



SRK 2003-089

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Barbara O. Merz Wipfli; Daniel Riedo
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheidung vom 11. November 2004

in Sachen

X AG., Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003
Bern (Ref. ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV)
(Besteuerung von Charterflügen)

Sachverhalt:

A.- Die X. AG mit Sitz in A ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Ihre geschäftliche Aktivität umfasst gemäss Handelsregistereintrag insbesondere die Durchführung von Holztransporten, Schwertransporten sowie Material- und Personentransporten mit Helikoptern.

B.- Aufgrund einer Kontrolle bei der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1997 verlangte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 17. November 1997 die Nachzahlung von Fr. 226'011.-- Mehrwertsteuer (zuzüglich Ver-

zugszins). Auf Verlangen bestätigte die ESTV diese Forderung in einem einsprachefähigen Entscheid vom 18. Juni 1998. Dagegen erhob die X. AG am 16. Juli 1998 Einsprache mit dem Begehren, der Entscheid der ESTV sei aufzuheben.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 8. April 2003 wies die ESTV die Einsprache ab. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die Leistungen, welche die Steuerpflichtige erbringe, könnten nicht als steuerbefreite Beförderung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; SR 641.201) qualifiziert werden. Diese seien als Lieferungen gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV anzusehen, welche aufgrund von Charterverträgen erbracht würden. Es liege eine steuerbare Inlandleistung gemäss Art. 11 Bst. b MWSTV vor.

D.- Mit Eingabe vom 26. Mai 2003 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 8. April 2003 Beschwerde führen mit dem Hauptbegehren, der Entscheid der ESTV und die Steuernachforderung von Fr. 226'011.-- seien aufzuheben. Eventualiter sei der Einspracheentscheid insoweit aufzuheben, als es sich bei den von der Beschwerdeführerin im Ausland erbrachten Leistungen um Beförderungsleistungen handle und der entsprechende Betrag sei wieder gutzuschreiben. Zur Begründung des Hauptantrages wird namentlich ausgeführt, bei Annahme eines Transportchartervertrages, mithin einer Lieferung gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV, sei gestützt auf Art. 11 MWSTV die Lieferung im Ausland erfolgt und die Leistung unterliege somit nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer. Art. 11 Bst. b MWSTV sei zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips so auszulegen, dass die Mehrwertsteuerpflicht an jenem Ort anzuknüpfen ist, wo der Auftrag auch ausgeführt wird. Weiter verletze die Praxis der ESTV zu Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV den Grundsatz der Rechtsgleichheit und der Handels- und Gewerbefreiheit. Dies weil die ESTV ausländische Luftfahrtunternehmen, die aufgrund von Charterverträgen mit im Ausland immatrikulierten Flugzeugen in der Schweiz Lufttransportleistungen erbringen, der schweizerischen Mehrwertsteuer nicht unterwerfe. Eventualiter sei für den Fall, dass die SRK die Leistungen der Beschwerdeführerin als der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegend betrachten würde, ein Grossteil (80%) als Beförderungsleistungen anzusehen, die gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV von der Steuer befreit seien. Somit sei von der Nachforderung der ESTV gemäss EA vom 17. November 1997 ein Betrag von Fr. 180'809.40 (80%) wieder gutzuschreiben.

E.- In ihrer Vernehmlassung vom 31. Juli 2003 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung erläutert sie im Wesentlichen, es bestehe ein Eigencharterverhältnis, da nur zwei Vertragsparteien beteiligt seien. Die Helikopter dienten nicht in erster Linie der Beförderung, sondern der Durchführung von speziellen professionellen Aufgaben, womit Vercharterung und somit Lieferungen gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV vorlägen und Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV nicht zur Anwendung komme. Betreffend die behaupteten Beförderungsleistungen sei die Beschwerdeführerin den Beweis schuldig geblieben. Bei Beförderungsmitteln, die vom Inland aus an den Abnehmer im Ausland gelangen, liege in Anwendung von Art. 11 Bst. b MWSTV eine steuerpflichtige Inlandlieferung vor. Eine „berichtigende“

Auslegung dieser Bestimmung zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips sei ausgeschlossen. Im vorliegenden Fall sei im Übrigen keine Doppelbesteuerung festgestellt bzw. nachgewiesen worden. Selbst wenn der Nachweis hätte erbracht werden können, hätte die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten können, da die geltende Rechtslage vom Bundesgericht klar festgelegt worden sei. Betreffend die behauptete Ungleichbehandlung betont die ESTV, sie unterscheide nicht zwischen inländischen und ausländischen Linien- und Charterfluggesellschaften; massgebend sei, ob die Vercharterung im In- oder im Ausland stattfinde.

Soweit entscheidewesentlich wird auf die weiteren Ausführungen in den Rechtsschriften im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1997 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzvertretendes Recht dar.

b) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Die Beschwerdeführerin ist zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

2.- a) Gemäss Art. 4 Bst. a und b MWSTV unterliegen der Mehrwertsteuer die von einem Steuerpflichtigen gegen Entgelt im Inland erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind. Eine Liefe-

nung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Auch die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung, beispielsweise gestützt auf einen Miet- oder Pachtvertrag, gilt als Lieferung (Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV). Als Dienstleistung ist demgegenüber nach Art. 6 Abs. 1 MWSTV jede Leistung anzusehen, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist. Auch Umsätze aus der Beförderung von Personen oder Gütern stellen Dienstleistungen dar (vgl. Art. 12 Abs. 2 Bst. b und Marginalie zu Art. 12 MWSTV; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001 [2A.55/1999], veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 564 ff., E. 3a).

b) Die Unterscheidung zwischen Lieferung und Dienstleistung ist vor allem für die örtliche Abgrenzung der steuerbaren Umsätze von Bedeutung. Als Ort der Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (Art. 12 Abs. 1 MWSTV). Für Beförderungsleistungen enthält Art. 12 Abs. 2 Bst. b MWSTV die Sondervorschrift, dass diese als in dem Land erbracht gelten, in welchem die zurückgelegte Strecke liegt. Die Lieferung wird erbracht am Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder Nutzung befindet (Art. 11 Bst. a MWSTV) oder am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (Art. 11 Bst. b MWSTV).

c) Gemäss Abs. 2 Bst. c Ziff. 1 der ÜB-aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. c Ziff. 1 BV sind - mit Anspruch auf Vorsteuerabzug - von der Steuer befreit die Ausfuhr von Gegenständen und die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen. Das Bestimmungsland- und das Verbrauchsteuerprinzip fordern die echte Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen. Denn die Mehrwertsteuer soll erst in jenem Staat definitiv belasten, wo der Verbrauch stattfindet (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13, 23 f.). Gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV sind von der Steuer befreit Beförderungen im Luftverkehr, bei denen nur der Ankunfts- oder der Abflugsort im Inland liegt. Es handelt sich um eine echte Steuerbefreiung, weil die Vorsteuer abgezogen werden kann (Art. 15 Abs. 1 MWSTV).

Der Steuerpflichtige muss das Vorliegen der Umstände, die eine Steuerbefreiung im Sinne von Art. 15 MWSTV nach sich ziehen, beweisen. Für eine echte Steuerbefreiung ist der Nachweis zu erbringen, dass der Verbrauch der Leistung im Ausland erfolgt. Bei der Ausfuhr von Gegenständen ist dies weitgehend unproblematisch (vgl. Art. 16 Abs. 1 MWSTV). Bei Dienstleistungen hingegen findet keine physische Warenbewegung statt und das geltende Recht muss an den Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers anknüpfen. Es ist gerechtfertigt, gewisse Anforderungen an den Nachweis der Dienstleistungsausfuhr zu stellen (vgl. Entscheidung der SRK vom 12. April 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.106, E. 3f, E. 4b; Entscheidung der SRK vom 29. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.112, E. 3e). Art. 16 Abs. 1 MWSTV verlangt bei Dienstleistungen, dass der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen sein muss. Das Eidgenössische Finanzdepartement

(EFD) soll bestimmen, wie der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen hat (Art. 16 Abs. 2 MWSTV). Das EFD bzw. die Verwaltung als vollziehende Behörde ist nicht nur berechtigt, sondern geradezu verpflichtet, eine Regel aufzustellen, welche vorgibt wie der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachzuweisen ist. Denn Art. 16 Abs. 1 Satz 2 MWSTV bedarf der Konkretisierung, da er nicht regelt, wie dies im konkreten Einzelfall zu geschehen hat. Die ESTV hat in Anwendung dieser Bestimmung eine einheitliche Verwaltungspraxis zu schaffen. Es steht ihr diesbezüglich die Kompetenz zu, Weisungen und Bestimmungen zu erlassen (vgl. BGE 123 II 30, 33 E. 7, 9; Entscheid der SRK vom 28. Januar 1999 i.S. M. etc. [SRK 1998-017], E. 6b).

Als Nachweis für die Nutzung oder Auswertung der Dienstleistung im Ausland verlangt die ESTV Fakturakopien, Zahlungsbelege und Verträge oder Aufträge, sofern solche erstellt oder abgeschlossen wurden. Aus diesen Unterlagen müssen Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden, ferner detaillierte Angaben über die Art und Nutzung der erbrachten Leistungen zweifelsfrei hervorgehen (Wegleitung 1994 und 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV [im Folgenden kurz: Wegleitung], je Rz. 567). Die SRK hat in mehreren Entscheiden diese Praxis der ESTV als rechtmässig erachtet. Insbesondere sei es sachlich gerechtfertigt, Fakturakopien mit Angaben über den Leistungsempfänger und über Art und Nutzung der Leistung zu verlangen. Ohne diese Angaben wäre die Prüfung der Frage, ob einerseits überhaupt Dienstleistungen erbracht und diese andererseits tatsächlich im Ausland genutzt oder ausgewertet worden sind, von vornherein verunmöglicht. Die Praxis verletze auch das - im Zusammenhang mit dem buch- und belegmässigen Nachweis der Dienstleistungsexporte ebenfalls zu wahrende - Verhältnismässigkeitsprinzip nicht (BGE 123 II 33 E. 9; Entscheid der SRK vom 29. Mai 2000, a.a.O., E. 4b; vom 12. April 2000, a.a.O., E. 3f; vom 12. September 2002 i.S. L. [SRK 2001-183], E. 4f; oben E. 3c).

d) Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung sollen sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her eng verbundene Leistungen einheitlich behandelt werden. Es gelten für sie die gleichen Vorschriften über den Ort der Lieferung oder Dienstleistung, die gleichen Befreiungsvorschriften und der gleiche Steuersatz. Nach diesem Grundsatz ist die einheitliche Besteuerung angebracht, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden, namentlich auch, wenn Leistungen zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen (ausführlich: Urteil des Bundesgerichtes vom 7. Dezember 2001 [2A.135/2001], E. 1; Entscheide der SRK vom 8. Juni 2004 [SRK 2002-158], E. 2d; vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c; vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92 E. 3b, je mit Hinweisen).

3.- Hauptstreitpunkt ist vorliegend die Qualifikation der mittels Helikopter erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin an ihre Kunden. Das Bundesgericht hatte in zwei Urteilen vom 23. Januar 2001 (veröffentlicht in ASA 71 564 ff.) und vom 27. Februar 2001 (veröffentlicht in RDAF 2001 II S. 59 ff.) im Zusammenhang mit der Beförderung von Personen im Nichtlinienverkehr bereits die Unterscheidung zwischen Beförderung (Dienstleistung) im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV und Lieferungen bzw. Vercharterungen nach Art. 5 Abs. 2 Bst. b

MWSTV vorzunehmen. Nachdem es festgestellt hat, dass die Flüge im grenzüberschreitenden Flugverkehr von der Mehrwertsteuer befreit sind gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV, sofern es bei den fraglichen Leistungen um Beförderungen geht, nicht jedoch wenn die Leistungen als Überlassung von Flugzeugen zum Gebrauch oder zur Nutzung nach Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV (Lieferungen) zu qualifizieren wären, hat es bezüglich der vorzunehmenden rechtlichen Abgrenzungen die folgenden Ausführungen gemacht:

a) Im Sinne einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise - auf die hier abzustellen sei - ist unter dem Chartervertrag ein Vertrag zu verstehen, bei dem sich der Eigentümer oder Halter eines Flugzeugs (Vercharterer) verpflichtet, einem Dritten (Charterer) ein betriebsfähiges Flugzeug ganz oder teilweise mit Besatzung und Ausrüstung gegen Entgelt für eine bestimmte Zeit oder für einen bestimmten Zweck zur Verfügung zu stellen. Je nach Ausgestaltung steht der Chartervertrag näher bei der Flugzeugmiete oder beim Beförderungsvertrag (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, a.a.O., E. 5b mit verschiedenen Hinweisen; vgl. auch BGE 115 II 109 ff. E. 4: es handelt sich beim Chartervertrag um einen Vertrag *sui generis*, der zwischen Miet- und Frachtvertrag steht).

Das Bundesgericht unterscheidet folgende Arten von Charterverträgen: Flugzeugmiete, Mietcharter, Transportcharter und Eigencharter. Bei der Flugzeugmiete und beim Mietcharter geht die Verfügungsgewalt und auch die operationelle Verantwortung für die Flüge auf den Charterer über (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, a.a.O., E. 5c und d). Flugzeugmiete und Mietcharter stehen vorliegend nicht zur Diskussion, weswegen auf diese Arten der Überlassung von Flugzeugen nicht weiter eingegangen wird.

b) Beim *Transportcharter* bleibt der Vercharterer im Besitz des Flugzeugs und behält die Befehlsgewalt über die Besatzung. Es handelt sich (im Falle der Beförderung von Passagieren) um den Vertrag, wie er zwischen einer Fluggesellschaft und einem Reiseunternehmen, das selbst kein Flugunternehmen betreibt, abgeschlossen wird. Der Vercharterer hat für die vertragsgemässe Beförderung einzustehen und ist Lufttransportführer, während der Charterer die Transportkapazität des Flugzeugs nutzt. Der Transportchartervertrag ist deshalb vom Beförderungsvertrag abzugrenzen. Charakteristisch beim Transportcharter (wie übrigens auch beim Mietcharter) ist das mehrschichtige Vertragsverhältnis zwischen Vercharterer, Charterer und Passagier. Zum Chartervertrag tritt der Vertrag hinzu, den der Charterer mit dem Passagier abschliesst, und der nebst anderem die Beförderung umfasst. Dieser Besonderheiten wegen kann der Transportchartervertrag zwischen Vercharterer und Charterer nicht als Beförderungsvertrag qualifiziert werden (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, a.a.O., E. 5e; vom 27. Februar 2001, a.a.O., E. 3e mit verschiedenen Hinweisen; vgl. auch BGE 83 II 231 E. 2b).

Das Bundesgericht betonte, dass zur Abgrenzung zwischen Beförderungsvertrag und Transportcharter zu prüfen ist, ob die Beförderungsleistung gegenüber dem Passagier durch die Fluggesellschaft selbst oder durch eine weitere in der Umsatzkette handelnde Person angeboten wird. Beim Charter finden - sowohl wirtschaftlich wie auch zivil- und mehrwertsteuerrechtlich - zwei Umsätze statt, nämlich einerseits ein Umsatz zwischen dem Reiseunternehmen und dem

Fluggast und andererseits ein Umsatz zwischen der Fluggesellschaft und dem Reiseunternehmen. Die Auffassung vom Transportchartervertrag als Beförderungsvertrag werde im Übrigen in der neueren Lehre soweit ersichtlich nicht mehr vertreten (Urteile des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, a.a.O., E. 7 mit verschiedenen Hinweisen; vom 27. Februar 2001, a.a.O., E. 5a; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 24. April 2001 [2A.519/1998] E. 4b).

Unternehmungen der Reisebranche schliessen Charterverträge, wenn sie die Transportkapazität des Vercharterers erwerben und dann die Flüge in ihrem eigenen Namen verkaufen. Nur die zweite Operation (Verkauf der Flüge an Passagiere durch den Charterer) stellt eine Beförderung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV dar. In den Fällen, wo die Fluggesellschaft hingegen direkt mit dem Passagier einen Vertrag abschliesst, handelt es sich um einen Beförderungsvertrag, dann ist nur ein einziger Umsatz auszumachen. Diesfalls hat ein Reiseunternehmen nur die Stellung eines Vermittlers und bietet nicht in eigenem Namen und auf eigene Rechnung sondern im Namen und auf Rechnung der Fluggesellschaft die Beförderungsleistung an (Urteil des Bundesgerichts vom 27. Februar 2001, a.a.O., E. 4c/bb).

c) Weiter gilt es von den „Fremd-Chartern“ (Mietcharter und Transportcharter), bei welchen drei Parteien beteiligt sind, die *Eigencharter* zu unterscheiden, wo nur deren zwei involviert sind. Der Eigencharter stellt grundsätzlich nicht einen Chartervertrag, sondern einen Beförderungsvertrag dar. So schliesst die private Person oder die Unternehmung einen Beförderungsvertrag, wenn sie ein Flugzeug organisiert um ihre eigenen Angestellten oder ihre eigenen Güter zu transportieren. Die Transportleistung wird für den eigenen Gebrauch organisiert und nicht mit der Absicht, sie einem Dritten zu verkaufen. Es kommt zu keinem zweiten Umsatz. Hingegen werden nicht alle Eigencharterverträge als Beförderungsverträge angesehen. Ein Chartervertrag kommt allenfalls auch im Zweipersonenverhältnis in Betracht, wenn nicht die Beförderung sondern eine andere Benutzung des Transportmittels im Vordergrund steht. Es handelt sich dabei um Charterverträge, da sie weder reine Miet- noch reine Beförderungsverträge darstellen, sondern gemischte Verträge mit Elementen aus Mietvertrag und Dienstleistungsvertrag. So könne ein Vercharterungsvertrag vorliegen bei der Zurverfügungstellung eines Transportmittels für spezielle Einsätze wie z.B. Einsatz eines Schiffes für den Fischfang, eine Vergnügungsfahrt, eine wissenschaftlichen Erkundungsfahrt oder für den Einsatz im Rahmen einer Kampagne, Einsatz eines Luftfahrzeugs für Fotoaufnahmen, Überwachungsflüge oder Ausführung von landwirtschaftlichen Arbeiten. Der Eigencharter kann somit insbesondere einen Chartervertrag darstellen, wenn die Flüge primär der Erfüllung von solchen speziellen professionellen Aufgaben („*tâches professionnelles spéciales*“) dienen. Abgesehen von diesen Fällen ist der Eigencharter im Luftfahrtbereich allerdings als Beförderungsvertrag zu qualifizieren (Urteil des Bundesgerichts vom 27. Februar 2001, a.a.O., E. 3f, g; vom 24. April 2001, a.a.O., E. 4b; BGE 115 II 110 E. 4a).

4.- Vorliegend stehen im Ausland ausgeführte Flüge zur Diskussion, welche die Beschwerverföhrerin mit in der Schweiz immatrikulierten und von ihren eigenen Piloten geflogenen Helikoptern ausföhrt. Es handelt sich namentlich um Flüge für Personen- und Materialtransporte, im Zusammenhang mit Photo-/Filmaufnahmen, Bauarbeiten/Montagen („*construction flights*“),

Bergungsflüge, Löscheinsätze usw. In Rechnung gestellt wurden in der Regel auch die Überflüge vom Standort des Helikopters (im Normalfall A) an den Einsatzort. Die Kosten für die Zurverfügungstellung der Helikopter werden entweder pro Zeiteinheit oder mittels einer Pauschale berechnet.

Die Beschwerdeführerin ist der Aufforderung der ESTV, für den Betrag über Fr. 3'703'107.-- eine Auflistung einzureichen, welche Umsätze auf Vercharterung und welche auf Beförderung entfallen (vgl. Vernehmlassungsbeilage Nr. 18), nicht nachgekommen, sondern hat bloss verschiedene Fakturen aus dem Jahre 1995 eingereicht (vgl. Rechnungen in Vernehmlassungsbeilage „weisser Ordner“ sowie Schreiben vom 28. Februar 2003, Vernehmlassungsbeilage Nr. 22). Weitere Unterlagen wie z.B. Verträge mit Kunden wurden nicht eingereicht. Die Prüfung der gestellten Fragen muss somit anhand der genannten Rechnungen vorgenommen werden.

Im Hauptbegehren macht die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vom 26. Mai 2003 - ohne nähere Ausführungen in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht - geltend, ihre Leistungen seien als Transportcharterleistungen und somit als Lieferungen zu qualifizieren. Diese hätten jedoch als im Ausland erbracht zu gelten, weshalb sie der schweizerischen Mehrwertsteuer nicht unterliegen. Eventualiter macht sie geltend, es handle sich bei einem Grossteil (80%) der im Ausland erbrachten Leistungen um nach Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV steuerbefreite Beförderungen, so beim Transport von Containern, Kompressoren, Baumaschinen sowie Materialien wie Kies und Beton. Nach Ansicht der ESTV dienten die Helikopter nicht in erster Linie der Beförderung, sondern der Durchführung von speziellen professionellen Aufgaben, womit eine als Lieferung gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV zu qualifizierende Vercharterung vorliege. Zudem habe die Beschwerdeführerin es trotz Aufforderung durch die ESTV unterlassen, aufzulisten, welche Umsätze ihrer Meinung nach auf Beförderungen entfielen. Den diversen eingereichten Rechnungen sei zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin Vercharterungen durchgeführt habe.

a) Zwischen den Parteien ist strittig, ob die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen an ihre Kunden im Ausland als Lieferungen gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV zu qualifizieren sind oder aber als Dienstleistungen, mithin Beförderungen im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV mit der Folge der Steuerbefreiung. In den beiden genannten Urteilen vom 23. Januar und 27. Februar 2001 (oben E. 3) hatte sich das Bundesgericht mit Verträgen über den Personentransport zu befassen. Die Ausführungen des Bundesgerichts zur Abgrenzung von Beförderungs- und Chartervertrag müssen jedoch analog für den Bereich des Material- und Warentransports gelten (vgl. im Übrigen auch Branchenbroschüre Nr. 27 „Luftverkehr“ der ESTV, Ziff. 3.2, wo jeweils von Güter- und Personentransport die Rede ist).

b) Als Erstes ist deshalb zu untersuchen, ob in die Vertragsbeziehungen zwei oder drei Parteien involviert sind. Sind nur zwei Parteien beteiligt, fällt eine Qualifikation der Verhältnisse als *Transportcharter* nach der Definition des Bundesgerichts von vornherein ausser Betracht, da für diesen ein mehrschichtiges Vertragsverhältnis charakteristisch sei; denkbar ist nur ein Eigen-

charter (oben E. 3b, c). Vorliegend sind die eingereichten Fakturen teilweise direkt auf die Kunden der Beschwerdeführerin ausgestellt, teilweise auf die X. SA in Frankreich. Die Beschwerdeführerin erläuterte dazu, die X. AG Schweiz halte sämtliche Helikopter, nehme die Aufträge von den Kunden entgegen und führe sie in eigenem Namen aus. Aufgrund von nationalen Bestimmungen sei sie in gewissen Ländern gehalten, die Leistungen durch eine Betriebsstätte bzw. in Frankreich die Tochtergesellschaft fakturieren zu lassen. Auch in den Fällen, wo die Fakturen auf die X. SA in Frankreich und nicht direkt auf die Kunden ausgestellt sind, hat die Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben somit die Aufträge in eigenem Namen ausgeführt, als Vertragspartner sind die Kunden anzusehen und es waren folglich nur zwei Vertragsparteien in die Vertragsbeziehungen involviert. Ein Transportcharter kommt nach dem Gesagten folglich nicht in Frage, es ist das Vorliegen eines Eigencharters zu prüfen.

c) Der Eigencharter kann nach höchstrichterlichen Ausführungen wiederum als Chartervertrag (Lieferung) oder als Beförderungsvertrag (Dienstleistung) auftreten. Zur Abgrenzung zwischen Charter- und Beförderungsvertrag sei zu untersuchen, ob überhaupt Beförderungsleistungen erbracht wurden oder ob der Zweck des Einsatzes des Helikopters nicht (vorwiegend) ein anderer war. Steht nicht die Beförderung, sondern eine andere Benutzung des Transportmittels im Vordergrund und wurden die Helikopter für die Ausführung „spezieller, professioneller Arbeiten“ zur Verfügung gestellt, handelt es sich um einen Chartervertrag (Urteil des Bundesgerichts vom 27. Februar 2001, a.a.O., E. 3f; oben E. 3c).

d) Ein Grossteil der eingereichten Rechnungen (vgl. Vernehmlassungsbeilage, weisser Ordner; vgl. aber die sogleich in E. 4e erwähnten Fakturen) sowie die Ausführungen der Parteien erwähnen Helikopterflüge der folgenden Art: Film-/Fotoflüge, Montagen, Löscheinsätze, Bergungsflüge, Schulung, Demonstrationsflug und Ausstellung usw. Diese Einsätze der Helikopter der Beschwerdeführerin lassen sich ohne weiteres unter die vom Bundesgericht mit Beispielen (oben E. 3c) illustrierten „speziellen professionellen Arbeiten“ einreihen, welche zu einer Qualifikation der Verhältnisse als Vercharterung führen. Fotoflüge wurden vom Bundesgericht explizit erwähnt und auch die anderen ausgeführten Einsätze sind ähnlichen Charakters wie die aufgezählten Beispiele, so dürften z.B. die Lösch-, Bergungs- und Montagearbeiten gewisse Ähnlichkeiten aufweisen mit den zitierten landwirtschaftlichen Arbeiten. Entscheidend ist jedenfalls, dass es sich um Einsätze spezifischer Art handelt, bei denen das Transportmittel nicht vordergründig für eine Beförderung benutzt wurde, sondern zu den genannten, speziellen Zwecken. Folglich handelt es sich nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung um Charterverträge, charakterisiert als gemischte Verträge mit Elementen von Miete und Dienstleistungsvertrag. Die Beschwerdeführerin hat als Vercharterer dem Kunden als Charterer die Helikopter mit Pilot für einen bestimmten Zweck zur Verfügung gestellt. Hauptleistung war diese Bereitstellung des bemannten Transportmittels, nicht die Beförderung von Passagieren oder Waren und auch nicht die Ausführung anderer Dienstleistungen. Somit sind diese genannten, spezifischen Leistungen der Beschwerdeführerin als Vercharterungen, mithin als Lieferungen gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV zu qualifizieren.

e) Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass es sich bei einem Grossteil (80%) der von ihr im Ausland erbrachten Leistungen um Beförderungen handle. Es ist daran zu erinnern, dass der Nachweis der Steuerbefreiung (vorliegenden nach Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV) von der Beschwerdeführerin zu erbringen ist. Gemäss Art. 16 Abs. 1 MWSTV muss der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen sein. Gemäss der von der SRK als rechtmässig und verhältnismässig erachteten Verwaltungspraxis (Wegleitung Rz. 567) müssen die einzureichenden Unterlagen insbesondere detaillierte Angaben über die Art und Nutzung der erbrachten Leistungen enthalten (oben E. 2c). Die ESTV forderte die Beschwerdeführerin auf, eine detaillierte Aufstellung über die von ihr als Beförderung angesehenen Leistungen beizubringen; dem ist die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen, sie hat einzig die genannten Rechnungen eingereicht.

aa) Bei den meisten Rechnungen (abgesehen von den sogleich in E. 4e/bb, cc erwähnten) ist nicht auszumachen, ob neben den als Charterleistungen identifizierten (soeben unter E. 4d) überhaupt auch Beförderungsleistungen erbracht wurden, dies insbesondere bei den pauschal abgerechneten Leistungen. In diesen Fällen wird der Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung offensichtlich nicht erbracht. Die grobe Umschreibung der Leistungen in diesen Fällen (z.B. „Montage“, „Löscheinsatz“) weist im Übrigen eindeutig darauf hin, dass eben gerade keine Beförderungsleistungen vorliegen. Der Nachweis der steuerbefreiten Leistung ist ebenfalls misslungen, wenn aufgrund des Rechnungstextes überhaupt nicht eruiert werden kann, welcher Art die ausgeführte Leistung ist (z.B. Rechnung Nr. ... vom 18. August 1995, ebenso Nr. ... vom 13. Februar 1995).

bb) Bei Rechnung Nr. ... vom 18. August 1995 ist zwar ein Passagierflug erwähnt, ansonsten ist aber nicht auszumachen, worin die Leistungen der Beschwerdeführerin bestanden und welche Bedeutung die Passagierflüge im Verhältnis zur gesamten Leistungen haben. Verwiesen wird auf eine beiliegende, detaillierte Rechnung, welche der SRK aber nicht vorliegt. Eine Rechnung, welche die Art der erbrachten Leistungen nicht genau angibt, sondern auf eine Beilage verweist, welche nicht vorliegt und überdies aufgrund des Pauschalpreises eine allfällige betragsmässige Aufteilung in verschiedene Leistungen nicht vornimmt, erbringt den nötigen Nachweis für eine Steuerbefreiung (E. 2c; soeben E. 4e) nicht. Der betragsmässige Anteil der Beförderungsleistung an der Gesamtleistung ist überhaupt nicht zu eruieren, womit auch hier nicht belegt wird, dass die Beförderungsleistungen im Vordergrund standen. Es ist auch hier von einer Vercharterung im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV auszugehen.

cc) Gemäss Rechnung Nr. ... vom 18. April 1995 wurden bei den Einsätzen im Zusammenhang mit Montage-/Bauarbeiten (also Charterleistungen, oben E. 4d) auch Flüge mit Material und Passagieren ausgeführt. Die Beförderungsleistungen spielen (soweit eruierbar) verglichen mit den anderen bezüglich des selben Vertrages ausgeführten Leistungen betragsmässig jedoch nur eine untergeordnete Rolle. Für die Annahme einer steuerbefreiten Leistung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV verlangt das Bundesgericht jedoch, dass die Beförderung im Vordergrund gestanden hat (oben E. 3c), diesen Nachweis erbringt die Rechnung offensichtlich nicht. Dass für die mehrwertsteuerliche Qualifikation einer Gesamtleistung die „im Vordergrund

stehende“ Leistung relevant ist, entspricht im Übrigen auch dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung, wonach sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her eng verbundene Leistungen einheitlich behandelt werden sollen (oben E. 2d). Eine mehrwertsteuerliche Leistungseinheit gemäss diesem Grundsatz ist vorliegend zu bejahen, den Beförderungsleistungen gemäss der fraglichen Rechnung kamen keine eigenständige Bedeutung zu, sie waren eng mit den anderen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin anlässlich der Vertragsausführungen verbunden und spielten nur eine untergeordnete Rolle. Auch in diesem Fall sind die Leistungen also insgesamt als Vercharterungen anzusehen, mithin als Lieferungen im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV.

dd) In einem Fall (Rechnung Nr. ... vom 27. März 1995) sind die ausgeführten Leistungen zu einem überwiegenden Teil als Beförderungsleistungen (Transport von Baumaterial), mit untergeordneter Nicht-Transportleistung (Fotoflug, verrechnet zu Fr. 243.--), zu qualifizieren. Die Rechnung ist detailliert, aufgelistet werden alle ausgeführten Arbeiten mit den entsprechend zu vergütenden Beträgen. Sie ist als genügender Nachweis für eine Steuerbefreiung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV zu betrachten. Die Beförderung steht eindeutig *im Vordergrund*, womit nach der Definition des Bundesgerichts ein Eigencharter in der Form des Beförderungsvertrages vorliegt (E. 3c). Auch im Sinne der einheitlichen Besteuerung (E. 2d) drängt es sich auf, die gesamte Leistung als steuerbefreit anzusehen. Somit hat die ESTV auf der genannten Rechnung über Fr. 20'981.-- die entsprechende Mehrwertsteuer von Fr. 1'280.50 zu Unrecht nachgefordert. Die Beschwerde ist insoweit gutzuheissen und der Beschwerdeführerin ist der Betrag von Fr. 1'280.50 von der ESTV wieder gutzuschreiben.

f) Zusammenfassend ist festzustellen, dass - abgesehen von einem Fall (soeben E. 4e/dd) - die Leistungen der Beschwerdeführerin als Charterleistungen im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV anzusehen sind. Eine Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV ist ausgeschlossen. Mangels Unterlagen aus den Jahren 1996 und 1997 gilt diese Feststellung nicht nur für das Jahr 1995, sondern auch für die restlichen vom Einspracheentscheid betroffenen Steuerperioden (1. Quartal 1996 bis 1. Quartal 1997); auch diesbezüglich hat die Beschwerdeführerin die ihr obliegenden Nachweise des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung (oben E. 2c) offensichtlich nicht erbracht.

5.- Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, unter Annahme der Qualifikation ihrer Leistungen als Lieferungen würde der Ort der Erbringung der Leistung im Ausland liegen (Art. 11 MWSTV). Die von der Beschwerdeführerin vom Ausland aus erbrachten Transportflüge unterlägen nicht der schweizerischen Steuerhoheit. Fliege ein Helikopter zur Erfüllung eines Auftrages ins Ausland, finde die Gebrauchsüberlassung erst dort statt, wo der Helikopter die zu transportierenden Güter aufnehme bzw. den Auftrag ausführe. Der Ort der Leistung müsse dort liegen, wo der Gegenstand sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befinde. Bei Anknüpfung der Steuerpflicht an Art. 11 Bst. b MWSTV komme es (im Verhältnis zu verschiedenen Staaten u.a. Frankreich und Deutschland) zu Doppelbesteuerungen. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips dränge sich in

Konstellationen wie der vorliegenden eine berichtigende Auslegung von Art. 11 Bst. b MWSTV auf. Es sei die Gebrauchsüberlassung an jenem Ort anzuknüpfen, wo der Auftrag auch tatsächlich ausgeführt werde.

a) Die Lieferung wird erbracht am Ort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder Nutzung befindet (Art. 11 Bst. a MWSTV) oder am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (Art. 11 Bst. b MWSTV). Die Regelung des Art. 11 MWSTV ist gemäss Bundesgericht verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Art. 11 Bst. b MWSTV möge zwar nicht völlig im Einklang stehen mit dem im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltenden Bestimmungslandprinzip; bei Vorliegen eines den Anforderungen von Art. 16 MWSTV genügenden Ausfuhrnachweises bestehe jedoch die Möglichkeit, eine Steuerbefreiung zu erlangen gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV, wobei diese Bestimmung gerade die Überlassung von Beförderungsmitteln zum Gebrauch oder zur Nutzung von der Steuerbefreiung ausnimmt (Urteil des Bundesgerichts vom 10. November 2000, veröffentlicht in ASA 70 312, E. 5b).

In einem vom Bundesgericht bestätigten Entscheid hat die SRK in einem Fall der Vermietung von in der Schweiz verzollten und immatrikulierten Eisenbahnwagen, die vom Inland aus an den Abnehmer im Ausland gelangen und deren Überlassung zur Nutzung erst im Ausland übertragen wird, das Folgende festgehalten: Art. 11 Bst. b MWSTV gilt ohne Einschränkung für alle Arten der Lieferung gemäss Art. 5 MWSTV, so z.B. auch für die Vermietung (Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV). In sachlicher Abgrenzung zu Art. 11 Bst. a MWSTV werden gemäss Bst. b die Gegenstände zum Abnehmer befördert oder versendet bzw. verbracht. Die SRK hat erwogen, dass auf die fragliche Überlassung von Eisenbahnwagen Art. 11 Bst. b MWSTV anwendbar ist und der Vorgang sich als Inlandlieferung erweist, da die Beförderung oder Versendung (der „zu verschaffenden“ Sache, also dem Eisenbahnwagen) im Inland beginnt (Entscheid der SRK vom 13. Oktober 1999 i.S. W. [SRK 1999-021] E. 4c; bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichts vom 10. November 2000, a.a.O.).

b) Im vorliegenden Fall werden die Helikopter der Beschwerdeführerin für die Ausführung von Leistungen im Ausland in der Regel von der Schweiz (A) aus an den Einsatzort im Ausland verschoben. Nach der Rechtsprechung der SRK (soeben E. 5a) gilt Art. 11 Bst. b MWSTV auch für Lieferungen im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV, so bei Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung, falls der Liefergegenstand vom Lieferanten selber zum Abnehmer befördert oder versandt wird. Nachdem die vorliegenden Leistungen als Vercharterungen und somit Lieferungen im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV zu qualifizieren sind, hat Art. 11 Bst. b MWSTV auch im vorliegenden Fall Anwendung zu finden. Im von der SRK im Entscheid vom 13. Oktober 1999 zu beurteilenden Sachverhalt wurden Eisenbahnwagen von der Schweiz aus in das Ausland verbracht und dort dem Mieter übergeben. In gleicher Weise werden in der hier zu prüfenden Sachlage Helikopter (inkl. Pilot) von der Schweiz aus ins Ausland befördert bzw. verbracht und dort dem Charterer gemäss Vereinbarung zur „Benutzung“ überlas-

sen. Gemäss Art. 11 Bst. b MWSTV ist der Lieferort der Ort, an dem die Beförderung oder der Versand zum Abnehmer beginnt. Somit erweist sich die vorliegende Lieferung als Inlandlieferung, da die Beförderung der Helikopter gemäss Art. 11 Bst. b MWSTV im Inland, in A, beginnt.

c) Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips in Konstellationen wie der vorliegenden eine berichtigende Auslegung von Art. 11 Bst. b MWSTV vorzunehmen sei. Es sei die Gebrauchsüberlassung an jenem Ort anzuknüpfen, wo der Auftrag auch tatsächlich ausgeführt werde. Wie erwähnt, hat das Bundesgericht die Verfassungskonformität der Regelung von Art. 11 MWSTV festgestellt, obwohl Art. 11 Bst. b MWSTV nicht vollständig im Einklang mit dem Bestimmungslandprinzip stehen möge. Das Bundesgericht verweist dabei auf die Möglichkeit der Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. a MWSTV, wobei gerade die Überlassung von Beförderungsmitteln zum Gebrauch oder zur Nutzung explizit von der Steuerbefreiung ausgenommen wird. Im fraglichen Fall ging es genau wie vorliegend um die Überlassung eines Transportmittels (Vermietung). Nachdem das Bundesgericht und die SRK die Regelung von Art. 11 Bst. b MWSTV im konkreten Anwendungsakt als verfassungsmässig angesehen haben, und sie als auf den Fall der Überlassung eines Transportmittels anwendbar erachteten, bleibt kein Raum für eine berichtigende Auslegung dieser Bestimmung. Dasselbe hat zu gelten betreffend eine berichtigende Auslegung zur Verhinderung einer allfälligen Doppelbesteuerung. Somit erweist sich eine Prüfung, ob es überhaupt zu Doppelbesteuerungen gekommen ist (was von der ESTV verneint wird), als überflüssig.

6.- Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, die Praxis der ESTV zu Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV verletze den Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV) und die Handels- und Gewerbefreiheit (Art. 27 BV), insbesondere das Gleichbehandlungsgebot unter Konkurrenten. Dies weil die ESTV ausländische Luftfahrtunternehmen, die aufgrund von Charterverträgen mit im Ausland immatrikulierten Flugzeugen in der Schweiz Lufttransportleistungen erbringen, der schweizerischen Mehrwertsteuer nicht unterwerfe.

a) Das Bundesgericht hat im Entscheid vom 23. Januar 2001 (a.a.O., E. 8d), in welchem die gleiche Rüge der Ungleichbehandlung mit ausländischen Luftfahrtunternehmungen vorgebracht worden war, festgestellt, dass - obwohl nicht feststehe, ob die behauptete Praxis der ESTV überhaupt bestehe - eine derartige Verwaltungspraxis nicht Bestand haben könne. Die Vercharterung eines im Ausland immatrikulierten und verzollten Flugzeugs in der Schweiz müsse mehrwertsteuerrechtlich nicht als Auslandlieferung behandelt werden. Derartiges schreibe die MWSTV nicht vor.

b) Nachdem feststeht, dass die behauptete Praxis unrechtmässig wäre, könnte sich die Beschwerdeführerin nur auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht berufen. Damit eine Gleichbehandlung (im Unrecht) überhaupt in Betracht fiele, müsste dargetan sein, dass die Verwaltung bewusst und freiwillig auf Nachforderungen verzichtet hätte und zwar in ständiger

Praxis (vgl. zu Gleichbehandlung im Unrecht BGE 122 II 451 f. E. 4a; Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 9. September 2003 i.S. S. AG [ZRK 2002-171], E. 5a, b). Während sich die ESTV im genannten Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001 nicht zu der behaupteten Praxis geäußert hatte, wendet sie vorliegend ein, dass eine solche Praxis nicht bestehe. Die ESTV unterscheide nicht zwischen inländischen und ausländischen Linien- und Charterfluggesellschaften. Vielmehr sei massgebend, ob die Vercharterung im In- oder im Ausland stattfindet. Würde die ESTV feststellen, dass ausländische Luftfahrtunternehmen unter Verletzung des Selbstveranlagungsprinzips bei der ESTV die Mehrwertsteuer tatsächlich nicht abrechnen, würde die ESTV die Steuer nachbelasten. Diese Äusserungen der ESTV sind als grundsätzlich glaubwürdig zu bewerten. Die Beschwerdeführerin hingegen hat keinerlei Ausführungen dazu gemacht, auf welche Grundlagen sie ihre Behauptung stützt; der Nachweis für die vorgebrachte (ständige) Praxis der Verwaltung ist ihr nicht gelungen. Die Beschwerdeführerin dringt somit mit ihrer Rüge nicht durch, während die ESTV bei ihrer Aussage zu behaften ist, wonach eine derartige (rechtswidrige) Praxis der Verwaltung nicht existiere.

7.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde teilweise, im Umfang von Fr. 1'280.50 gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen. Die Verfahrenskosten bestehen in der Regel aus einer Spruch- und einer Schreibgebühr (vgl. Art. 1 ff. der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VKV; SR 172.041.0]). Sie sind dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen. Unterliegt dieser nur teilweise, werden die Verfahrenskosten ermässigt. Da die Beschwerdeführerin mit ihren Anträgen nur zu einem sehr geringen Teil durchdringt (die Gutheissung betrifft weniger als 1% des gesamten Streitwertes), rechtfertigt es sich, ihr die gesamten Verfahrenskosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK, die auf Fr. 4'500.-- festgesetzt werden, vollständig aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 VKV). Von der Ausrichtung einer Parteientschädigung (Art. 64 VwVG) ist unter diesen Umständen ebenfalls abzusehen.

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt :

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 26. Mai 2003 ist im Sinne der Erwägungen im Umfang von Fr. 1'280.50 gutzuheissen. Im Übrigen wird die Be-

schwerde abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. April 2003 bestätigt.

- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 4'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'500.-- verrechnet.
- 3.- Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.
- 4.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der ESTV schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 Bst. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Sonja Bossart