenen Eingangs- und Ausgangsleistungen verneint und entsprechend die Grundlagen (Verkaufsverträge oder allenfalls weitere Unterlagen) noch nicht eingehend geprüft bzw. überhaupt noch nicht eingefordert hat, ist der Sachverhalt unvollständig festgestellt. Folglich muss die Sache zur weiteren Abklärung an die ESTV zurückgewiesen werden. Auch nicht abschliessend geklärt hat die ESTV die Frage, ob die Auslandumsätze der Beschwerdeführerin steuerbar wären, würden sie im Inland bewirkt und ob die von der Beschwerdeführerin den Käuferinnen erbrachten Schulungsleistungen als Teil der Flugzeuglieferung (unteilbares Ganzes) oder als Nebenleistung zur Flugzeuglieferung zu qualifizieren sind. Auch dies wird die ESTV erst beurteilen können, wenn sie den entsprechenden Sachverhalt erstellt hat.

## **5.**

Bei diesem Verfahrensausgang ist dem Eventualbegehren der Beschwerdeführerin um Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu entsprechen. Die Sache ist im Sinne der Erwägungen zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid in der Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Hinsichtlich der Kostenverlegung wird davon Notiz genommen, dass eine Gutheissung im Umfang von Fr. 109'395.— von der ESTV beantragt wird und der Betrag nur deshalb erst jetzt der Beschwerdeführerin zugesprochen wird, weil sie erstmals im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht entsprechende Belege eingereicht hat. Weder macht sie geltend

noch ergibt sich aus den Akten, dass ihr Verhalten einen entschuldbaren Grund gehabt hätte. Damit ist das Verhalten bei der Kostenverlegung zu berücksichtigen (oben E. 1.3). Für ihr vollständiges Obsiegen hat sie deshalb im Umfang von einem Siebtel (entspricht in etwa dem Verhältnis von Fr. 109'395.— zum Streitwert von Fr. 796'147.—), die Kosten zu tragen. Sie ist mit anderen Worten so zustellen, als hätte sie im Umfang von sechs Siebteln obsiegt. Die Beschwerdeführerin hat damit die Verfahrenskosten von Fr. 16'000.— im Umfang von einem Siebtel, entsprechend Fr. 2'285.—, zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der Kostenvorschuss ist mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und der Überschuss von Fr. 13'715.— ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführerin, die keine Kostennote eingereicht hat, eine entsprechend reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss insgesamt Fr. 20'570.— (MWST inbegriffen) auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. Oktober 2011 wird aufgehoben.

**2.**

Die Sache wird im Sinne der Erwägungen zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid in der Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**3.**

Die Verfahrenskosten werden im Umfang von Fr. 2'285.— der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 16'000.— verrechnet. Der restliche Betrag in der Höhe von Fr. 13'715.— wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 20'570.— zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. \_\_\_\_\_; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Urban Broger

### **Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 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 die Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: