



SRK 2002-113

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo; Peter Spinnler
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 26. Oktober 2004

in Sachen

X. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
Besteuerung von Charterflügen

Sachverhalt:

A.- Die X. AG mit Sitz in (...) 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 Lufttransporten, Taxiflügen, Fotoflügen und Schulung von Flugpersonal, Kauf, Verkauf und Vermietung von Flugzeugen, Beratung und Vermittlung, ferner Verkauf verwandter Dienstleistungen vor allem vom Gebiete der Schweiz aus.

B.- Aufgrund einer Kontrolle der ESTV bei der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998 verlangte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 5. November 1998 die Nachzahlung von Fr. 1'315'654.-- Mehrwertsteuer (zuzüglich Verzugszins). Auf Verlangen bestätigte die ESTV diese Forderung in einem einsprachefähigen Entscheid vom 7. März 2000. Dagegen erhob die X. AG am 6. April 2000 Einsprache mit dem Begehren, der Entscheid der ESTV sei aufzuheben.

C.- Mit Einspracheentscheid vom 25. Juli 2002 trat die ESTV im Umfang von Fr. 25'765.35 nicht auf die Einsprache vom 6. April 2000 ein. Ansonsten erkannte die ESTV auf teilweise Gutheissung der Einsprache im Betrag von Fr. 581'560.30 und (Ziffer 3) Abweisung im restlichen Betrag von Fr. 708'329.20 (zuzüglich 5 % Verzugszins seit 25. Mai 1997). Zur Begründung der Abweisung im Betrag von Fr. 708'329.20 führte die ESTV im Wesentlichen aus, die Leistungen, welche die Steuerpflichtige erbringe, könnten nicht als 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 Transportcharterverträgen erbracht würden. Aufgrund der zweiten Kontrolle der ESTV im Juni und Juli 2002 über die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998 habe die ESTV festgestellt, dass die Einsprecherin für den Betrag von Fr. 581'560.30 gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. g bzw. Bst. h MWSTV steuerbefreite Leistungen durchführe (vgl. Gutschriftsanzeige vom 25. Juli 2002, Beilage zum Einspracheentscheid). Insoweit sei die Beschwerde gutzuheissen.

D.- Mit Eingabe vom 16. September 2002 liess die X. AG (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 25. Juli 2002 Beschwerde führen mit den Anträgen, (1) Ziffer 3 des Entscheides sei aufzuheben und (2) die Steuernachforderung im Umfang von Fr. 581'560.30 sei aufzuheben und der nachgeforderte Betrag sei wieder gutzuschreiben. Zur Begründung des ersten Antrages wird namentlich ausgeführt, bei den Leistungen der Beschwerdeführerin handle es sich um reine Beförderungsleistungen, welche gestützt auf Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV von der Steuer befreit seien. Es liege kein Transportchartervertrag vor, sondern es seien zwei Beförderungsverträge auseinander zu halten, je einer zwischen dem Versender der Ware und dem Integrator (Unternehmen, welches Transporte von Haustür zu Haustür anbietet) und zwischen dem Integrator und der Beschwerdeführerin. Eventuell seien die Verhältnisse als Eigencharter zu qualifizieren. Selbst wenn die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen als Lieferungen zu gelten hätten (Annahme eines Transportcharters), würde sich der Ort der Erbringung der Leistung im Ausland befinden (Art. 11 MWSTV). Ein Positionierungsflug von der Schweiz ins Ausland könne noch keine Gebrauchsüberlassung darstellen, eine solche finde erst dort statt, wo das Flugzeug die zu transportierenden Güter aufnimmt. Im Übrigen müssten die Leistungen - unabhängig davon, ob es sich um Charter- oder Beförderungsleistungen handle - auch steuerfrei bleiben, weil es sich um Leistungen gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV handle. Schliesslich verletze die Praxis der ESTV zu Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV den Grundsatz der Rechtsgleichheit und der Handels- und Gewerbefreiheit, weil sie ausländische Luftfahrtunternehmen, die aufgrund von Char-

terverträgen mit im Ausland immatrikulierten Flugzeugen in der Schweiz Lufttransportleistungen erbringen, der schweizerischen Mehrwertsteuer nicht unterwerfe.

E.- In ihrer Vernehmlassung vom 11. Dezember 2002 beantragt die ESTV, auf den zweiten Antrag der Beschwerdeführerin sei nicht einzutreten, da die ESTV die Einsprache im Betrag von Fr. 581'560.30 gutgeheissen und am 25. Juli 2002 eine entsprechende Gutschriftsanzeige ausgestellt habe. Im Übrigen schliesst die ESTV auf die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung erläutert sie im Wesentlichen, dass zwischen der Beschwerdeführerin und den Integratoren gemäss der Definition des Bundesgerichts Transportcharterverträge vorlägen, die Flüge würden vom Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV nicht erfasst. Von einem Eigencharter könne zudem nicht gesprochen werden, da die Integratoren die gecharterten Flugzeuge nicht für ihren eigenen Gebrauch verwendeten sowie weil drei Parteien involviert seien. Die Beförderung des Luftfahrzeugs beginne gemäss Art. 11 Bst. b MWSTV im Inland, in (...), womit eine steuerbare Inlandlieferung vorliege. Für die von der Beschwerdeführerin behauptete Steuerbefreiung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV seien keine genügenden Nachweise eingereicht worden. Betreffend die behauptete Ungleichbehandlung macht die ESTV geltend, sie unterscheide nicht zwischen inländischen und ausländischen Linien- und Charterfluggesellschaften. Massgebend sei, ob die Vercharterung im In- oder im Ausland stattfinde.

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

Erwägungen:

1.- Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1998 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 (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.

2.- a) 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.

b) Zur Beschwerde ist berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat oder durch das Bundesrecht zur Beschwerde ermächtigt wird (Art. 48 VwVG). Fehlt einem Rechtsschutzansuchen das Rechtsschutzbedürfnis, so ist darauf folglich nicht einzutreten (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.24). Der beschwerdeführenden Person muss durch die Rechtsmittelerhebung ein praktischer Nutzen zukommen (Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, Rz. 539). Bezüglich des zweiten Antrags, wonach die Steuernachforderung von Fr. 581'560.30 aufzuheben und der Betrag wieder gutzuschreiben sei, ist der Beschwerdeführerin das Rechtsschutzinteresse abzusprechen, nachdem die ESTV die Einsprache in diesem Umfang gutgeheissen und den genannten Betrag der Beschwerdeführerin bereits gutgeschrieben hat (vgl. Gutschriftsanzeige vom 25. Juli 2002 in der Beilage zum Einspracheentscheid). Auf diesen Punkt der Beschwerde ist mithin nicht einzutreten. Ansonsten ist die Beschwerdeführerin zur Anfechtung befugt und auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

3.- 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 Lieferung 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 Art. 8 Abs. 2 Bst. c Ziff. 1 der Übergangsbestimmungen zur 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 Abflugort im Inland liegt. Es handelt sich um eine echte Steuerbefreiung, weil die Vorsteuer abgezogen werden kann (Art. 15 Abs. 1 MWSTV). Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV befreit echt von der Steuer die Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen, die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind; Lieferungen, Vermietungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Luftfahrzeuge eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb; Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge sowie Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind.

Der Steuerpflichtige muss das Vorliegen der Umstände, die eine Steuerbefreiung im Sinne von Art. 15 MWSTV nach sich ziehen, beweisen. Dieser ist für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (Entscheid der SRK vom 12. April 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.106, E. 3f mit Hinweisen). 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. Es erfolgt eine grenzüberschreitende Warenbewegung, welche durch die Zollbehörde und die entsprechenden zollamtlichen Papiere bescheinigt wird. Diese stellen gleichzeitig den Nachweis dar (Art. 16 Abs. 1 MWSTV), dass der Verbrauch der Ware im Ausland stattfindet. Ganz anders verhält es sich mit Dienstleistungen. Da keine physische Warenbewegung stattfindet, muss das geltende Recht an den Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers anknüpfen. Zwar ist wohl nicht selten kaum abschliessend nachprüfbar, ob die Dienstleistung auch tatsächlich im Ausland zur Nutzung oder Auswertung verwendet wird, da ein einwandfreier Beweis wie bei physischen Warenbewegungen naturgemäss nicht möglich ist. Dennoch ist es gerechtfertigt, gewisse Anforderungen an den Nachweis der Dienstleistungsausfuhr zu stellen (vgl. Entscheid der SRK vom 12. April 2000, a.a.O., E. 4b; Entscheid 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).

Auch im Zusammenhang mit dem buch- und belegmässigen Nachweis der Dienstleistungsexporte ist der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu wahren. Das Verhältnismässigkeitsprinzip verlangt, dass die Verwaltungsmassnahme das richtige Mittel zur Verwirklichung des im öffentlichen Interesse liegenden Zieles ist. Zudem darf der Eingriff nicht schärfer sein, als der Zweck der Massnahme es verlangt; lässt sich das im öffentlichen Interesse liegende Ziel mit einem schonenderen Mittel erreichen, so ist dieses zu wählen (BGE 123 II 33 E. 9; Entscheide der SRK vom 12. April 2000, a.a.O., E. 3f; vom 6. September 2000, publiziert in MWST-Journal 4/2000 S. 171 f. E. 3c).

4.- Hauptstreitpunkt ist im vorliegenden Fall die Qualifikation der 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 zu qualifizieren (Lieferung) sind, hat es bezüglich der vorzunehmenden rechtlichen Abgrenzungen die folgenden Ausführungen gemacht:

a) Der Begriff Vercharterung ist nicht eindeutig. Beim Nichtlinienverkehr gibt es eine Vielzahl von Flugzeugverwendungsverträgen, die gemeinhin als Vercharterungen oder Charterverträge bezeichnet werden. 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).

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) aa) 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. Der Vercharterer schliesst nicht mit jedem einzelnen Fluggast einen Vertrag ab, sondern befördert die Passagiere aufgrund seiner Globalabmachung mit dem Charterer. Der Charterer schliesst den Vertrag über die Beförderung direkt mit dem Passagier ab (und händigt ihm die Beförderungsdokumente aus, die diesem einen Erfüllungsanspruch gegen den Vercharterer einräumen können). Zum Chartervertrag tritt somit 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, in welchem das Bundesgericht bereits festgestellt hatte, der Vertragspartner des Passagiers sei der Charterer und nicht der Vercharterer; der Vercharterer sei lediglich Hilfsperson des Charterers im Sinne von Art. 101 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 [Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR; SR 220]).

bb) Im Entscheid vom 23. Januar 2001 hat das Bundesgericht nach Prüfung von vorgelegten Verträgen (über den Transport von Passagieren) einen Chartervertrag bejaht. Es hat festgestellt, dass in jenem Fall die Fluggesellschaft die Passagiere nicht aufgrund eines eigens mit ihnen geschlossenen Beförderungsvertrages transportiert, sondern in Erfüllung der zwischen Fluggesellschaft und Charterer (Reiseveranstalter) getroffenen Vereinbarung (Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, a.a.O., E. 6). Das Bundesgericht betonte, dass zu prüfen ist, ob die Beförderungsleistung gegenüber dem Passagier durch die Fluggesellschaft selbst oder durch eine weitere in der Umsatzkette handelnde Person angeboten wird. Bei der Vercharterung ist davon auszugehen, dass der Reiseveranstalter (Charterer) die Leistung selbst organisieren und sie in Kombination mit anderen Leistungen dem Reisenden zu einem einheitlichen Pauschalpreis anbieten will. 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. Unter diesem Gesichtswinkel seien die Flüge, welche die Fluggesellschaft im fraglichen Fall ausführte, Charterflüge, welche vom Anwendungsbereich des Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV nicht erfasst würden. 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* („own use charter“, „affrètement pour son propre usage“) 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. Ein Chartervertrag kommt allenfalls auch beim Eigencharter in Betracht, wenn nicht die Beförderung, sondern eine andere Benutzung des Transportmittels im Vordergrund steht oder wenn der Charterer die operationelle Verantwortung für den Flug übernimmt (Urteil des Bundesgerichts vom 27. Februar 2001, a.a.O., E. 3f, g mit Hinweisen, E. 4c/aa, 6).

5.- Im vorliegenden Fall erbrachte die im internationalen Frachtgeschäft tätige Beschwerdeführerin in der in Frage stehenden Periode mit ihren Flugzeugen Zubringerdienste für die beiden grossen (auch „Integratoren“ genannten) Transportfirmen Y. und Z., welche Transporte von Haustür zu Haustür zu einem festen Preis durchführen. Die Integratoren Y. und Z. unterhalten eigene Transportflotten, kaufen aber auch Transportkapazitäten bei anderen Zubringern (wie der Beschwerdeführerin) zu. Die Beschwerdeführerin schloss mit Y. und Z. Jahresverträge ab. Für Y. wurden die Flüge (Rotationen) (...) und für Z. die Rotationen (...) sowie (...) (keine Frachtbeförderung zwischen ... und ...) regelmässig ausgeführt. Die vom Integrator bezahlte Entschädigung bemisst sich nach einem fixen Preis pro Rotation (z.B. ...). Die Integratoren schliessen gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin direkt mit ihren Auftraggebern einen Vertrag ab über die zu befördernde Fracht. Der Integrator garantiert seinem Kunden eine späteste Auslieferungszeit beim Empfänger der Ware. Der Absender wird nicht über die Person unterrichtet, welche den Transport ausführt und er hat kein Recht, die Art des Beförderungsmittels zu bestimmen bzw. zu entscheiden, ob der Integrator hierzu die Hilfe eines Dritten in Anspruch nehmen darf.

Zwischen der Beschwerdeführerin und dem Absender der Ware bestehen keine vertraglichen Beziehungen.

Die ESTV qualifiziert die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin gegenüber den Transportfirmen ausführt, als Transportcharter und somit als Lieferungen gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV; Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV sei nicht anwendbar. Die Beschwerdeführerin hingegen sieht im Verhältnis zwischen ihr und den Integratoren einen Beförderungsvertrag im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV. Es seien zwei Beförderungsverträge auseinander zu halten, je einer zwischen dem Versender der Ware und dem Integrator sowie zwischen dem Integrator und der Beschwerdeführerin. Eine weitere mögliche Qualifikation sei auch jene als Eigencharter.

a) In den oben (E. 4) angeführten Urteilen vom 23. Januar und 27. Februar 2001 hatte sich das Bundesgericht mit Verträgen über den Personentransport zu befassen. Die Ausführungen des Bundesgerichts zur Abgrenzung des Beförderungs- vom Chartervertrag müssen jedoch analog für den Bereich des Gütertransports gelten (vgl. Branchenbroschüre Nr. 27 „Luftverkehr“ der ESTV, Ziff. 3.2, wo jeweils von Güter- und Personentransport die Rede ist). Anzufügen bleibt, dass der Beförderungsvertrag gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV im Falle der Beförderung von Waren zivilrechtlich als Frachtvertrag im Sinne von Art. 440 ff. OR zu qualifizieren ist.

b) Das Bundesgericht hat in den beiden genannten Entscheiden klar festgestellt, dass der Transportchartervertrag nicht als Beförderungsvertrag qualifiziert werden kann (oben E. 4b/aa; Urteile des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, a.a.O., E. 5e; vom 27. Februar 2001, a.a.O., E. 3e). Leistungen aufgrund eines Transportchartervertrages können somit nach höchstrichterlicher Rechtsprechung keine Beförderung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV darstellen, es liegen Lieferungen im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV vor. Im Folgenden bleibt zu prüfen, ob die vertraglichen Beziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und Z. bzw. Y. als Transportcharter (und folglich als Lieferung gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV) zu qualifizieren sind, oder aber als Beförderungsvertrag im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV mit der Folge der Steuerbefreiung.

c) Vorliegend wurden keine Vertragsschriften, welche das Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Z. oder der Y. regeln, eingereicht, die durch die SRK überprüft werden könnten. Es muss primär auf die (unbestrittenen oder belegten) Ausführungen der Parteien abgestellt werden.

aa) Bei der Vercharterung ist es üblich, dass der Vercharterer im Besitz des Flugzeugs bleibt und die Befehlsgewalt über die Besatzung behält (oben E. 4b/aa). Es ist unbestritten, dass dies bei der vorliegenden Sachlage ebenfalls der Fall ist. Die vom Integrator an die Beschwerdeführerin bezahlte Entschädigung bemisst sich nach einem fixen Preis pro Rotation (z.B. ...). Der Preis richtet sich somit nicht nach dem Frachtstück. Bei den für den Integrator ausgeführten Flügen wird ausschliesslich Fracht dieses Integrators transportiert (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 3:

Schreiben von Y. vom 27. Juni 2002). In den Verträgen zwischen der Beschwerdeführerin und den Integratoren werden nicht die zu transportierenden Frachtstücke bezeichnet, sondern es wird vereinbart, wann und für welche Strecken die Beschwerdeführerin ihre Flugzeuge dem Integrator zur Verfügung zu stellen hat. Für das Vorliegen eines Frachtvertrages (Art. 440 ff. OR, vgl. oben E. 5a) wäre jedoch die bestimmte Bezeichnung der zu transportierenden Sache als wesentlich zu betrachten (vgl. Ernst Staehelin, Basler Kommentar, 3. Auflage, Basel 2003, N. 2 zu Art. 440 OR). In welchem Umfang und für welche Frachtstücke der Integrator das Flugzeug nutzen will, ist somit ihm überlassen. All dies spricht für das Vorliegen eines Transportcharters, d.h. der Überlassung eines Flugzeugs und der Besatzung an einen Charterer, damit dieser die Beförderungen ausführen kann, zu welchen er sich gegenüber den Absendern der Ware verpflichtet hat.

bb) Das Bundesgericht hat als wichtiges Element des Transportcharters die Tatsache hervorgehoben, dass der Vercharterer nicht mit jedem einzelnen Fluggast einen Vertrag abschliesst, sondern die Passagiere aufgrund seiner Globalabmachung mit dem Charterer befördert. Zum Chartervertrag tritt der Vertrag über die Beförderung zwischen dem Charterer und den zu transportierenden Personen hinzu. Der Charterer schliesst den Vertrag über die Beförderung - in eigenem Namen und auf eigene Rechnung - direkt mit dem Passagier ab (oben E. 4b/aa; Urteile des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, a.a.O., E. 5e, 6; vom 27. Februar 2001, a.a.O., E. 4c/bb). Diese Konstellation ist ebenfalls im zu prüfenden Sachverhalt vorzufinden. Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin nicht mit jedem Absender der Gegenstände (welche den Passagieren gemäss Bundesgerichtsentscheiden entsprechen) einen Vertrag geschlossen hat. Die Waren der Versender werden von der Beschwerdeführerin nicht aufgrund eines eigens mit diesen geschlossenen Beförderungsvertrages transportiert, sondern in Erfüllung der mit dem Charterer (Integrator) getroffenen Vereinbarung. Die Beförderungsleistung wird vorliegend gegenüber dem Absender offensichtlich durch den Integrator angeboten sowie erbracht und nicht durch die Beschwerdeführerin. Z. und Y. offerieren und erbringen die Beförderungsleistungen in eigenem Namen und auf eigene Rechnung, es kann ebenfalls keine Rede davon sein (und wird auch nicht behauptet), dass die Integratoren bloss Vermittler der Beförderungsleistung für die Beschwerdeführerin (i.S. von Art. 10 MWSTV) seien.

Wie das Bundesgericht in den bekannten Urteilen ausführte, existieren in Situationen wie der vorliegenden zwei (mehrwertsteuerliche) Umsätze, ein Umsatz zwischen dem Integrator und dem Absender und einer zwischen der Fluggesellschaft und dem Integrator (oben E. 4b/bb). Es kann nur einer dieser beiden Umsätze eine Beförderungsleistung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV darstellen; die gleiche Beförderung (als Dienstleistung) kann aus mehrwertsteuerlicher Sicht nur einmal erbracht werden und nicht gleichzeitig je durch zwei verschiedene Parteien (Entscheide der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59, E. 3c/aa; vom 23. März 2004 i.S. E. [SRK 2003-056], E. 2b). Der Ansicht der Beschwerdeführerin, es seien zwei Beförderungsverträge auseinander zu halten, je zwischen dem Versender der Ware und dem Integrator sowie zwischen dem Integrator und der Beschwerdeführerin, ist folglich zu widersprechen. In analoger Anwendung der Rechtsprechung des Bundesgerichts besteht in Konstellationen wie der vorliegenden nur zwischen dem Integrator und dem Absender ein Beförderungsvertrag

(im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV; mithin ein Frachtvertrag gemäss Art. 440 ff. OR), zwischen Beschwerdeführerin und Integrator hingegen besteht ein Chartervertrag.

cc) Im Folgenden ist kurz auf weitere Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist für die vorliegende Problematik irrelevant, ob der Absender den Vercharterer kennt oder nicht, oder ob dem Absender ein vertraglicher Erfüllungsanspruch gegenüber dem Vercharterer zusteht. Nachdem beim Transportcharter kein mehrwertsteuerlich relevantes Verhältnis besteht zwischen Vercharterer und Passagier bzw. Absender, kann es für die Qualifikation als Transportcharter nicht zwingend sein, dass der Absender den Vercharterer kennt. Häufig wird es dem Absender egal sein, welchen Dritten sein eigener Vertragspartner (der Frachtführer) für die Ausführung des Beförderungsvertrages wählt. Den vertraglichen Erfüllungsanspruch hat der Absender grundsätzlich seinem eigenen Vertragspartner und nicht dem Vercharterer gegenüber, ein Anspruch gegen den Vercharterer kann sich allenfalls aus der Überreichung der Beförderungsdokumente (Frachtbrief) ergeben (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001, a.a.O., E. 5e).

Ebenso geht die Argumentation der Beschwerdeführerin, man habe es mit einem „Sukzessivbeförderungsvertrag“ zu tun, an der Sache vorbei. In BGE 128 III 394 (E. 4.2.2.) wird eine Sukzessivbeförderung definiert als eine von mehreren Frachtführern auszuführende Beförderung. Dies im Zusammenhang mit Art. 30 i.V.m. Art. 1 Abs. 3 des Warschauer Abkommens zur Vereinheitlichung von Regeln über die Beförderung im internationalen Luftverkehr in der Fassung des Haager Protokolls vom 28. September 1955 (WA; SR 0.748.410), in welchem die Haftung der Luftfrachtführer geregelt wird, wenn die Beförderung durch mehrere aufeinanderfolgende Luftfrachtführer ausgeführt wird. In diesen Bestimmungen wird ein anderer als der vorliegende Fall umschrieben, nämlich die von mehreren Frachtführern nacheinander auszuführende Beförderung (Transport der Ware von A nach B durch Frachtführer X und von B nach C durch Frachtführer Y). Es handelt sich bei der Sukzessivbeförderung im Übrigen nicht um eine spezielle Vertragsart, sondern schlicht um mehrere aneinandergereihte Beförderungsverträge.

Dem Hinweis der Beschwerdeführerin auf den Eigencharter (als Beförderungsvertrag) ist entgegenzuhalten, dass gemäss Definition des Bundesgerichts einen Eigenchartervertrag abschliesst, wer ein Flugzeug organisiert um seine eigenen Angestellten oder seine eigenen Güter zu transportieren. Beim Eigencharter sind nur zwei Parteien involviert. Wird die Transportleistung organisiert, um sie Dritten zu verkaufen, sodass es also zu einem weiteren Umsatz kommt, liegt kein Eigencharter vor (oben E. 4c, Urteil des Bundesgerichts vom 27. Februar 2001, a.a. O., E. 3f, g). Z. und Y. haben offensichtlich nicht ihre *eigenen* Güter transportiert. Ein Eigencharter liegt nicht vor, wenn wie vorliegend gegen Entgelt für Dritte Güter transportiert werden. Ebenfalls wurde hinlänglich dargestellt, dass vorliegend drei Parteien involviert sind und zwei verschiedene Umsätze getätigt werden (soeben E. 5c/bb). Ein Eigenchartervertrag kommt demnach nicht in Frage.

dd) Zusammenfassend bestehen in der vorliegenden Situation und im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zwei auseinander zu haltende Vertragsbeziehungen, je zwischen dem Versender der Ware und dem Integrator sowie zwischen dem Integrator und der Beschwerdeführerin. Zwischen den ersten beiden Parteien werden Beförderungsleistungen erbracht. Die Verträge zwischen der Beschwerdeführerin und den Integratoren hingegen sind gemäss der Umschreibung des Bundesgerichts dieses Vertragstypus klar als Transportcharter zu bezeichnen. Der Vercharterer stellt dem Integrator das Flugzeug und die Besatzung zur Verfügung (im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV), worauf der Integrator im Rahmen des zweiten Umsatzes unter Nutzung dieser Transportkapazität die Waren befördert. Die erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin sind Lieferungen im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b MWSTV und Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV kann nicht anwendbar sein.

6.- Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, selbst bei Qualifikation ihrer Leistungen als Lieferungen (Annahme eines Transportcharters) würde der Ort der Erbringung der Leistung im Ausland liegen (Art. 11 MWSTV). Die Gebrauchsüberlassung des Flugzeuges finde erst dort statt, wo das Flugzeug die zu transportierenden Güter aufnimmt. Im vorliegenden Fall wickelten sich die für die Integratoren ausgeführten Flüge so ab, dass die in (...) stationierten Flugzeuge im Sinn eines Positionierungsfluges ins Ausland verschoben werden, um dort das entsprechende Frachtgut aufzunehmen und an den Bestimmungsort zu befördern. Ein Positionierungsflug von der Schweiz ins Ausland könne noch keine Gebrauchsüberlassung darstellen. Führe die Beschwerdeführerin im Auftrag eines Integrators einen Flug vom Ausland ins Ausland oder vom Ausland in die Schweiz aus, werde gestützt auf Art. 11 MWSTV die Verfügungsmacht im Ausland verschafft. Die ESTV macht in der Vernehmlassung hingegen unter Hinweis auf Art. 11 Bst. b MWSTV geltend, die Beförderung oder Versendung beginne im Inland, nämlich in (...).

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 zur 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 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 Flugzeuge der Beschwerdeführerin von (...) aus nach den verschiedenen Zielen (... usw.) verbracht, wo gemäss Vereinbarungen mit den Integratoren die Beförderung beginnt, indem das Frachtgut aufgenommen und an den Bestimmungsort transportiert wird. Nach der Rechtsprechung der SRK (soeben E. 6a) gilt Art. 11 Bst. b MWSTV auch für Lieferungen (vorliegend Vercharterungen) 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. Gemäss dem 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 Flugzeuge von der Schweiz aus in das Ausland befördert bzw. verbracht und dort dem Charterer gemäss Vereinbarung zur Benutzung überlassen. Dass der Charterer das Flugzeug nicht physisch in Empfang nimmt, liegt in der Charakteristik des Transportchartervertrages begründet und hat für die hier zu prüfende Problematik keine Relevanz. 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 Flugzeuge gemäss Art. 11 Bst. b MWSTV im Inland, in (...), beginnt.

Der Hinweis auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001 (a.a.O., E. 9) ist nicht behelflich. Das Bundesgericht erläutert nur, dass Vercharterungsleistungen gegenüber Charterern im Ausland, welche *ausschliesslich* im Ausland erbracht werden, dem dortigen Recht unterliegen und betont, dass zu fragen sei, ob bei der Vermietung oder Vercharterung eines Flugzeuges im Ausland die Lieferung im Inland oder im Ausland erfolge und diese Frage auch für Beförderungsmittel nach Art. 11 MWSTV zu beurteilen sei.

7.- Als Nächstes macht die Beschwerdeführerin geltend, die Leistungen müssten - egal ob sie als Charter- oder Beförderungsleistungen anzusehen seien - auch steuerfrei bleiben, weil es sich um Leistungen gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV handle.

a) aa) Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV befreit echt von der Steuer insbesondere die Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen, die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind. Unter diese erste Tatbestandsvariante von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV fallen sowohl Leistungen an inländische wie auch an ausländische Luftfahrtgesell-

schaften; diese müssen aber hauptsächlich im internationalen Verkehr tätig sein. Gemäss Verwaltungspraxis bedeutet „hauptsächlich“, dass die Entgelte für die Personen- und Güterbeförderung im internationalen Luftverkehr gegenüber jenen aus dem schweizerischen überwiegen (Wegleitung 1994 und 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige Z 570, Branchenbroschüre Nr. 27 „Luftverkehr“ der ESTV, Ziff. 8.1).

bb) Die Besonderheit dieser Norm besteht somit darin, dass die Befreiung überdies von bestimmten subjektiven Merkmalen des Leistungsbezügers abhängig gemacht wird. Der Leistungserbringer sieht sich daher mit der Notwendigkeit konfrontiert, die Berechtigung seines Abnehmers zum steuerfreien Leistungsbezug nachweisen zu können (Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission (ZRK) vom 21. Januar 1999 i.S. A. AG [ZRK 1998-003], E. 4c; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 26. Februar 2001 [2A.89/1999]). Als Nachweis für die Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV werden gemäss Verwaltungspraxis schriftliche Aufträge oder schriftliche Verträge und Fakturakopien sowie Zahlungsbelege verlangt, aus denen Name/Firma, Adresse sowie detaillierte Angaben über die Art der Verwendung der erbrachten Leistung zweifelsfrei hervorgehen müssen (Wegleitung 1994 und 1997 Z 573).

Es ist unbestritten und ohne weiteres gerechtfertigt, dass solche echt befreite Umsätze, die zum Vorsteuerabzug des inländischen Leistungserbringers berechtigen (Art. 15 Abs. 1 MWSTV), buch- und belegmässig nachzuweisen sind (Art. 16 Abs. 1 MWSTV; oben E. 3c). Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV betrifft einen Spezialfall der Steuerbefreiung bei Exportleistungen (Art. 15 MWSTV), der sich schlecht unter die Kategorien Export von Gegenständen und Export von Dienstleistungen subsumieren lässt (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 580 f.). Trotzdem steht der Verwaltung auch betreffend die Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV die Kompetenz zu, Regeln zum Nachweis aufzustellen. Die Verwaltungspraxis hat den Nachweis zur Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV ähnlich geregelt wie den Nachweis für die Nutzung oder Auswertung der Dienstleistung im Ausland (Rz. 567 Wegleitung). 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. Die Praxis verletze auch das Verhältnismässigkeitsprinzip nicht (Entscheid der SRK vom 29. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.112 E. 4b; vom 12. September 2002 i.S. L. [SRK 2001-183], E. 4f; oben E. 3c).

Betreffend Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV muss vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden, dass die Lieferung, Vermietung, Vercharterung usw. von einer hauptsächlich international tätigen Luftfahrtgesellschaft verwendet wird. Hierzu eignet sich die Vorschrift in der Wegleitung der ESTV, welche schriftliche Aufträge oder schriftliche Verträge und Fakturakopien sowie Zahlungsbelege verlangt, aus denen Name/Firma, Adresse sowie detaillierte Angaben über die Art der Verwendung der erbrachten Leistung zweifelsfrei hervorgehen müssen. Es ist (ähnlich wie bei der Dienstleistungsausfuhr) sachlich gerechtfertigt, Fakturakopien mit Angaben über die Voraussetzungen der Steuerbefreiung, nämlich dass der Empfänger der Leistung eine Luftfahrtgesellschaft ist, die hauptsächlich im internationalen Verkehr tätig ist, zu verlangen. Die Rege-

lung widerspricht grundsätzlich auch nicht dem Verhältnismässigkeitsprinzip (vgl. auch oben E. 3c), die verlangten Nachweise sind erforderlich und das richtige Mittel.

b) Im vorliegenden Fall liegen Leistungen vor, die grundsätzlich nach Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV steuerbefreit sein können, das Verchartern von Luftfahrzeugen wird in dieser Bestimmung explizit erwähnt. In Frage steht hingegen, ob die Empfänger der Leistungen (die Integratoren Y. und Z.) darunter fallende Luftfahrtgesellschaften sind, welche (überdies) hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind bzw. ob in genügender Weise nachgewiesen wurde, dass solche Unternehmen Empfänger der Leistungen sind.

Nach Ansicht der ESTV gemäss Vernehmlassung vom 11. Dezember 2002 hat die Beschwerdeführerin keine Unterlagen im Sinne der genannten Verwaltungspraxis eingereicht. Zudem genügten die Rechnungen, welche die ESTV im Rahmen der Kontrolle im Juni 2002 geprüft hat, den Anforderungen der Wegleitung 1997 (Z 573) nicht. Damit die Art der Verwendung der erbrachten Leistung aus den Unterlagen eindeutig hervorgehen würde, hätten die Rechnungen an die Lufttransportunternehmen von Z. und Y. ausgestellt werden müssen, dies sei jedoch nicht der Fall. Die Beschwerdeführerin ist hingegen der Meinung, die Fakturierung sei im Sinne der MWSTV korrekt erfolgt, es werde klar, an wen und zu wessen Gunsten die Leistungen der Beschwerdeführerin wirklich erbracht worden seien.

aa) Die von der ESTV der SRK eingereichten Rechnungen der Beschwerdeführerin an Y. (Vernehmlassungsbeilagen Nr. 17, 22, 24 und 25) sind ausgestellt auf die Y. Inc. in A, bzw. die Y. Inc., B. Gemäss Bestätigungsschreiben der Y. vom 27. Juni 2002 (Beschwerdebeilage Nr. 3) seien alle Flüge der Beschwerdeführerin auf Rechnung der Fluggesellschaft von Y. (Y. Corporation) ausgeführt worden, allerdings habe Y. die Beschwerdeführerin gebeten, die Rechnungen auf verschiedene Gesellschaften der Y. Gruppe auszustellen. Bei den beiden Gesellschaften, die auf den Rechnungen erwähnt seien, handle es sich je um Zweigniederlassungen von Tochtergesellschaften der Luftfahrtgesellschaft von Y. Die Rechnungen der Beschwerdeführerin, welche nicht direkt an die Fluggesellschaft gerichtet gewesen seien, seien in der Folge intern auf die Luftfahrtgesellschaft ausgestellt worden.

Aus diesem Schreiben der Y. ergibt sich bereits, dass die Fakturierung nicht an eine Luftfahrtgesellschaft erfolgte. Erst in der Folge seien die Rechnungen (intern) der Fluggesellschaft überbunden worden. Dass die auf der Rechnung erscheinenden Tochtergesellschaften selbst (überwiegend international tätige) Fluggesellschaften seien, wird weder nachgewiesen noch geltend gemacht. Somit entsprechen die Fakturen den Anforderungen der Verwaltungspraxis (Z 573 Wegleitung) offensichtlich nicht. Im Übrigen wurde auch durch anderweitige Unterlagen gegenüber der SRK nicht nachgewiesen, dass die fraglichen Leistungen an Empfänger gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV erbracht wurden. Das von der Beschwerdeführerin der SRK eingereichte Bestätigungsschreiben der Y. eignet sich nicht zum Nachweis der Steuerbefreiung einzelner Leistungen.

bb) Betreffend Z. sind die eingereichten Rechnungen ausgestellt auf „Z. Inc. c/o Z. C Inc.“, wobei neben der Adresse in (...) (C) eine weitere in (...) (D) angegeben ist (Vernehmlassungsbeilagen Nr. 18 - 21, 23). Nach Ausführungen der ESTV ist die Fluggesellschaft der Z. die Z. P. Die Beschwerdeführerin macht geltend, auch bei Z. sei klar, an wen und zu wessen Gunsten die Leistungen der Beschwerdeführerin wirklich erbracht worden seien. Der Vertrag (welcher der SRK nicht vorliegt) spreche klar von „on behalf to“ und jede Faktura an die Tochtergesellschaft der Z. in C trage den gleichen Vorbehalt. Die Adresse der Holding der Z. in (...) (D) und die der Luftfahrtgesellschaft Z. seien identisch. Damit wird jedenfalls klar, dass die auf der Rechnung unter anderem genannte Z. C Inc. auch nach Ansicht der Beschwerdeführerin keine Luftfahrtgesellschaft ist. Dass die Z. Inc. eine hauptsächlich international tätige Luftfahrtgesellschaft sei, wird von der Beschwerdeführerin weder (explizit) geltend gemacht noch belegt. Die Fakturen an die Z. werden den Anforderungen der Verwaltungspraxis (Z 573 Wegleitung) nicht gerecht. Auch sonst ist die Beschwerdeführerin den Beweis schuldig geblieben, dass die Empfängerin der Leistung eine Luftfahrtsellschaft im hier interessierenden Sinne ist.

cc) Zusammenfassend wurde betreffend beide Integratoren weder der Verwaltungspraxis gemäss Z 573 der Wegleitung Genüge getan, noch wurde sonst in irgendeiner Weise belegt, dass die Voraussetzungen von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV erfüllt sind. Somit ist ein genügender Nachweis, dass Empfängerin der Leistungen der Beschwerdeführerin eine hauptsächlich international tätige Luftfahrtgesellschaft war, nicht erfolgt.

8.- 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 der Handels- und Gewerbefreiheit (heute Wirtschaftsfreiheit: 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, welche sie nicht aufzugeben gedenkt (vgl. BGE 122 II 451 f. E. 4a; Entscheid der ZRK vom 9. September 2003 i.S. S. AG [ZRK 2002-171], E. 5a, b). Während sich die ESTV im zu

dem genannten Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2001 führenden Verfahren 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 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 im Übrigen unbelegte Behauptung stützt; der Nachweis für die geltend gemachte (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.

9.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde unbegründet und vollumfänglich abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 7'000.--, bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

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 16. September 2002 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 25. Juli 2002 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 7'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 7'000.-- verrechnet.
- 3.- 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