



Abteilung I
A-6615/2011

Urteil vom 29. Januar 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

A._____ Limited,
vertreten B._____,
dieser vertreten durch Rechtsanwalt C._____,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Vergütung der Mehrwertsteuer an
ausländische Unternehmen).

Sachverhalt:**A.**

A.a Am 15. Oktober 2008 trafen sich der schweizerische Steuervertreter der A._____ Limited, mit Sitz in Hamilton, Bermuda, B._____ (nachfolgend: Steuervertreter) und Vertreter der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zu einer gemeinsamen Sitzung. Hintergrund des Treffens bildete gemäss Schreiben der ESTV an den Steuervertreter vom 25. Oktober 2008 u.a. eine bei der D._____ AG mit Sitz in Basel durchgeführte Kontrolle der ESTV, bei welcher diese offenbar zur Auffassung gelangt war, dass die aufgrund eines Aircraft-Managementsvertrags an die A._____ Limited erbrachten Versicherungsleistungen zu Unrecht ohne Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt worden seien. Die diesbezügliche Aufrechnung habe die D._____ AG zum Anlass genommen, die nachträgliche Mehrwertsteuerbelastung an die A._____ Limited mittels Fakturierung weiterzugeben. Infolgedessen habe der Steuervertreter bei der ESTV an der gemeinsamen Sitzung nachgefragt, ob für diesen nachträglich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbetrag eine Möglichkeit zur Vereinfachung des Vergütungsverfahrens gemäss Art. 90 Abs. 2 Bst. b des damals in Kraft stehenden Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) bestehen würde.

A.b Mit Schreiben vom 24. Oktober 2008 teilte die ESTV dem Steuervertreter mit, dass sie einer Vereinfachung des Rückerstattungsverfahrens im Bereich des Unternehmernachweises zustimmen könne. Das bedeute, dass ein ausländischer Kunde der D._____ AG, der nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger eingetragen sei und der aufgrund der von der ESTV publizierten Länderliste das Rückerstattungsverfahren in Anspruch nehmen könne, einen neuen unterzeichneten Rückerstattungsantrag einreichen müsse. Der Unternehmernachweis könne mittels Kopie der mit früheren Anträgen eingereichten Unterlagen zur Rückerstattung der für Aircraft-Managementleistungen bezahlten Mehrwertsteuer erbracht werden. Als Zahlungsnachweis reiche in der vorliegenden Konstellation das Formular 1225, durch welches der Leistungserbringer (im vorliegenden Fall also die D._____ AG) bestätige, dass sämtliche Beträge für die bezogenen Leistungen bezahlt worden seien, alleine nicht aus. Vielmehr sei jedem Vergütungsantrag der Nachweis der Zahlung in Form des entsprechenden Bankbelegs (oder Postquittung) des Leistungsempfängers (im vorliegenden Fall also der A._____ Limited) beizulegen.

A.c Mit E-Mail vom 27. Oktober 2008 fragte der Steuervertreter bei der ESTV nach, ob diese anstatt des Zahlungsnachweises der Antragstellerin, auch eine Bankbestätigung des Zahlungseinganges bei der D._____ AG als Nachweis akzeptieren würde. Mit dieser Bestätigung könne eindeutig der Bezug auf die bezahlten und in Rechnung gestellten Versicherungsleistungen nachgewiesen werden. Bei Klienten, welche an ein Konzernverbund-Clearingsystem angeschlossen seien, könne nämlich die Zahlung durch eine Konzernmanagementgesellschaft oder durch eine Drittpartei (z.B. ein beauftragtes Treuhand- oder Rechtsanwaltsbüro) erfolgt sein und ein separater Beleg seitens dieser Klienten würde daher nicht vorliegen.

A.d Mit Schreiben vom 31. Oktober 2008 teilte die ESTV dem Steuervertreter im Wesentlichen mit, dass die Bankbestätigung der Leistungserbringerin, d.h. der D._____ AG, über den Zahlungseingang nicht zur Rückvergütung der Mehrwertsteuer genügen würde, da nicht überprüft werden könne, ob die A._____ Limited tatsächlich die Zahlung geleistet habe. Bei den zusammen mit dem Vergütungsantrag einzureichenden Unterlagen hätten Antragsteller, Leistungsempfänger (d.h. der Aircraft-Managementkunde der D._____ AG) und Rechnungsempfänger der nachträglich fakturierten Mehrwertsteuerbeträge identisch zu sein.

A.e Am 19. Januar 2009 beantragte der Steuervertreter im Auftrag der A._____ Limited (nachfolgend: Antragstellerin) die Vergütung der bezahlten Mehrwertsteuer auf den von der D._____ AG erbrachten Versicherungsleistungen im Umfang von Fr. 42'715.80. Zusammen mit dem diesbezüglichen Antragsformular 1222 reichte der Steuervertreter die Aufstellung der bezogenen Leistungen gemäss Formular 1223, die Zahlungsbestätigung durch den Leistungserbringer (Formular 1225), eine von der Antragstellerin ausgestellte Vollmacht ("Power of Attorney") vom 21. März 2003, ein Instruktions- und Bestätigungsschreiben der Antragstellerin vom 6. Februar 2006, welche den Steuervertreter ermächtigt, die Mehrwertsteuer für die Kalenderjahre 2000-2006 zurückzufordern, den Beleg über den Zahlungseingang beim Leistungserbringer vom 25. September 2008 (Gutschriftsanzeige), ein "Certificate of Incorporation" der Antragstellerin vom 28. August 2002 mit einem "Certificate of Compliance" vom 1. Mai 2007 des Registrar of Companies von Bermuda sowie die Originalrechnung vom 16. September 2008 betreffend nachträglich verlangte Mehrwertsteuer und die Übersicht über die diesbezüglichen Versicherungsleistungen der D._____ AG der Jahre 2003 bis 2006 ein.

A.f Mit Schreiben vom 21. April 2009 teilte die ESTV dem Steuervertreter mit, dass der eingereichte Beleg über den Zahlungseingang bei der D._____ AG (Gutschriftsanzeige) nicht als Zahlungsnachweis genüge und sendete sämtliche Unterlagen an den Steuervertreter zurück.

A.g Nach telefonischer Anfrage des Steuervertreters teilte die ESTV diesem mit Schreiben vom 30. April 2009 mit, dass sie das Erfordernis des Zahlungsnachweises des Leistungsempfängers auf Art. 29 Abs. 1 der damals in Kraft stehenden Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) stütze. Diese Bestimmung halte unmissverständlich fest, dass nur die bezahlte Steuer vergütet werden könne. Unbestrittenermassen hätten, damit eine Vergütung überhaupt erfolgen könne, auch die weiteren in den Art. 28 ff. aMWSTGV genannten Voraussetzungen erfüllt zu sein. Nachweispflichtig sei der Antragsteller, weshalb die ESTV auch von ihm die Einreichung zusätzlicher Unterlagen verlangen könne. Überdies sei die ESTV im Rahmen ihrer Tätigkeit jederzeit berechtigt, die erforderlichen Unterlagen einzuverlangen.

A.h Mit Schreiben vom 14. Mai 2009 liess der Steuervertreter der ESTV mitteilen, dass er mit deren Erläuterungen in Bezug auf den geforderten Nachweis, ob die nachträglich belastete Mehrwertsteuer tatsächlich bezahlt worden sei, nicht einverstanden sei. Dieser Nachweis sei aus verschiedenen Gründen vielfach nicht beschaffbar. So komme es vor, dass Mehrwertsteuerrechnungen durch geleistete Vorauszahlungen oder Akontozahlungen beglichen würden oder dass Kunden bei der Leistungserbringerin Konten hätten, von denen der geschuldete Betrag direkt abgebucht werde. Bei internationalen Konzernen bestünde zudem ein sog. "Cash Pooling", wonach eine zentrale Abrechnungseinheit des Konzerns sämtliche Rechnungen erhalten würde. Diese Rechnungen würden gesammelt und dann in einer Gesamtüberweisung namens der Rechnungsadressatin bezahlt, so dass es praktisch unmöglich sei, einen Beleg beizubringen, welcher den genauen Betrag der auf den Versicherungsleistungen bezahlten Mehrwertsteuer ausweisen würde. Das Erfordernis eines Bankbelegs sei im Übrigen unsinnig, da auch bei Zahlungen durch Scheck oder bei Barzahlungen kein Bankbeleg des Leistungsempfängers zur Verfügung stehen würde. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die Bezahlung der nachträglichen Mehrwertsteuer zweifelsfrei nachgewiesen worden sei. Das Erfordernis des Bankbelegs des Leistungsempfängers lasse sich nicht aus Art. 29 aMWSTGV herleiten. Auch die Praxispublikationen der ESTV kenne eine solche Vergütungsvoraussetzung nicht. Sie

sei daher im Lichte des Art. 45a aMWSTGV als überspitzter Formalismus zu qualifizieren. Im Verhältnis zu anderen Antragstellern, welche den Nachweis mittels Bankbelegs nicht erbringen müssten, bestehe zudem eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes. In Anbetracht dessen verlangte der Steuervertreter eine erneute Prüfung des Vergütungsantrages, welchen er samt Beilagen separat am 18. Mai 2009 per Post der ESTV zukommen liess. Für den Fall der erneuten Ablehnung des Antrags verlangte der Steuervertreter die Zustellung eines anfechtbaren Entscheids.

A.i Mit Schreiben vom 15. September 2009 teilte die ESTV dem Rechtsanwalt des Steuervertreters mit, dass die Überprüfung möglicherweise weiterer Abklärung bedürfe. Mit Schreiben vom 29. September 2009 ersuchte die ESTV den Rechtsanwalt des Steuervertreters, ihr mitzuteilen, weshalb die E._____ United Arab Emirates (nachfolgend: E._____ UAE), also mithin eine Tochter- oder Schwestergesellschaft der Leistungserbringerin, und nicht die Antragstellerin die Zahlung gemäss eingereichter Gutschriftsanzeige erbracht hätte, obwohl der Aircraft-Managementvertrag zwischen der Antragstellerin und der D._____ AG bestanden hätte bzw. noch immer bestehen würde. Sofern die E._____ UAE über den Zahlungsnachweis der Antragstellerin verfüge, könne sie auch diesen Beleg der ESTV zustellen.

A.j Mit Schreiben vom 13. Oktober 2009 teilte der Steuervertreter der ESTV mit, dass die Antragstellerin in Folge der durch die ESTV verweigerten Mehrwertsteuerregister-Eintragung der geplanten G._____ -Air AG gegründet worden sei. Infolgedessen sei die – im Schreiben nicht näher spezifizierte – Unternehmung G._____ Ltd. inklusive des Flugzeugs Boeing 707 (Registrierung N...) verkauft worden. Die Zahlung der Rechnung für die Versicherungsnachbelastungen sei daher – aus im Schreiben nicht näher umschriebenen Gründen – durch die Antragstellerin erfolgt. Das Flugzeug der Antragstellerin mit der Registrierung ... werde heute durch die Schwestergesellschaft der D._____ AG – die E._____ UAE – in Dubai "operiert". Dem beigelegten Operating Statement vom 5. Oktober 2008 der E._____ UAE könne unter der Position "VAT-Invoice to various Insurances invoices" der Betrag von USD 69'506.78 entnommen werden, welcher sich aus vier Rechnungen vom 16. September 2008 (Rechnung 118334 über USD 39'702.39 an die Antragstellerin, Rechnung 118250 über USD 16'169.54, Rechnung 118294 über USD 11'218.92 und Rechnung 118293 über Fr. 2'595.40 [USD 2'415.93] alle an G._____ Ltd.) zusammensetzen würde. Diese Rech-

nungen seien durch Voraus- oder Akontozahlungen im Umfang von je USD 600'000.-- durch die Schwestergesellschaft der Antragstellerin getilgt worden. Die E._____ UAE habe den dadurch erhaltenen Betrag von USD 69'506.78 an ihre Schwestergesellschaft in der Schweiz – die D._____ AG – überwiesen. Dies könne den Zahlungsbelegen vom 25. September 2008 entnommen werden. Auf Grundlage dieser Ausführungen verlangte der Steuervertreter die Gutheissung des Vergütungsantrags.

A.k Mit Schreiben vom 4. Dezember 2009 teilte die ESTV dem Steuervertreter mit, dass die von ihm im Schreiben vom 13. Oktober 2009 gemachten Angaben nicht mit den anderen Unterlagen übereinstimmen würden. Weder die geltend gemachte Übernahme der G._____ Ltd. durch die Antragstellerin, noch die behauptete Bezahlung durch eine Schwestergesellschaft der Antragstellerin sei nachgewiesen worden. Insbesondere fehle der Nachweis der Konzernzugehörigkeit der Schwestergesellschaft, welche angeblich die Rechnungen mittels Vorauszahlung beglichen habe.

A.I Mit Schreiben vom 25. Januar 2010 erklärte der Steuervertreter, dass die G._____ Ltd., Boston, im Jahr 2003 inklusive des Flugzeugs Boeing 707 mit der Registrierung N... durch eine amerikanische Aktionärsgruppe erworben worden sei. Die G._____ Ltd., Boston, sei im Jahr 1979 gegründet worden und bei den amerikanischen Steuerbehörden registriert. Ihre Registrierungsnummer habe sie nach dem Verkauf und dem Umzug nach Huntingdon Valley beibehalten und sie bestehe in dieser Form noch heute. Weiter bestätigte der Steuervertreter, dass die Parteien beim Verkauf bzw. Kauf der G._____ Ltd. vereinbart hätten, dass allfällige Rechnungen, welche sich auf die Zeit vor dem Verkauf bzw. Kauf beziehen würden, durch die ehemaligen Eigentümer oder deren Rechtsnachfolger zu tragen seien.

B.

Am 8. Februar 2010 erliess die ESTV eine Verfügung gemäss Art. 82 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), mit welcher sie den Antrag auf Vergütung von Fr. 42'715.80 Mehrwertsteuer für das Jahr 2008 abwies. Zur Begründung führte die ESTV aus, dass diverse Voraussetzungen der Rückerstattung nicht erfüllt seien und zahlreiche Behauptungen des Steuervertreters nicht glaubhaft erscheinen würden. Entgegen dessen Vorbringen stehe insbesondere fest, dass die G._____ Ltd., Boston, in keiner Verbindung zur Antragstellerin stehe. Der Nachweis, dass die F._____ Es-

tablissement, welche die Akontozahlungen von je USD 600'000.-- an die E. _____ UAE erbracht haben soll, eine Schwestergesellschaft der Antragstellerin sei, sei nicht erbracht worden. Es sei einzig nachgewiesen worden, dass die E. _____ UAE der D. _____ AG einen Betrag von USD 67'090.85 überwiesen habe. Weiterhin fehle aber jeglicher Nachweis, dass auch tatsächlich die Antragstellerin (als Leistungsempfängerin) die nachträglich fakturierte Mehrwertsteuer bezahlt habe. Damit seien die Voraussetzungen von Art. 29 Abs. 1 i.V.m. Art. 28 Abs. 1 aMWSTGV nicht erfüllt. Eine Rückerstattung der Mehrwertsteuerbeträge, welche durch die Leistungserbringerin selber bzw. durch ihre Schwestergesellschaft bezahlt worden seien, würde dem gesamten Institut der Mehrwertsteuerrückvergütung zuwiderlaufen, so dass ein solches Vorgehen nicht geschützt werden dürfe.

C.

Gegen die Verfügung der ESTV liess der Steuervertreter am 23. Februar 2010 Einsprache erheben mit dem Antrag, die Verfügung aufzuheben und dem Antrag der Antragstellerin vom 19. Januar 2009 über die Vergütung von Fr. 42'715.80 zu entsprechen. Er machte dabei im Wesentlichen geltend, dass sämtliche Unterlagen und Erklärungen beigebracht worden seien und dass lediglich ein Missverständnis zum Sachverhalt vorliegen würde. Die Antragstellerin sei seit dem Jahr 2002 ununterbrochen Alleineigentümerin des Flugzeugs Boeing Corporate Jet 737 mit der Registrierung Die D. _____ AG habe der Antragstellerin in den Jahren 2003 bis 2006 im Zusammenhang mit diesem Flugzeug Versicherungsleistungen erbracht, welche sie am 16. September 2008 von der Antragstellerin mit der Rechnung 118334 im Betrag von USD 39'702.39 einverlangt habe. Diese nachträgliche Fakturierung sei gemäss Praxis der ESTV zulässig gewesen. Die mit der Rechnung 118334 belastete Mehrwertsteuer sei bezahlt und die Mehrwertsteuer sei an die ESTV abgeliefert worden. Entgegen der Auffassung der ESTV handle es sich beim Operating Statement der E. _____ UAE vom 5. Oktober 2008 nicht um eine Rechnung, sondern um eine Zusammenfassung der bezahlten Rechnungen, welche neben den Fakturen an die G. _____ Ltd. auch die Rechnung 118334 an die Antragstellerin ausweise.

Aus der mit der Einsprache beigelegten schriftlichen Bestätigung von Kapitän H. _____, welcher alle Rechnungen der D. _____ AG an die Antragstellerin überprüfe und freigebe, ergebe sich, dass aus Diskretionsgründen keine direkte Überweisung der Antragstellerin oder ihrem Kunden, des arabischen Erdölkonzerns I. _____ an die D. _____ AG er-

folge. Vielmehr würden seit mehreren Jahren sämtliche USD-Zahlungen betreffend die Flugzeuge, die für I._____ im Einsatz seien, über die F._____ Establishment abgewickelt. Diese gehöre zu demselben Konzern wie die Antragstellerin. Diese Zahlungsströme würden sich zum Schutz der transportierten Personen vor terroristischen Anschlägen und vor der Überwachung durch US-amerikanische Behörden rechtfertigen. Die Antragstellerin habe daher die F._____ Establishment damit beauftragt, die Rechnung 118334 zu bezahlen.

Die E._____ UAE, welche das Flugzeug der Antragstellerin betreue, sei von der F._____ Establishment lediglich als Zahlstelle benutzt worden und habe die Mittel zur Bezahlung der nachfakturierten Mehrwertsteuerbeträge weiterleiten müssen. Bedauerlicherweise bestehe keine Gutschriftsanzeige bei der D._____ AG, welche die Überweisungen betreffend der Mehrwertsteuerzahlungen der G._____ Ltd. und derjenigen der Antragstellerin separat ausweisen würden. Dennoch bestehe kein Zweifel, dass mit den beiden Überweisungsbestätigungen vom 25. September 2008 alle vier Rechnungen der D._____ AG vom 16. September 2008 beglichen worden seien. Alle Rechnungsnummern seien referenziert und identisch mit den Nummern auf den Rechnungen, welche die D._____ AG am 16. September 2008 auf die Antragstellerin und die G._____ Ltd. ausgestellt habe.

Im Übrigen wies der Steuervertreter darauf hin, dass die Antragstellerin zu Unrecht mit einer G._____ Corporation mit Sitz in Basel in Verbindung gebracht werde. Eine solche Gesellschaft existiere nicht. Die unter diesem Namen vorliegende Postzustelladresse, welche von Kapitän H._____ als Zustelladresse für die Rechnungen der D._____ AG an die Antragstellerin bezüglich dem Flugzeug mit der Registrierung ... und an die G._____ Ltd. bezüglich dem Flugzeug mit der Registrierung N... verwendet worden sei, sei lediglich eine Reminiszenz an ein gescheitertes Projekt, das aus mehrwertsteuerlichen Gründen nicht realisiert worden sei.

Bezüglich der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts machte der Steuervertreter im Wesentlichen geltend, dass es gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts nicht darauf ankomme, wer eine Mehrwertsteuerforderung bezahle. Wesentlich sei für die Vergütungsberechtigung einzig die Bestimmung der Person der Leistungsempfängerin, welche im vorliegenden Fall die Antragstellerin sei.

D.

Nach mehrmaliger schriftlicher Nachfrage der Antragstellerin wies die ESTV am 4. November 2011 mit Einspracheentscheid die Einsprache der Antragstellerin ab. Zur Begründung führt die ESTV aus, die Angaben zur Konzernzugehörigkeit sowie zu den Schwestergesellschaften der Antragstellerin seien widersprüchlich und nicht nachgewiesen. Insbesondere sei keineswegs überzeugend, dass keine G._____ Corporation bestehe, da einerseits in dem vom Steuervertreter eingereichten Nachweis zur Vollmachtserteilung eine solche angeführt sei und andererseits ein Telefonbucheintrag, eine E-Mail-Adresse und ein Postfach vorliege. Der Antrag sei im Übrigen schon aufgrund der fehlenden, rechtsgültigen Vollmacht abzuweisen.

Weiter brachte die ESTV vor, dass das Operation Statement vom 5. Oktober 2008 als Rechnung anzusehen sei. Entgegen den Äusserung der Antragstellerin sei ausschliesslich das Flugzeug der Antragstellerin mit der Registrierung ... aufgeführt, nicht aber dasjenige der G._____ Ltd., Boston, mit der Registrierung N.... Die Aussagen des Kapitän H._____ in seinem Schreiben vom 22. Februar 2010 seien kritisch zu würdigen, da er entgegen seinen Zusicherungen aufgrund früherer Rückerstattungsanträge gewusst haben müsse, dass die Rechnungen vom 16. September 2008 an die G._____ Ltd., Boston, falsch adressiert gewesen seien.

Im Übrigen bestehe kein Nachweis, dass die Bezahlung der nachträglich fakturierten Mehrwertsteuer durch die Antragstellerin erfolgt sei. Aufgrund der geltend gemachten Zugehörigkeit zum Erdölkonzern I._____ sei es leicht, von diesem Konzern eine rechtsgültig unterzeichnete Bestätigung beizubringen, dass die F._____ Establishment wie die Antragstellerin zum Konzern gehören und die Zahlungen, welche die Antragstellerin betreffen, tatsächlich über die F._____ Establishment abgewickelt würden. Weiter bestünden berechnete Zweifel an der geltend gemachten Verpflichtung seitens der Antragstellerin bezüglich der Übernahme der Rechnungen, welche sich auf die Periode vor dem Verkauf bzw. Kauf der G._____ Ltd. beziehen. Weder habe die Antragstellerin dargelegt und nachgewiesen, wer die ehemaligen Eigentümer oder deren Rechtsnachfolger seien, noch wie die tatsächliche vertragliche Vereinbarung ausgehen habe. Des Weiteren machte die ESTV sinngemäss geltend, es fehle der Nachweis der Bezahlung des Betrags von USD 69'506.78 durch die F._____ Establishment an die E._____ UAE, da auf der Aufstellung

der Akontozahlungen vom 30. August 2008 die Versicherungsleistungen nicht gesondert aufgeführt seien. Auch hätten die geleisteten Akontozahlungen der F._____ Establishment im Umfang von USD 1'200'000.-- die Kosten gemäss Operating Statement vom 5. Oktober 2008 im Umfang von 1'209'669.60 nicht zu decken vermocht, womit die behauptete Bezahlung der nachträglich fakturierten Mehrwertsteuerbeträge durch diese Vorauszahlungen nicht nachvollziehbar sei.

E.

Gegen den Einspracheentscheid der ESTV liess der Steuervertreter im Namen der Antragstellerin (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 7. Dezember 2011 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben mit den Anträgen: "1. Diese Beschwerde sei gutzuheissen und der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 4. November 2011 sei aufzuheben; 2. Der Einsprecherin sei die Vergütung von Fr. 42'715.80 MWST zu gewähren; 3. Der Einsprecherin sei eine Parteientschädigung zuzusprechen; unter Kostenfolgen zu Lasten der Vorinstanz". Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin aus, die ESTV behaupte fälschlicherweise, sie hätte keine Kenntnisse von der Beschwerdeführerin und deren Aktivitäten; auch seien die Personen, die hinter der Beschwerdeführerin stünden, nicht unbekannt. So habe die Beschwerdeführerin als ausländisches Unternehmen seit September 2002 regelmässig Vergütungsanträge gestellt, welche auch genehmigt worden seien. Die Auseinandersetzung zwischen der Beschwerdeführerin und der ESTV drehe sich um Versicherungsleistungen, welche der Beschwerdeführerin am 16. September 2008 nachträglich, also nach der effektiven Leistungserbringung, im Betrag von USD 39'702.39 belastet worden seien, was dem im Vergütungsantrag vom 19. Januar 2011 ausgewiesenen Betrag von umgerechnet Fr. 42'715.80 entspreche. Diese nachträgliche Mehrwertsteuerbelastung rühre daher, dass nach einer Mehrwertsteuerrevision die D._____ AG Versicherungsleistungen, welche der Beschwerdeführerin im Rahmen des Aircraft-Managements des Flugzeugs erbracht worden seien, nachträglich habe versteuern müssen. Die D._____ AG habe daraufhin verlangt, dass diese Mehrwertsteuer von der Beschwerdeführerin getragen werde, worauf die D._____ AG den entsprechenden Betrag erhalten habe. Dies sei von der D._____ AG gegenüber der ESTV mit dem Formular Nr. 1225 schriftlich bestätigt worden und es sei sogar die diesbezügliche Gutschriftsanzeige vom 25. September 2008 der Bank der D._____ AG beigebracht worden. Der Betrag von USD 39'702.39 sei im Rahmen einer Sammelüberweisung durch die E._____ UAE bezahlt worden, welche ihrerseits durch die Schwestergesellschaft der Be-

schwerdeführerin, der F._____ Establishment, mittels Vorschüssen zu Gunsten der Beschwerdeführerin finanziert worden seien. Die Praxis der ESTV, wonach die Mehrwertsteuer nicht nur bezahlt, sondern von der Leistungsempfängerin bezahlt sein müsse, sei im Übrigen rechtswidrig.

Die G._____ Ltd., auf welche die ESTV immer wieder unpassend Bezug nehme, habe im Jahr 2002 für nur kurze Zeit zum Konzern der Beschwerdeführerin gehört. Die Aktionärin der G._____ Ltd., die G._____ Corporation (Cayman Islands), habe im Jahr 2003 die Aktien an der G._____ Ltd. an ein Konsortium von US-amerikanischen Geschäftsleuten verkauft, wobei die Beschwerdeführerin als Garantin für Altlasten der G._____ Ltd. aufgetreten sei. Unter anderem deswegen habe die Beschwerdeführerin für die G._____ Ltd. die Bezahlung der Mehrwertsteuer auf den Versicherungsleistungen veranlasst. Weshalb die Vorinstanz diesen Umstand für entscheidungsrelevant halte, sei jedoch nicht ersichtlich.

F.

Die ESTV schloss in ihrer Vernehmlassung vom 7. März 2012 auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen an, dass die ESTV zu Recht zusätzliche Belege (neben dem Formular 1225) einverlangt habe, da sie dies immer tue, falls berechtigte Zweifel an der Richtigkeit der gemachten Ausführungen seitens der antragsstellenden Personen bestünden würden. Diese Zweifel seien im vorliegenden Fall dadurch aufgekomen, dass in einem die Aircraft-Managementbranche betreffenden Verfahren in den Jahren 2003 und 2004, in dem der Steuervertreter ebenfalls involviert gewesen sei, die erforderlichen Belege nicht beigebracht worden seien, obwohl die Leistungserbringerin mit dem unterzeichneten Formular 1225 bestätigt habe, dass die geltend gemachte Mehrwertsteuer auch entrichtet worden sei. Zum Nachweis legte die ESTV das vertrauliche Dossier dieses Verfahrens ins Recht.

Mit Bezug auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie gehöre zur G._____ Corporation, führt die ESTV aus, dass diese Behauptung nicht belegt sei und zudem dem früheren Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass sie nämlich zum Erdölkonzern I._____ gehöre, widerspreche. Auch die Verbindung zur G._____ Ltd. und insbesondere die Verkaufskriterien mit der behaupteten Übernahmepflicht bezüglich Mehrwertsteuern vor Verkauf seien nicht belegt.

Des Weiteren fehle der Nachweis, wer tatsächlich die Mehrwertsteuer bezahlt habe. Die ESTV sei daher mehr denn je davon überzeugt, dass die geltend gemachten Zahlungen der nachträglich fakturierten Versicherungsbeträge nicht durch die Beschwerdeführerin bzw. in deren Auftrag bezahlt worden. Es sei darüber hinaus festzuhalten, dass der Nachweis fehle, dass die F._____ Establishment ihre Zahlungen tatsächlich zu Gunsten der Beschwerdeführerin getätigt habe.

Die Vergütung der Mehrwertsteuer setzte zudem voraus, dass die bezogenen Leistungen durch den Antragsteller zur Erzielung von Umsätzen verwendet werden, die in der Schweiz steuerbar bzw. von der Steuer befreit wären. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts könne eine sog. Offshore-Gesellschaft – und als solche hätten die Beschwerdeführerin, die F._____ Establishment und die G._____ Corporation zu gelten – keine Leistungen empfangen. Es sei daher abzuklären, wer hinter diesen Gesellschaften stehe. Der Einsatz für ein Königshaus – wie dem des Landes J._____ – bzw. der Einsatz für Zwecke der Staatsbetriebe würden die Anforderungen an die geschäftliche Verwendung der bezogenen Leistungen offensichtlich nicht erfüllen, weshalb die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen sei.

G.

Mit Eingabe von 30. April 2012 verlangte die Beschwerdeführerin Akteneinsicht in das von der ESTV ins Recht gelegte vertrauliche Dossier und nahm Stellung zur Vernehmlassung der ESTV vom 7. März 2012. Sie macht im Wesentlichen geltend, dass der erstmals in der Vernehmlassung von der ESTV angenommene Durchgriff unzulässig sei. Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts sei für den Vergütungsanspruch unschädlich, dass ein Geschäftsflugzeug für Staatsbetriebe eingesetzt werde. Es könne zudem keine Rolle spielen, wer eine Forderung auf Bezahlung der Mehrwertsteuer begliche. Im Übrigen habe sie (die Beschwerdeführerin) die Bezahlung der fakturierten Mehrwertsteuer bewiesen. Es bestehe seitens der ESTV kein Grund, zusätzliche Beweisforderungen zu stellen. Überdies existiere – entgegen der Behauptungen der ESTV – die G._____ Corporation, Basel, nicht. Diese könne daher auch nicht im Zusammenhang mit dem vorliegenden Verfahren stehen.

H.

Mit Eingabe vom 7. Juni 2012 bezog die Beschwerdeführerin Stellung zum vertraulichen Dossier der ESTV, welches ihr vorgängig anonymisiert

zugestellt worden war. Im Wesentlichen sei unergründlich, was die ESTV aus dem vertraulichen Dossier ableiten wolle, da der Fall zu einem Einspracheverfahren geführt habe, in dem die ESTV dem Hauptantrag des Steuervertreeters auf vollständige Vergütung der Mehrwertsteuer gutgeheissen habe. Da es sich beim Verweis auf das vertrauliche Dossier um ein "Ablenkungsmanöver" handle, mit dem die ESTV versuche ihre "eigene Willkür" zu decken, reduziere sich der Streit zwischen der ESTV und der Beschwerdeführerin auf die Rechtsfrage, ob die eingereichten Bestätigungen belegten, dass von einer bezahlten Mehrwertsteuer im Sinne des aMWSTG auszugehen sei. Die Beschwerdeführerin halte daher an ihren in der Beschwerde gestellten Anträgen fest.

Auf die weiteren Ausführungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Der beschwerdeführende Rechtsanwalt ist zur Prozessführung durch den Steuervertreter der Beschwerdeführerin bevollmächtigt. Auf Grundlage der sich in den Akten befindlichen, in englischer Sprache abgefassten Vollmacht vom 21. März 2003 ist der Steuervertreter durch die Beschwerdeführerin bevollmächtigt, ein Verwaltungsverfahren in Steuer-sachen in ihrem Namen zu führen. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sach-

verhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.3 Die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zeitigt bei Gutheissung grundsätzlich reformatorische Wirkung. Mit anderen Worten entscheidet das Gericht diesfalls in der Regel selbst, statt die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 61 Abs. 1 VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 3.191). Das Gericht kann sich aber auch auf die Kassation der angefochtenen Verfügung beschränken und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückweisen. Dies ist unumgänglich, wenn die Vorinstanz den Sachverhalt unrichtig oder unvollständig abgeklärt hat, einen Nichteintretensentscheid gefällt und folglich keine materielle Prüfung vorgenommen hat oder das Vorliegen eines Tatbestandselements zu Unrecht verneint und die anderen Elemente deshalb gar nicht geprüft hat. Eine Rückweisung erweist sich ferner als sachgerecht, wenn ein Ermessensentscheid im Streit liegt, bei dessen Überprüfung sich das Gericht Zurückhaltung auferlegt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3763/2011 vom 3. Juli 2012 E. 12; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 3.195). Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv – direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen ("im Sinne der Erwägungen") – aufzunehmen, ansonsten sie nicht verbindlich sind (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a).

2.

2.1 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Da sich der vorliegende Sachverhalt in den Jahren 2003 bis 2008 zugetragen hat, untersteht das vorliegende Verfahren in materieller Hinsicht dem aMWSTG.

2.2 Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängigen und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden

sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

2.3 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [Bundesverfassung, BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG). Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger (oder ein Dritter für ihn) als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG).

2.4

2.4.1 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die auf seinen Eingangsleistungen lastende Steuer als Vorsteuer abziehen (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Der Vorsteuerabzug, der ein zentrales Element des Mehrwertsteuersystems (Netto-Allphasensystem) darstellt, bewirkt, dass der Unternehmer nur seinen Nettoumsatz versteuern muss, obgleich die Bemessungsgrundlage das Gesamtentgelt ohne Umsatzsteuer ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 6.3).

2.4.2 Der Bundesrat ist zuständig zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen den Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland die Steuer auf den an sie im Inland ausgeführten Lieferungen oder Dienstleistungen bei Gewährung des Gegenrechts durch das Land ihres Wohn- oder Geschäftssitzes vergütet werden kann (Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Er hat die kumulativen Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in Art. 28 ff. aMWSTGV geregelt (Urteil des Bundesgerichts 2C_410/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.1, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2011 vom 27. August 2012 E. 3.3). Danach hat Anspruch auf Steuervergütung, wer Gegenstände einführt oder sich im Inland Leistungen der in Art. 6 und 7 aMWSTG genannten Arten gegen Entgelt erbringen lässt und zudem: a) Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland hat, wobei der Ort, an welchem eine Betriebsstätte geführt wird, einem Geschäftssitz gleichgestellt ist; b) im Inland keine Gegenstände lie-

fert oder grundsätzlich im Inland keine Dienstleistungen erbringt; c) im Land seines Wohn- oder Geschäftssitzes seine Unternehmereigenschaft nachweist (Art. 28 Abs. 1 aMWSTGV). Die bezahlte Steuer wird vergütet, sofern die bezogenen Leistungen der Erzielung von Umsätzen dienen, die in der Schweiz von Gesetzes wegen der Mehrwertsteuer unterliegen würden oder für welche eine Steuerbefreiung nach Art. 19 aMWSTG zur Anwendung käme. Für (Eingangs-)Leistungen, die nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck im Sinne des Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet werden, besteht kein Vergütungsanspruch (Art. 29 Abs. 1-3 aMWSTGV; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6986/2008 vom 3. Juni 2010 E. 2.2.2.2).

2.4.3 Als im Sinn von Art. 38 Abs. 2 aMWSTG verwendet hat eine Eingangsleistung dann zu gelten, wenn sie in steuerbare Ausgangsleistungen einfließt, d.h. für einen geschäftlich begründeten Zweck eingesetzt wird. Trifft dies nicht zu, liegt mit Bezug auf diese Eingangsleistung Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor (vgl. BGE 132 II 353 E. 10, ferner E. 8.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 141 f.). Denn Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch steuerpflichtige Unternehmen können ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betätigung aufweisen (sog. "Verbrauch in der Unternehmenssphäre"; statt vieler: BGE 123 II 295 E. 7a). Von der Steuer ausgenommene Umsätze, Nichtumsätze und Umsätze aus hoheitlicher Gewalt berechtigen nicht zur Vergütung. Dienen die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen sowohl der Erzielung steuerbarer Umsätze als auch anderen Zwecken, so ist die Vergütung nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen. Die Vergütung der schweizerischen Steuer an ausländische Unternehmen bildet gleichsam das Pendant zum Abzug der Vorsteuer (durch inländisch ansässige Unternehmen), welche auf Inlandleistungen lastet, die im Inland steuerbaren Zwecken dienen ("sog. Vorsteuervergütungsverfahren, das an die Stelle des Vorsteuerabzugs tritt"; Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461 über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, ad Art. 86 Bst. c]; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2011 vom 27. August 2012 E. 3.3 und A-1667/2006 vom 23. Juni 2008 E. 3.4, A-6986/2008 vom 3. Juni 2010 E. 2.2.2.2).

2.4.4 Die Umsätze in Ausübung hoheitlicher Gewalt werden weder im aMWSTG noch in der aMWSTGV definiert. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Begriff der Hoheitlichkeit restriktiv zu handhaben, da es sich bei der Regelung, wonach in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbrachte Leistungen der Mehrwertsteuer nicht unterliegen, um eine Ausnahme vom Grundprinzip der Allgemeinheit der Verbrauchssteuer handelt (Urteil des Bundesgerichts 2A.388/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3 mit weiteren Hinweisen, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 E. 2.1.3). Hoheitliches Handeln zeichnet sich laut Rechtsprechung dadurch aus, dass ein Subordinationsverhältnis gegeben ist und eine gegenüber dem Bürger erzwingbare öffentlich-rechtliche Regelung zur Anwendung gelangt. Ebenfalls ein wichtiges Kriterium ist, dass die Leistungen nicht mit privaten Anbietern konkurrieren, mithin nicht marktfähig sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.197/2005 vom 28. Dezember 2005 E. 3.1, BGE 125 II 480 E. 8.b, ASA 70 S. 163, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.2.1, mit weiteren Hinweisen). Keinesfalls ist die "hoheitliche Tätigkeit" mit "öffentlich-rechtlichem Handeln" gleichzusetzen, ansonsten wären alle Tätigkeiten der Verwaltung und sämtliche Aufgaben im öffentlichen Interesse hoheitlich (RIEDO, a.a.O., S. 193). Der Ausdruck "in Ausübung hoheitlicher Gewalt" ist auf jeden Fall enger als jener der "öffentlich-rechtlichen Aufgaben" (Urteil des Bundesgerichts 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 2).

2.5

2.5.1 Eine Steuerumgehung wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (statt vieler: BGE 131 II 627 E. 5.2).

2.5.2 Diese Rechtsprechung gilt ausdrücklich auch für die Mehrwertsteuer. In seiner mittlerweile präzisierten Rechtsprechung geht das Bundesgericht davon aus, dass das Halten eines Flugzeuges über eine Gesellschaft nicht pauschal als ungewöhnlich im Sinne der Steuerumgebungstheorie angesehen werden kann. Anders ist aber die Situation zu beurteilen, wenn eine Gesellschaft in erster Linie dazu da ist, dem Alleinaktionär für dessen privaten Belange ein Flugzeug zur Verfügung zu stellen. Zwar liegt der Missbrauch in solchen Fällen nicht darin, dass für das Halten eines privat verwendeten Flugzeugs eine juristische Person gegründet wird. Missbräuchlich ist es jedoch, wenn mit einer solchen Gesellschaft überdies versucht wird, Steuern zu sparen. Es ist daher in solchen Konstellationen zu prüfen, ob sich der Einsatz der Gesellschaft bloss rechnet, weil damit vom Vorsteuerabzug profitiert werden kann (BGE 138 II 239 E. 4.3.2 f., Urteile des Bundesgerichts 2C_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.1, 2C_129/2012 vom 15. Juni 2012 E. 5 und 2C_732/2010 vom 28. Juni 2012 E. 5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4695/2010 vom 14. Januar 2013 E. 4).

2.5.3 Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung durch die Steuerbehörde zu beweisen. Diese kann sich dabei aber darauf beschränken darzulegen, dass keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe für das Halten des Flugzeugs ersichtlich sind. Daraus ergibt sich die natürliche Vermutung, dass das Flugzeug für private Zwecke des Aktionärs und ihm Nahestehender verwendet wird. Die Gesellschaft kann diese Vermutung jedoch durch den Nachweis entkräften, dass das Flugzeug für geschäftliche Zwecke benötigt wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_638/2010 vom 19. März 2012 E. 4.4).

2.6 Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (zur Gleichwertigkeit: Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512]; BGE 134 V 1 E. 6.1). Der Wortlaut kann jedoch nicht allein massgebend sein. Von ihm kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (Urteil des

Bundesgerichts 1C_415/2010 vom 2. Februar 2011 E. 3.3.2; BGE 136 III 373 E. 2.3). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 131 II 13 E. 7.1 S. 31 mit Hinweisen; vgl. auch [allgemein] THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich etc. 2005, 69 ff., 254 ff.; [steuerrechtsspezifisch] PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, veröffentlicht in: ASA 75 S. 682 ff.). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 134 II 249 E. 2.3; BVGE 2007/41 E. 4.2).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob die ESTV zu Recht den Antrag auf Vergütung der nachträglich in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer auf Versicherungsleistungen abgelehnt hat. Die ESTV begründet ihren negativen Entscheid einerseits damit, dass die Mehrwertsteuer nicht durch die Beschwerdeführerin bezahlt worden sei und andererseits – erstmals in der Vernehmlassung – mit dem Argument, dass die von der Beschwerdeführerin in der Schweiz bezogenen Versicherungsleistungen angeblich nicht der Erzielung von Umsätzen dienen würden, die in der Schweiz von Gesetzes wegen besteuert werden müssten oder für welche eine Steuerbefreiung gemäss Art. 19 aMWSTG zur Anwendung käme.

Es ist im Folgenden deshalb zunächst zu prüfen, ob die Rückvergütung der Mehrwertsteuer voraussetzt, dass der Leistungsempfänger selbst die Mehrwertsteuer bezahlt hat. Nur falls dies der Fall sein sollte, muss in einem zweiten Schritt überprüft werden, ob die Beschwerdeführerin tatsächlich selbst die nachfakturierte Mehrwertsteuer beglichen hat (E. 3.2). Sodann ist der Frage nachzugehen, ob die bezogenen Leistungen im vorliegenden Fall tatsächlich für Ausgangsleistungen verwendet worden sind, die in der Schweiz steuerbar bzw. echt steuerbefreit wären. (E. 3.3).

3.2

3.2.1 Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts bildet der Wortlaut einer Bestimmung Ausgangspunkt der Auslegung einer Norm (E. 2.6). Gemäss Wortlaut von Art. 29 aMWSTGV wird nur die "bezahlte" Mehrwertsteuer rückvergütet. Die ESTV macht geltend, dass "bezahlt" im Sinne dieser Bestimmung bedeute, dass der Leistungsempfänger selbst die Mehrwertsteuer getra-

gen haben müsse, um rückvergütungsberechtigt zu sein. Da die Steuer nicht durch die Beschwerdeführerin bezahlt worden sei, müsse der Antrag auf Vergütung abgelehnt werden. Mit der Beschwerdeführerin ist allerdings festzuhalten, dass sich dem Wortlaut der Bestimmung selbst in keiner der drei Amtssprachen entnehmen lässt, dass die Steuer vom Antragsteller selbst beglichen werden muss. Art. 29 aMWSTGV spricht lediglich von der "bezahlten" Steuer und nicht von "der vom Leistungsempfänger bezahlten" Steuer. Das von der ESTV aus dem Begriff "bezahlte Steuer" abgeleitete Kriterium der Bezahlung der Mehrwertsteuer durch den Leistungsempfänger selber findet sich im Wortlaut der Bestimmung nicht und kann daher nur dem wahren Sinn der Bestimmung entsprechen, wenn triftige Gründe aus Entstehungsgeschichte, Sinn und Zweck der Norm und Gesetzessystematik eine solche Interpretation nahelegen (E. 2.6).

3.2.2 Mit Art. 90 Abs. 2 Bst. b aMWSTG übertrug der Gesetzgeber dem Bundesrat die Kompetenz, ein Verfahren zu schaffen, dass Abnehmern mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland erlaubt, sich die Steuer auf den an sie im Inland erbrachten mehrwertsteuerlichen Leistungen vergüten zu lassen. Der Bundesrat nutzte diese Kompetenz mit dem Erlass von Art. 28 ff. aMWSTGV. Die Vergütung der schweizerischen Steuer an ausländische Unternehmen bildet gemäss gesetzgeberischem Willen das Pendant zum Abzug der Vorsteuer (durch inländisch ansässige Unternehmen), welche auf Inlandleistungen lastet, die im Inland steuerbaren Zwecken dienen (E. 2.4.3). Das Vergütungsverfahren erfüllt somit letztlich denselben Zweck wie der Vorsteuerabzug, namentlich die Entlastung der vom Leistungserbringer erbrachten Leistungen (Ausgangsleistungen) von der auf den ihm bezogenen Leistungen (Eingangsleistungen) lastenden Mehrwertsteuer. Mit anderen Worten dient das Vorsteuervergütungsverfahren der Umsetzung des Netto-Allphasensystems bei Unternehmensesträgern im Ausland, welche Leistungen im Inland beziehen (E. 2.4.1). Deren Ausgangsleistungen sollen – bei gegebenen Voraussetzungen – nicht durch die schweizerische Mehrwertsteuer auf den Eingangsleistungen belastet sein. Darüber hinaus dient das Vergütungsverfahren dem übergeordneten Bestimmungslandprinzip; inländische Vorsteuern, die einem ausländischen Umsatz und damit einem dortigen Verbrauch zuzuordnen sind, sollten von inländischer Mehrwertsteuer entlastet werden (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6258/2011 vom 27. August 2012 E. 3.3). Die Mehrwertsteuer wird daher auf Antrag hin zurückvergütet. Entscheidend für die Rückvergütung ist mit Blick auf das hier fragliche Tatbestandselement "bezahlte Steuer" somit grundsätzlich, dass die vom

ausländischen Unternehmensträger in der Schweiz empfangene Leistung mit der inländischen Mehrwertsteuer belastet ist. Eine effektive Belastung liegt grundsätzlich nur vor, wenn die Mehrwertsteuer an die ESTV abgeliefert wurde. Auf die abliefernde Person kommt es dagegen nicht an. Der Verordnungsgeber ist in Bezug auf die Interpretation des Begriffs "bezahlte Steuer" dahingehend zu verstehen, dass auf den vom ausländischen Leistungsempfänger erhaltenen Leistungen aus der Schweiz inländische Mehrwertsteuer abgeführt worden sein muss. Es gilt somit auch im mehrwertsteuerlichen Vergütungsverfahren der allgemeine, ungeschriebene steuerrechtliche Grundsatz, dass es in der Regel nicht darauf ankommt, wer die Steuerforderung erfüllt (MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 97 ff.; im Ergebnis schon Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6971/2008 vom 8. Juni 2009 E. 5.1.4). Trifftige Gründe, welche es erlauben würden, der im Wortlaut des Gesetzes keine Stütze findenden Auffassung der ESTV beizutreten, bestehen im Ergebnis nicht.

3.2.3 Im konkreten Fall wird von der ESTV nicht bestritten, dass die Beschwerdeführerin Leistungsempfängerin der nachträglich mit Mehrwertsteuer in der Höhe von Fr. 42'715.80 belasteten Versicherungsleistungen war. Dies ergibt sich aus der Rechnung Nr. 118334 der D. _____ AG an die Beschwerdeführerin vom 16. September 2008. Es ist ebenfalls unbestritten, dass die D. _____ AG als Leistungserbringerin die Mehrwertsteuer auf den von ihr erbrachten Versicherungsleistungen der ESTV abgeliefert hat. Mittels welcher Zahlungsabwicklung die Zahlung an die D. _____ AG erfolgt ist und durch wen diese nachträglich belastete Mehrwertsteuer getragen wurde, kann nach dem Gesagten (E. 3.2.2) offen bleiben. Es ist in Bezug auf die Erfüllung der Kriterien des Vergütungsverfahrens im konkreten Fall irrelevant, ob die E. _____ UAE, die F. _____ Establishment, die G. _____ Corporation oder eine andere Person die Zahlung der Mehrwertsteuer vorgenommen hat. Entscheidend ist allein, dass die Mehrwertsteuer auf den an die Beschwerdeführerin erbrachten Versicherungsleistungen an die ESTV abgeliefert wurde. Zwar ist ein Teil der Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht sachbezogen. Bezüglich der Zahlungsabwicklung nicht abwegig erscheint aber die Behauptung der Beschwerdeführerin, wonach vorgängig durch ihre angebliche Schwestergesellschaft F. _____ Establishment ein Depot bei der E. _____ UAE geöffnet worden sei, von dem die ihr gestellten Rechnungen abgebucht worden seien.

3.3

3.3.1 Die abgelieferte Mehrwertsteuer wird nur zurückvergütet, sofern die bezogenen Leistungen der Erzielung von Umsätzen dienen, die in der Schweiz gesetzlich der Mehrwertsteuer unterliegen würden oder für welche eine Steuerbefreiung nach Art. 19 aMWSTG zur Anwendung käme. Insbesondere Leistungen für hoheitliche Zwecke berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (E. 2.4.3), sofern die Hoheitlichkeit im vorliegenden Kontext überhaupt eine relevante Rolle spielen kann. Zu diesen Fragen hat sich die ESTV in ihrem Einspracheentscheid nicht geäußert, wozu sie auch – ausgehend von ihrer erst mit dem vorliegenden Entscheid als unzutreffend erkannten Rechtsauffassung betreffend Relevanz der die Steuerforderung erfüllenden Person – keinen Anlass hatte. In ihrer Vernehmlassung vom 7. März 2012 macht sie nun aber erstmals und zusätzlich geltend, die Beschwerdeführerin sei als Offshore-Gesellschaft gar nicht in der Lage, Leistungen zu empfangen. Sinngemäss bringt die ESTV vor, die Gesellschaft sei mehrwertsteuerlich als transparent zu erachten und es müsse daher abgeklärt werden, wer hinter der Gesellschaft stehe. Die Beschwerdeführerin sei für das Land J. _____ – also für das Königshaus – tätig gewesen. Ein Einsatz für Zwecke der Staatsbetriebe wie das Königshaus würden offensichtlich die Anforderungen an die geschäftliche Verwendung der bezogenen Leistungen nicht erfüllen, weshalb die Beschwerde auch aus diesem Grund vollumfänglich abzuweisen sei.

3.3.2 Zwar ist tatsächlich unter den Parteien unbestritten, dass das Flugzeug der Beschwerdeführerin im Einsatz für "Zwecke der Staatsbetriebe" des Landes J. _____ und vereinzelt für geheime diplomatische Missionen verwendet worden ist. Eine Auseinandersetzung der Vorinstanz mit den erst durch ihre Ausführungen in der Vernehmlassung ausgelösten Vorbringen der Beschwerdeführerin hat jedoch bis jetzt nicht stattgefunden. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzugs sowie der Wahrung der verfassungsrechtlich garantierten Gehörsrechte (Art. 29 Abs. 2 BV) kann es nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts sein, sich als erste Instanz umfassend zu diesen einschlägigen rechtlichen Fragen zu äussern. Nachdem sich die von der ESTV ursprünglich vertretene Rechtsauffassung als unzutreffend erwiesen hat, obliegt es vielmehr der Vorinstanz, die von ihr erstmals in der Vernehmlassung aufgeworfenen Fragen unter Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Beschwerdeführerin umfassend zu prüfen. Dabei handelt es sich um die Fragen, ob die Beschwerdeführerin (und allenfalls dahinterstehende Gesellschaften) aufgrund einer Steuerumgehung als

transparent zu betrachten ist, und verneinendenfalls, ob die Leistungen der Beschwerdeführerin an das Land J. _____ allenfalls als hoheitliche Leistungen gemäss Art. 38 Abs. 4 aMWSTG (wie von der ESTV behauptet) zu bewerten wären. Die Streitsache ist zu diesem Zweck und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.

4.1 Bei diesem Verfahrensausgang erweist sich die Streitsache im Ergebnis zwar als noch unentschieden. Da die Rückweisung indessen Folge einer vom Bundesverwaltungsgericht als unzutreffend erachteten Rechtsauffassung der Vorinstanz ist, muss die Beschwerdeführerin als prozessual obsiegend gelten und hat sie keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der dem Bundesverwaltungsgericht einbezahlte Kostenvorschuss im Umfang von Fr. 3'000.-- ist damit der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten.

4.2 Die ESTV hat der als obsiegend geltenden Beschwerdeführerin die ihr erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (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]). Die Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Das Bundesverwaltungsgericht hat deshalb die Entschädigung auf Grund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Eine Verpflichtung des Bundesverwaltungsgerichts, die Beschwerdeführerin zur Einreichung der Kostennote aufzufordern, besteht angesichts des klaren Wortlauts der Bestimmung nicht (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N. 4.84). Angesichts der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und des Umfangs der Ausführungen der Beschwerdeführerin zu den relevanten Fragen wird die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ermessensweise auf Fr. 4'500.-- festgesetzt.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 4. November 2011 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 4'500.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Ralf Imstepf

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: