



ZRK 1998-003

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler  
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

### **Entscheid vom 21. Januar 1999**

in Sachen

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

gegen

**Eidgenössische Oberzolldirektion (OZD)**, Hauptabteilung Recht und Abgaben, Monbijoustr.  
40, 3003 Bern

betreffend

Mehrwertsteuer / Einfuhr eines Flugzeuges

---

#### **Sachverhalt:**

A.- Am 26. November 1996 deklarierte die Firma A. SA, ..., beim Zollamt Basel-Mühlhausen Flughafen ein aus Frankreich stammendes, für die X.AG, bestimmtes Flugzeug wie folgt zur Einfuhr:

"1 Avion ..., numéro de série ..., immatriculé ..., d'un poids unitaire de plus de 2000 kg jusqu'à 15000 kg. Equipé de deux moteurs ... numéros de série ... & ...

Eigenmasse ...; Zollmenge ...; stat. Wert (MWST-Wert) Fr. 23'238'252.-- Tarifnummer ..., AC ..., Prüf-Code 1 (EG-zollfrei), MWST 6“.

Neben der Warenverkehrsbescheinigung WVB EUR.1 Nr. ... wurde dem Zollamt die Rechnung der Firma Y., ..., über US\$ 17'972'353.-- vorgelegt. Das Zollamt fertigte das Flugzeug unter Verzicht auf eine materielle Kontrolle mit Zollquittung Nr. ... vom 27. November 1996 antragsgemäss ab und erhob die Mehrwertsteuer im Betrage von Fr. 1'510'487.40 sowie die Gebühr für die Ausstellung der Verzollungsnachweise von Fr. 15.--.

B.- Mit Schreiben vom 6. Dezember 1996 erhob X. AG „Einsprache“ gegen die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer gemäss Zollquittung Nr. ... vom 27. November 1996, mit dem Begehren, der Entscheid bezüglich der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer im Betrag von Fr. 1'510'502.40 (recte: Fr. 1'510'487.40) sei aufzuheben, da die X. AG als hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätige inländische Luftfahrtgesellschaft im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; SR 641.201) von der Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer auf dem Bezug von Flugzeugen aus dem Ausland befreit sei.

Die Direktion des I. Zollkreises in Basel (ZKD) wies die Beschwerde mit Entscheid vom 24. März 1997 kostenfällig ab. Zur Begründung ihrer Verfügung führte die ZKD aus, die Steuerbefreiungen bei der Einfuhr seien in Art. 67 MWSTV geregelt. Diese Bestimmung sehe indessen keine Steuerbefreiung zugunsten von hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätigen Luftfahrtgesellschaften vor. Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV sei nur im Bereich der Steuer auf dem Umsatz im Inland anwendbar. Im übrigen würden nach dem Willen des Bundesrates als Verordnungsgeber ohnehin nur Fluggesellschaften mit konzessioniertem Linienverkehr in den Genuss dieser Steuerbefreiung gelangen. Bei der X. AG handle es sich indessen nicht um eine konzessionierte Linienfluggesellschaft.

C.- Gegen diesen Entscheid liess die X. AG mit Eingabe ihrer Rechtsvertreterin vom 6. Mai 1997 Beschwerde an die Eidgenössische Oberzolldirektion (OZD) erheben, mit den folgenden Anträgen:

**„Begehren zum Rechtsweg**

1. Die Beschwerde sei direkt der Eidgenössischen Zollrekurskommission zum Entscheide zu überweisen.

**Materielle Anträge**

1. Der angefochtene Entscheid der Beschwerdegegnerin vom 24. März 1997 sei aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführerin die Eigenschaft einer hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätigen Luftfahrtgesellschaft im Sinne von Art. 15 Abs. 2 lit. h MWSTV zukommt.
3. Die Vorinstanz und damit auch die Eidgenössische Steuerverwaltung sei anzuweisen, der Beschwerdeführerin eine entsprechende Bescheinigung darüber auszustellen, dass die in der Bestimmung von Art. 15 Abs. 2 lit. h MWSTV genannten Leistungen an die Beschwerdeführerin steuerfrei ausgeführt werden dürfen.

“

Zur Begründung dieser Begehren wurde im wesentlichen ausgeführt, die ZKD habe auf Geheiss und Weisung der OZD verfügt. Deshalb sei die Beschwerde nunmehr gestützt auf Art. 47 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) direkt durch die nächsthöhere Instanz, also die Eidgenössische Zollrekurskommission (ZRK), zu behandeln. Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV sei im gesamten System der Mehrwertsteuer zu betrachten. Gleichartige Leistungen seien unbesehen ihrer Herkunft gleichartig mit der Mehrwertsteuer zu belasten, weshalb es von vornherein nicht angehe, einzig die in der Schweiz erbrachten, nicht jedoch auch die aus dem Ausland bezogenen Leistungen mit der Steuer zu belasten. Daher könne Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV nicht auf Lieferungen von Flugzeugen im Inland beschränkt werden. Diese Bestimmung müsse vielmehr auch auf die Einfuhr von Flugzeugen Anwendung finden. Die Zollverwaltung erhebe die Einfuhrsteuer denn auch nicht, wenn eine Linienfluggesellschaft ein Flugzeug einführe. Damit anerkenne sie faktisch den Vorrang von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV vor der EinfuhrAusnahmeregelung von Art. 67 MWSTV. Die im Charterverkehr tätige Beschwerdeführerin habe indessen ebenfalls Anspruch auf Steuerbefreiung, da sie aufgrund ihrer Umsatzstruktur als hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Luftverkehr tätiges Unternehmen zu qualifizieren sei und somit die in Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV aufgestellten Voraussetzungen erfülle. Die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV dürfe auch nicht davon abhängig gemacht werden, ob die Erwerberin (Luftfahrtgesellschaft) in bezug auf ihre eigenen Umsätze in den Genuss der Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV gelange. Weil die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen als Reisecharter und damit als Beförderungsleistungen zu qualifizieren seien, würden sie im übrigen ohnehin gestützt auf Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV steuerfrei bleiben. Die Praxis der Zollverwaltung (und der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV]) erweise sich schliesslich als rechtsungleich, da sie die inländischen Charterfluggesellschaften gegenüber den ausländischen Charterfluggesellschaften und auch gegenüber den schweizerischen und ausländischen Linienfluggesellschaften steuerlich benachteilige.

D.- Mit Zwischenverfügung vom 8. Juli 1997 wies die OZD das Begehren der Beschwerdeführerin um direkte Überweisung der Beschwerde an die ZRK ab. Sie hielt dafür, sie habe die Vorinstanz lediglich - da die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen eine notwendige Ergänzung zur Steuer auf Umsätzen im Inland sei - an die ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, verwiesen, um dort die erforderlichen Informationen betreffend die Praxis zu Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV im Bereich der Inlandumsatzsteuer anzufordern. Als nicht endgültig entscheidende Beschwerdeinstanz habe die OZD somit keine Weisung erteilt, wie die ZKD zu entscheiden habe. Die ESTV sei bezüglich der Steuer auf der Einfuhr nicht weisungsberechtigt. Sie könne mithin einer Stelle der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV) auch keine Weisungen erteilen und sie sei in bezug auf die Einfuhrsteuer nicht beurteilende Beschwerdeinstanz. Die Auskunft der ESTV an die ZKD vermöge demnach einen Sprungrekurs nicht zu begründen.

Nachdem ihr die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 17. Juli 1997 mitgeteilt hatte, dass sie auf die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen diesen Zwischenentscheid verzichte, wies die OZD die Beschwerde mit Entscheid vom 27. Januar 1998 kostenfällig ab. Zur Begründung dieses Entscheides führte sie im wesentlichen aus, Art. 67 MWSTV, welcher die Steuerbefreiungen bei der Einfuhr regle, sehe keine Steuerbefreiung vor, die jener des Artikels 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV entsprechen würde. Weil jedoch eine Steuerbefreiung nur für Umsätze im Inland, nicht aber für vergleichbare Einfuhren, vom Gebot der Wettbewerbsneutralität her nicht völlig unbedenklich wäre, habe die EZV im Einvernehmen mit der ESTV die Praxis geschaffen, Steuerbefreiungen auch für Einfuhren von Gegenständen zuzugestehen, wenn entsprechende Lieferungen im Inland laut Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV von der Steuer befreit wären. Diese Bestimmung könne jedoch nur auf konzessionierte Fluggesellschaften Anwendung finden. Da diese verschiedene öffentlichrechtliche Auflagen beachten müssten, die ihre Autonomie und ihre Wettbewerbsfähigkeit massiv einschränken würden, beruhe die Ungleichbehandlung von Linien- und Chartergesellschaften auf sachlichen Gründen. Sie halte damit vor dem Rechtsgleichheitsgebot stand. Weil der als Mehrwertsteuerpflichtiger registrierte Importeur für die Einfuhrsteuer Anspruch auf Vorsteuerabzug habe, lasse sich mit der Belastung der Charterflugzeuge auch keine Benachteiligung der schweizerischen Fluggesellschaft gegenüber ihrer ausländischen Konkurrenz begründen.

E.- Gegen diesen Beschwerdeentscheid lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 2. März 1998 bei der ZRK Beschwerde führen, mit den Anträgen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführerin die Eigenschaft einer hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätigen Luftfahrtgesellschaft im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV zukomme. Die Beschwerdeführerin begründet diese Anträge im wesentlichen mit denselben Argumenten, welche sie bereits ihrer Beschwerde an die OZD zugrunde gelegt hatte.

Mit Vernehmlassung vom 14. August 1998 beantragt die OZD, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen. Zur Begründung dieses Begehrens hält sie im wesentlichen fest, die EZV befreie zwar, im Einvernehmen mit der ESTV, auch Einfuhren von Gegenständen von der Steuer, wenn entsprechende Lieferungen im Inland laut Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV steuerbefreit wären. Die Beschwerdeführerin sei jedoch nicht eine im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV hauptsächlich im internationalen entgeltlichen Verkehr tätige Luftfahrtgesellschaft. In den Genuss der - an sich systemwidrigen und daher eng auszulegenden - Steuerbefreiung nach Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV würden - entsprechend der Praxis der ESTV - nur Luftfahrtgesellschaften gelangen, deren Entgelte für die Personen- und Güterbeförderung im internationalen Luftverkehr gegenüber jenen aus dem schweizerischen Verkehr überwiegen. Eine Beförderung im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. g und h MWSTV sei nur gegeben, wenn jeder einzelne Passagier einen festen Tarif für eine ganz bestimmte Strecke bezahlen muss und der Vertrag zum Transport von Personen direkt zwischen der Fluggesellschaft und dem einzelnen Fluggast zustande kommt, nicht jedoch wenn das ganze Flugzeug oder ein Teil desselben zu einem von der Platzbelegung unabhängigen Pauschalbetrag oder zu einem Preis pro Flugminute/-kilometer etc.

verrechnet wird, denn diesfalls liege keine Beförderung, sondern eine steuerbare Vermietung oder Vercharterung vor. Die von der Beschwerdeführerin gerügte Ungleichbehandlung gegenüber inländischen Linienfluggesellschaften und ausländischen Chartergesellschaften beruhe auf sachlichen Gründen. Die Liniengesellschaften müssten anders als die Chartergesellschaften verschiedene Auflagen erfüllen, die ihre Autonomie und damit einhergehend ihre Wettbewerbsfähigkeit massiv einschränken würden, und sie seien insbesondere an Tarife gebunden. Chartergesellschaften und konzessionierte Liniengesellschaften befänden sich deshalb auch nicht in einem direkten Wettbewerbsverhältnis. Die ausländischen Charterunternehmer seien gegenüber den inländischen hinsichtlich der Belastung durch die Mehrwertsteuer nicht bevorteilt, da die auf den Betriebsmitteln bezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuer wieder geltend gemacht werden könne.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben an die ZRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- a) Gemäss Art. 44 ff. VwVG i.V.m. Art. 109 Abs. 1 Bst. c und Abs. 3 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (ZG; SR 631.0) ist die ZRK zuständig zur Behandlung von Beschwerden gegen erstinstanzliche Verfügungen oder Beschwerdeentscheide der OZD betreffend die Veranlagung der Zölle einschliesslich Zollzahlungspflicht, Zollbefreiung, Zollbegünstigung und Zwischenabfertigung. Die Zollzahlungspflicht umfasst die Verbindlichkeit zur Entrichtung oder Sicherstellung der Abgaben (Zollbeträge, Zinsen, Gebühren) und Kosten aus dem Zollverfahren, sowie der Abgaben und Kosten, die gestützt auf andere als zollrechtliche Erlasse durch die Zollverwaltung zu erheben sind (Art. 10 ZG), wozu auch die Mehrwertsteuer auf der Einfuhr von Gegenständen (Art. 65 ff. MWSTV) gehört. Die ZRK ist deshalb zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde, welche sich gegen einen Entscheid der OZD betreffend Abgabe- und Kostenforderungen der vorstehend genannten Art richtet, sachlich und funktionell zuständig (Art. 71a Abs. 1 VwVG). Das Verfahren vor der ZRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG nach diesem Gesetz, soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuer- oder Zollrechts anzuwenden sind.

b) Der auf den 27. Januar 1998 datierte angefochtene Beschwerdeentscheid ist gemäss dem von der Beschwerdeführerin eingereichten Zustellcouvert der OZD - ein Rückschein befindet sich nicht bei den Akten der Vorinstanz - am 29. Januar 1998 zugestellt worden. Die am Montag, den 2. März 1998, zuhanden der ZRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 VwVG). Der gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Die Beschwerdeführerin ist durch die Abgabeforderung gemäss der durch den angefochtenen Beschwerdeentscheid bestätigten Zollquittung des Zollamtes Basel-Mühlhausen Flughafen beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG).

Auf die im übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 ff. VwVG) ist somit einzutreten.

2.- a) Die Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-BV; SR 101) und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat. Selbständige Verordnungen des Bundesrates sind daraufhin zu kontrollieren, ob sie mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassungsvorschrift, auf welcher sie beruhen, harmonieren. Bei der Mehrwertsteuerverordnung ist somit zu prüfen, ob der Bundesrat die in Art. 41<sup>ter</sup> Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 der Bundesverfassung (BV) sowie die in Art. 8 Abs. 2 ÜB-BV enthaltenen Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die Verordnung nicht mit sonstigen Verfassungsnormen, besonders mit den Grundrechtsgarantien, kollidiert, soweit die ermächtigende Verfassungsnorm nicht selbst Abweichungen anordnet oder bewusst in Kauf nimmt (BGE 123 II 22f.; 123 II 298).

b) Laut Art. 41<sup>ter</sup> Abs. 1 Bst. a BV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese kann in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erhoben werden (Art. 41<sup>ter</sup> Abs. 3 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 301; Ernst Höhn/Klaus A. Vallender, Kommentar BV, Art. 41<sup>ter</sup>, Rz. 11, 33; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/95, S. 329 ff. [zit.: Grundzüge]; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in ASA 63 S. 445 f.; vgl. auch Amtl. Bull. NR 1993, S. 329 f.). Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an den Unternehmer, der die steuerbaren Umsätze erzielt. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwälzten Steuer mit dem Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen abgelieferte Steuer ihren Abnehmern über den Preis bis schliesslich der Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer sind daher übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Reich, Grundzüge, a.a.O., S. 330; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 22 Rz. 6). Hierbei handelt es sich nach der Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK), welche nach Auffassung der ZRK auch für die von ihr zu beurteilenden Fälle betreffend die Einfuhrsteuer als wegleitend betrachtet werden kann, um jene Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung

mit Art. 41<sup>ter</sup> BV zugrunde zu legen sind (Entscheid der ZRK vom 13. November 1997, in ASA 66 S. 587 ff.). Einer verfassungskonformen (Art. 41<sup>ter</sup> BV) Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung auch allfällige Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts (vgl. BGE 124 II 203 f. E. 6a und 124 II 380 E. 7b sowie die entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 52 f.).

c) Zu beachten ist, dass der Richter den dem Verordnungsgeber in Art. 8 ÜB-BV übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern darf. Er hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelungen zu beschränken. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Richter nicht korrigiert werden. Einschreiten darf dieser nur, wenn der Verordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat (BGE 123 II 298 f. E. 3a).

Im übrigen überprüft die ZRK die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung bzw. der gestützt auf diese erlassenen Ausführungsverordnungen des Eidgenössischen Finanzdepartementes (EFD) durch die EZV frei. Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. BGE 123 II 299 E. 3b).

3.- a) Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 2 ÜB-BV soll die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterliegen. Der Bundesrat hat diese Vorgabe der Stufe Verfassung auftragsgemäss in die Mehrwertsteuerverordnung umgesetzt und die Einfuhr von Gegenständen zum Steuerobjekt der Mehrwertsteuer bestimmt (Art. 66 Abs. 1 MWSTV).

Die in Art. 65 bis 80 MWSTV (3. Titel) geregelte Einfuhrsteuer ist Ausdruck des aus Art. 41<sup>ter</sup> BV fliessenden übergeordneten, systemtragenden Bestimmungslandprinzips (vgl. E. 2b hievore), gemäss welchem die Mehrwertsteuerbelastung verbrauchssteuerkonform in jenem Staat anfallen soll, in dem die Leistungen konsumiert werden (vgl. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 24 Rz. 142; Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 16. Auflage, Köln 1998, § 14 Rz. 12). Leistungen, die aus dem Ausland in die Schweiz gelangen, sind mit der gleich hohen Steuer zu belasten, wie jene, die im Inland erbracht werden, mit dem Ziel, einen Wettbewerbsnachteil des inländischen Anbieters gegenüber dem ausländischen zu vermeiden. Im Gegenzug sind die ins Ausland exportierten Leistungen von der inländischen Steuer zu entlasten (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 24 f. Rz. 15; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 130; Tipke/Lang, a.a.O., § 14 Rz. 89).

b) Die Steuer auf den Einfuhren unterscheidet sich wie schon im alten Warenumsatzsteuerrecht in verschiedener Hinsicht von der Steuer auf dem Umsatz im Inland gemäss dem 2. Titel der Mehrwertsteuerverordnung (Art. 4 bis 64 MWSTV). Beispielsweise ist für die Steuer

auf der Wareneinfuhr ein anderes Steuerobjekt vorgesehen. So genügt grundsätzlich die räumliche Bewegung einer Ware über die Zollgrenze. Die subjektive Steuerpflicht richtet sich zudem nach der in Art. 68 MWSTV i.V.m. Art. 9 und 13 ZG geregelten Zollzahlungspflicht und nicht nach Art. 17 MWSTV. Auch die Steuerbefreiungen sind in Art. 67 MWSTV grösstenteils abweichend von den für die Inlandumsatzsteuer geltenden Ausnahmen gemäss Art. 14 MWSTV und Befreiungen gemäss Art. 15 MWSTV geregelt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts handelt es sich denn auch bei der Steuer auf den Umsätzen im Inland und der Steuer auf den Einfuhren von Gegenständen um zwei verschiedene, wenn auch ähnliche Steuern (BGE 124 IV 30 E. 3b). Immerhin verfolgt die Einfuhrsteuer grundsätzlich das gleiche Ziel wie die Inlandsteuer, das heisst namentlich die Belastung des Endkonsums mit der Steuer. Erfolgt die Einfuhr durch einen im Inland steuerpflichtigen Unternehmer, steht diesem das Vorsteuerabzugsrecht in der Höhe der Einfuhrsteuer zu (Art. 29 Abs. 1 Bst. c MWSTV). Die auf seinem Umsatz lastende Steuer überwälzt er weiter, bis sie schliesslich vom Endverbraucher getragen wird. Führt ein im Inland nicht Steuerpflichtiger die Ware ein, ist er entweder gleich selbst der die Steuer tragende Endverbraucher oder er wird andernfalls bestrebt sein, die Einfuhrsteuer auf den Abnehmer verdeckt zu überwälzen.

Insofern gelten die für die Inlandsteuer entwickelten übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien, die aus Art. 41<sup>ter</sup> BV sowie dem Wesen der Mehrwertsteuer als Endverbrauchssteuer fliessen, grundsätzlich auch für die Einfuhrsteuer (vgl. ASA 66 S. 589; E. 2b hievore).

4.- a) Nach Art. 8 Abs. 2 Bst. c ÜB-BV sind von der Steuer, mit Anspruch auf Vorsteuerabzug, befreit:

1. die Ausfuhr von Gegenständen und die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen;
2. die mit der Ausfuhr oder Durchfuhr von Gegenständen zusammenhängenden Dienstleistungen.

Aufgrund dieser Verfassungsbestimmung war der Bundesrat zweifellos verpflichtet, die von schweizerischen Mehrwertsteuerpflichtigen ausgeführten grenzüberschreitenden Lieferungen und Dienstleistungen an Empfänger mit Sitz im Ausland von der Steuer zu befreien. Dasselbe gilt für die im Zusammenhang mit der Ausfuhr oder Durchfuhr von Gegenständen erbrachten Beförderungsleistungen und die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen. Diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben ist der Bundesrat mit dem Erlass von Art. 15 Abs. 2 Bst. a, b, d, e und l MWSTV nachgekommen. Im übrigen, das heisst abgesehen von diesem als verbindlich zu betrachtenden Kernbereich des verfassungsrechtlichen Auftrags, ist jedoch davon auszugehen, dass Art. 8 Abs. 2 Bst. c ÜB-BV dem Bundesrat einen gewissen Entscheidungsspielraum einräumt (vgl. BGE 124 II 202 E. 5e), den der Richter nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern darf. In diesem Bereich darf der Richter nur einschreiten, wenn der Verordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat (BGE 123 II 298 f. E.

3a; vgl. E. 2c hievor). Im Rahmen des ihm zustehenden Gestaltungsspielraums hat der Bundesrat in Art. 15 Abs. 2 Bst. g und h MWSTV die folgenden zwei speziellen, den internationalen Luftverkehr betreffenden Tatbestände geschaffen:

**Art. 15** Befreiungen

...

2 Von der Steuer sind befreit:

...

- g. Beförderungen im Luftverkehr, bei denen nur der Ankunfts- oder der Abflugsort im Inland liegt;
- h. 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;

...

b) Die SRK hat sich in zwei kürzlich ergangenen Entscheiden (beim Bundesgericht angefochtenes Urteil vom 18. Mai 1998 in Sachen A. SA [SRK 1997-014], E. 5 und noch nicht rechtskräftiges Urteil vom 18. Dezember 1998 in Sachen T. AG [SRK 1997-027], E. 3) mit Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV zu befassen gehabt. Sie ist dabei zum Schluss gekommen, diese Bestimmung sei mit den aus Art. 41<sup>ter</sup> BV abzuleitenden übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer vereinbar. Für diese Lösung würden insbesondere - sich auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung abstützende - erhebungswirtschaftliche Überlegungen sprechen. Ausserdem stelle eine Beförderung in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht eine besonders geartete Leistung dar, weshalb die Regelung des Ortes einer solchen Leistung oftmals die Anwendung von Vereinfachungen erfordere. Zudem gehe es um eine Frage im Zusammenhang mit der Steuerhoheit und der internationalen Wettbewerbsfähigkeit, weshalb der Richter die gewählte Lösung nicht mit derselben Strenge wie sonst zu prüfen habe. Was das europäische Recht betreffe, so beruhe die Steuerbefreiung internationaler Lufttransporte in der Europäischen Union (EU) zwar ausschliesslich auf einer Übergangsregelung (Art. 28 Abs. 3 Bst. b in Verbindung mit Ziff. 17 des Anhangs F der sechsten Richtlinie des Rates [der EWG] vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [77/380/EWG; ABl. 1977 Nr. L 145 S. 1 ff.; im folgenden: 6. EU-Richtlinie]). Die entsprechende Befreiung werde indessen in allen EU-Mitgliedstaaten einheitlich praktiziert, so dass materiell eine ähnliche Situation bestehe wie beim Vorliegen einer Maxime des europäischen Umsatzsteuerrechts.

c) aa) Mit Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV hat sich die SRK dagegen bisher nur beiläufig zu befassen gehabt (Entscheidung der SRK in ASA 67 S. 222 ff.). Diese Bestimmung richtet sich wie alle übrigen Befreiungstatbestände an den steuerpflichtigen Leistungserbringer und gestattet diesem, bestimmte Arten von Umsätzen als steuerfrei zu behandeln, unter Wahrung des Rechts zum Vorsteuerabzug. Die Besonderheit dieser Norm besteht indessen darin, dass die Befreiung

überdies von bestimmten subjektiven Merkmalen des Leistungsbezügers abhängig gemacht wird, indem die in Frage stehenden Leistungen nur dann von der Steuer befreit sind, wenn sie „von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind“. Der Leistungserbringer, welcher grundsätzlich selber und allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer verantwortlich ist (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 38), sieht sich daher mit der Notwendigkeit konfrontiert, die Berechtigung seines Abnehmers zum steuerfreien Leistungsbezug nachweisen zu können (vgl. zu den Modalitäten dieses Nachweises gemäss Verwaltungspraxis Ziff. 8 der von der ESTV im April 1995 herausgegebenen Branchenbroschüre Nr. 27 „Luftverkehr“). Soweit die Leistungsbezüger im Inland steuerpflichtig sind, wären sie regelmässig vorsteuerabzugsberechtigt, da die Leistungen von Luftfahrtgesellschaften entweder der Steuer unterliegen oder nach Art. 15 Abs. 2 Bst. g MWSTV von der Steuer befreit sind. Gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV erfolgt die Vermeidung einer Steuerkumulation hier jedoch nicht durch Erhebung der Steuer beim Leistenden mit anschliessendem Vorsteuerabzug durch den Leistungsbezüger (Anrechnungsmethode), sondern - ähnlich wie früher bei der Warenumsatzsteuer - durch steuerfreien Durchlauf (Befreiungsmethode; vgl. zum Ganzen auch den Entscheid der SRK in ASA 67 S. 229 f. E. 3).

bb) Grösstenteils handelt es sich zwar bei den Leistungen gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV - insbesondere wenn sie an ausländische Luftfahrtgesellschaften erbracht werden - um Lieferungen von Gegenständen, die anschliessend ins Ausland ausgeführt werden oder um ins Ausland erbrachte Dienstleistungen bzw. um Dienstleistungen, die mit der Ausfuhr oder Durchführung von Gegenständen direkt zusammenhängen. In den Genuss der Steuerbefreiung gelangen nach dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV allerdings alle Leistungsbezüge im Sinne dieser Bestimmung durch eine Gesellschaft, welche die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt, also namentlich auch solche durch eine inländische Gesellschaft, welche nicht für Zwecke des internationalen Verkehrs eingesetzt werden. Dennoch weist die Regelung einen überwiegenden Auslandsbezug auf. Die Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV nahezu wörtlich entsprechende Bestimmung des europäischen Rechts (Art. 15 Ziff. 6, 7 und 9 der 6. EU-Richtlinie) wird denn auch damit begründet, dass die betreffenden Leistungen wirtschaftlich Ausfuhrumsätzen gleichwertig seien (Wolfram Birkenfeld, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt, 2. Auflage, Köln 1996, § 101 Rz. 162, betreffend die analoge Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt, mit Hinweisen).

d) aa) Art. 67 MWSTV sieht für die folgenden Fälle von Einfuhren von Gegenständen eine Steuerbefreiung vor: Einfuhren von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag (Bst. a), von Münzen, Wertpapieren, Banknoten, im Inland gültigen Postwertzeichen usw., von menschlichen Organen und menschlichem Blut (Bst. b und c) sowie von Kunstwerken unter bestimmten Voraussetzungen (Bst. d). Hinzu kommen Befreiungen zolltechnischer Art (Freipassverfahren, Retourgegenstände schweizerischer Herkunft usw.; Bst. f bis i) und spezielle zollrechtliche Befreiungen (Bst. e i.V.m. Art. 14 Ziff. 4-16 und 18-24 ZG).

Aufgrund von Art. 81 Bst. e MWSTV und von Art. 1 der gestützt auf diese Bestimmung erlassenen Verordnung des EFD vom 14. Dezember 1994 über die Besteuerung der Umsätze und der Einfuhr von Münz- und Feingold (SR 641.201.45) ist schliesslich auch die Einfuhr von Goldmünzen bestimmter Zoll-Tarifnummern und von Gold in bestimmter Form und mit einem bestimmten Mindestfeingehalt von der Steuer befreit.

Weitere Einfuhrsteuerbefreiungen sehen die Mehrwertsteuerverordnung und die Ausführungsverordnungen des EFD zur Mehrwertsteuer hingegen nicht vor. Insbesondere kennt die Einfuhrsteuer keinen Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV entsprechenden Befreiungstatbestand.

bb) Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV kann auf keinen Fall so ausgelegt werden, dass sinn-gemäss auch Einfuhren von Luftfahrzeugen (und zu deren Versorgung bestimmten Gegenständen) von der Steuer zu befreien wären. Nach dieser Norm sind ganz klar nur Lieferungen von bestimmten Luftfahrzeugen bzw. von Gegenständen zur Versorgung solcher Luftfahrzeuge sowie Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind, von der Steuer befreit. Sowohl nach ihrem Wortlaut als auch nach ihrer systematischen Stellung (im 4. Abschnitt des 2. Titels „Steuer auf dem Umsatz im Inland“) bezieht sich diese Bestimmung ausschliesslich auf den inlandumsatzsteuerpflichtigen Leistungserbringer, welcher entsprechende Leistungen nicht zu versteuern braucht, ohne dass er deshalb das Recht zur Vornahme des Vorsteuerabzuges in bezug auf Vorleistungen, welche er zwecks Bewirkung dieser Umsätze in Anspruch nimmt, verlieren würde (vgl. Art. 15 Abs. 1 MWSTV).

e) Wenn die EZV dennoch - wie im angefochtenen Beschwerdeentscheid und in der Vernehmlassung der OZD zur Beschwerde ausgeführt wird - im Einvernehmen mit der ESTV die Praxis geschaffen hat, Steuerbefreiungen auch für Einfuhren von Gegenständen zuzugestehen, wenn entsprechende Lieferungen im Inland laut Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV von der Mehrwertsteuer befreit wären, mit der Begründung, eine Steuerbefreiung nur für Umsätze im Inland, nicht aber für vergleichbare Einfuhren wäre vom Gebot der Wettbewerbsneutralität her nicht völlig unbedenklich, so geht sie offensichtlich davon aus, dass der Ordnungsgeber von Verfassung wegen verpflichtet gewesen wäre, eine Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV analoge Befreiung von der Einfuhrsteuer zu ermöglichen. Nur unter dieser Voraussetzung liesse sich die Befreiung der Einfuhr von Luftfahrzeugen von der Steuer rechtfertigen, nachdem festgestellt worden ist, dass eine derartige Befreiung weder auf Art. 67 noch auf Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV abgestützt werden kann (Bst. d hievore). Wie es sich damit verhält, ist im folgenden zu prüfen.

5.- a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts dürfen öffentliche Abgaben, insbesondere Steuern, nur aufgrund und im Rahmen eines Gesetzes im formellen Sinne erhoben werden. Delegiert das Gesetz die Kompetenz zur (rechtssatzmässigen) Festsetzung einer Abgabe an den Ordnungsgeber, so muss es zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessungsgrundlage der Abgabe selber festlegen (BGE 120 Ia 3 E. 3c, mit Hin-

weisen). Einer Grundlage im Gesetz bedürfen dabei insbesondere auch die Ausnahmen von der allgemeinen Steuerpflicht (BGE 103 Ia 243 E. 2a). Ebenso dürfen Abgabepflichtigen Vergünstigungen nur gewährt werden, wenn und soweit der betreffende Abgabeerlass es zulässt (BGE 103 Ia 34 E. 2b, mit Hinweisen; 103 Ia 513 E. 3b; Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in ASA 60 S. 13 f.). Zur Festlegung des Gegenstandes der Steuer gehört schliesslich auch die Umschreibung der objektiven Steuerbefreiungen. Delegiert der Verfassungsgeber direkt seine Kompetenz zur rechtssatzmässigen Festsetzung einer Abgabe an den Verordnungsgeber, wie dies bei der Mehrwertsteuer zur Zeit der Fall ist (vgl. E. 2a hievor), so hat die Verfassung selber zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessungsgrundlage der Abgabe festzulegen (Ulrich Cavelti, Verfassungsrechtliche Probleme der Mehrwertsteuerverordnung, in ST 12/95, S. 1088), wobei dem Verordnungsgeber namentlich bei der Umschreibung der Steuerbefreiungen ein gewisser Spielraum zukommt (BGE 124 II 202 E. 5e; vgl. im übrigen E. 2c hievor). Hält er sich innerhalb des durch diesen Gestaltungsspielraum gezogenen Rahmens, so ist die in der Mehrwertsteuerverordnung getroffene Regelung auch unter dem Aspekt des Legalitätsprinzips für den Richter verbindlich, was einerseits bedeutet, dass eine in der Verordnung geregelte Steuerbefreiung anzuwenden ist, andererseits aber auch, dass eine verordnungsrechtlich nicht vorgesehene Steuerbefreiung nicht durch den Rechtsanwender eingeführt werden darf. Einzig wenn der Bundesrat den ihm eingeräumten Gestaltungsspielraum klar missachtet hätte, könnte somit die Schaffung einer in der Verordnung nicht geregelten Befreiung durch die rechtsanwendenden Behörden (z.B. bei Vorliegen einer Lücke) in Betracht fallen.

b) Art. 8 Abs. 2 Bst. c ÜB-BV, welcher vorsieht, dass die Ausfuhr von Gegenständen und die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen sowie die mit der Ausfuhr oder Durchfuhr von Gegenständen zusammenhängenden Dienstleistungen, mit Anspruch auf Vorsteuerabzug, von der Steuer befreit sind, dient der Verwirklichung des Bestimmungsland- und des Verbrauchsteuerprinzips, indem von schweizerischen Unternehmern erbrachte Leistungen, welche an Empfänger im Ausland erbracht und dort dem Konsum zugeführt werden, von der schweizerischen Mehrwertsteuer entlastet werden sollen. Die Norm bezieht sich ihrem Wortlaut zufolge grundsätzlich auf im Inland umsatzsteuerpflichtige Unternehmer und die von diesen getätigten Umsätze und nicht auf Einfuhren von Gegenständen. Dies ergibt sich nicht nur daraus, dass - abgesehen von bestimmten Dienstleistungen - nur von der „Ausfuhr von Gegenständen“ die Rede ist, sondern auch aus dem Umstand, dass festgehalten wird, die Befreiung erfolge „mit Anspruch auf Vorsteuerabzug“. Diese Aussage ergibt nur im Zusammenhang mit Umsätzen im Inland einen Sinn. Diese erfordern den Bezug von Vorleistungen im Inland, welche dann in die durch die steuerpflichtigen Unternehmer erbrachten Leistungen eingehen. Mit der Einfuhrsteuer hingegen erfolgt die erstmalige Belastung von aus dem Ausland herkommenden Gegenständen mit der schweizerischen Mehrwertsteuer. Die Einfuhr steht am Anfang der der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegenden Umsatzkette, weshalb auf den betreffenden Gegenständen gar keine schweizerischen Vorsteuern lasten, die abgezogen werden könnten.

Weil sich Art. 8 Abs. 2 Bst. c ÜB-BV nach dem Wortlaut sowie nach Sinn und Zweck der Bestimmung nur auf die Inlandumsatzsteuer und nicht auf die Einfuhrsteuer bezieht, kann

nicht die Rede davon sein, der Verordnungsgeber sei aufgrund dieser Norm verpflichtet gewesen, im Rahmen der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen eine Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV entsprechende Steuerbefreiung vorzusehen.

c) Es kann auch nicht argumentiert werden, der Bundesrat wäre deshalb verpflichtet gewesen, die Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV auf die Einfuhren entsprechender Gegenstände auszudehnen, weil er die Umsätze im Inland und die Einfuhren in dieser Hinsicht einander hätte gleichstellen müssen, das heisst die Befreiung entweder für beide Fälle in gleicher Weise vorsehen oder aber überhaupt auf sie hätte verzichten müssen. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts handelt es sich bei der Steuer auf den Umsätzen im Inland und der Steuer auf den Einfuhren von Gegenständen um zwei verschiedene, wenn auch ähnliche Steuern; aus dem Umstand, dass insbesondere für die beiden Steuern unterschiedliche Strafbestimmungen existieren, ist zu schliessen, dass dabei auch der Schutz verschiedener Rechtsgüter in Frage steht (BGE 124 IV 30 E. 3b; vgl. zu der analogen Situation bei der Warenumsatzsteuer Hans Beat Noser, *Der Zoll und die Warenumsatzsteuer*, in ASA 59 S. 32 ff.). Ausserdem sind Ausnahmen restriktiv zu handhaben (vgl. den nicht publizierten Entscheid des Bundesgerichtes vom 19. November 1998 i.S. G. GmbH [2A.228/1998] S. 6 E. 3; vgl. auch den nicht publizierten Entscheid des Bundesgerichtes vom 25. November 1998 betreffend Warenumsatzsteuer i.S. Z. [2A.151/1997] S. 8 E. 4c). Unter diesen Umständen kann nicht die Rede davon sein, der Bundesrat hätte die für bestimmte im Inland erbrachte Leistungen an hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätige Luftfahrtgesellschaften vorgesehene Steuerbefreiung auch auf die Einfuhrsteuer ausdehnen müssen. Weil bei der Einfuhrsteuer und der Inlandumsatzsteuer eben eine verschiedene rechtliche und tatsächliche Situation vorliegt, verletzt die unterschiedliche Regelung in bezug auf die in Frage stehende Steuerbefreiung das Gebot der rechtsgleichen Behandlung gemäss Art. 4 BV nicht (vgl. BGE 124 II 382 E. 8c/bb). Dies gilt umso mehr als mit dem Erlass von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV offenbar insbesondere administrative Vereinfachungen im Hinblick auf *im Inland getätigte Leistungsbezüge* durch ausländische Luftfahrtgesellschaften angestrebt wurden, indem namentlich die Registrierung ausländischer Luftfahrtgesellschaften als freiwillig Steuerpflichtige (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV) vermieden werden sollte.

d) aa) Die Vorinstanz hat die von der EZV praktizierte Ausdehnung der Steuerbefreiung gemäss Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV damit begründet, dass eine Steuerbefreiung nur für Umsätze im Inland, nicht aber für vergleichbare Einfuhren, vom Gebot der Wettbewerbsneutralität her nicht völlig unbedenklich wäre. Von einer Verletzung des Prinzips der Wettbewerbsneutralität kann indessen im vorliegenden Zusammenhang keine Rede sein. Dieser Grundsatz besagt namentlich, dass die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit neutral sein muss in ihren Auswirkungen, das heisst den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen darf. Die Steuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Ferner muss vermieden werden, dass eine Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung sowie bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, das heisst es wird sichergestellt, dass die End-

belastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (BGE 124 II 211 E. 8a, mit Hinweisen; zur Publikation vorgesehener Entscheid der ZRK i.S. P. G. vom 17. März 1998 [ZRK 1997-005] E. 3a/aa, mit weiteren Hinweisen). Weil nun aber die im internationalen entgeltlichen Verkehr tätigen Luftfahrtgesellschaften, wie bereits gesagt (vgl. E. 4c/aa hievor) aufgrund ihrer unternehmerischen Tätigkeit - bei gegebener subjektiver Steuerpflicht im Inland - zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, tritt auch ohne Steuerbefreiung keine Steuerkumulation ein. Eine gewisse Mehrbelastung ergibt sich einzig dadurch, dass während der Zeit von der Bezahlung der Einfuhrsteuer bis zur Rückerstattung bzw. Anrechnung derselben (in Form des Vorsteuerabzuges) über den entsprechenden Betrag nicht verfügt werden kann, und dass zusätzliche administrative Umtriebe anfallen. Die entsprechende finanzielle Mehrbelastung ist indessen derart geringfügig, dass eine spürbare Beeinflussung des Wettbewerbs ausgeschlossen werden kann. In der Notwendigkeit zusätzlicher administrativer und organisatorischer Massnahmen sodann kann von vornherein keine Verletzung des Gebots der Wettbewerbsneutralität erblickt werden (BGE 123 II 35 f. E. 10).

bb) Auf das Gebot der Wettbewerbsneutralität kann sich ein Steuerpflichtiger nur insoweit berufen, als ihm Art. 4 oder 31 BV einen Gleichbehandlungsanspruch einräumen. Der aus Art. 31 BV abgeleitete Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden verbietet staatliche Massnahmen, die dem Grundsatz der Handels- und Gewerbefreiheit zuwiderlaufen. Gegen dieses Verfassungsprinzip können auch Differenzierungen verstossen, die an sich auf ernsthaften, sachlichen Gründen beruhen und damit vor Art. 4 BV standhalten, gleichzeitig aber einzelne Konkurrenten begünstigen oder benachteiligen. Insoweit ergänzt dieses Prinzip das allgemeine Gleichbehandlungsgebot und bietet es einen darüber hinausreichenden Schutz gegen staatliche Ungleichbehandlungen. Der in der Handels- und Gewerbefreiheit im Sinne der Wettbewerbsneutralität staatlicher Massnahmen mitenthaltene Gleichbehandlungsanspruch steht indessen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur direkten Konkurrenten zu. Als solche gelten die Angehörigen der gleichen Branche, die sich mit dem gleichen Angebot an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen (BGE 124 II 211 f. E. 8a und b, mit Hinweisen). Wird ein Anspruch der Beschwerdeführerin auf eine Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV entsprechende Einfuhrsteuerbefreiung verneint, so kann ihr gegenüber jedoch schon deshalb keine Verletzung von Art. 31 BV (und von Art. 4 BV) vorliegen, weil alle ihre direkten Konkurrenten (das heisst die andern schweizerischen Chartergesellschaften, die sich an dasselbe Publikum richten) genau gleich zu behandeln sind, wenn sie sich in derselben Situation befinden (das heisst ebenfalls ein Flugzeug oder andere Gegenstände im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV aus dem Ausland importieren). Ob ein anderer Unternehmer (z.B. der ausländische Flugzeughersteller) sich auf den Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden berufen könnte, braucht nicht weiter geprüft zu werden, da diese Frage hier nicht zur Beurteilung steht.

6.- Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der Bundesrat Art. 8 Abs. 2 ÜB-BV nicht verletzt hat, wenn er darauf verzichtet hat, eine Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV entsprechende Steuerbefreiung auch für die Einfuhrsteuer vorzusehen. Aufgrund des Legalitätsprinzips ist die geltende Regelung der Mehrwertsteuerverordnung, welche für Einfuhren von Flugzeugen

(oder anderen Gegenständen im Sinne von Art. 15 Abs. 2 Bst. h MWSTV) durch hauptsächlich im internationalen entgeltlichen Verkehr tätige Luftfahrtgesellschaften keine Steuerbefreiung vorsieht, für die rechtsanwendenden Behörden und Gerichte verbindlich. Die zur Beurteilung stehende Einfuhr eines Flugzeuges durch die Beschwerdeführerin unterliegt daher unabhängig davon der Einfuhrsteuer, ob die Beschwerdeführerin als eine hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätige Luftfahrtgesellschaft zu qualifizieren ist oder nicht, weshalb denn auch letzteres nicht weiter geprüft zu werden braucht.

Die ZRK hatte vorliegend zum ersten Mal Gelegenheit, diese Praxis auf ihre Vereinbarkeit mit dem Mehrwertsteuerrecht zu überprüfen. Im jetzigen Zeitpunkt besteht daher keine Veranlassung, die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 4 BV - im Sinne einer Gleichbehandlung im Unrecht - ebenfalls abweichend vom Gesetz (bzw. von der als verfassungskonform erkannten Mehrwertsteuerverordnung) zu behandeln und sie von der Entrichtung der Einfuhrsteuer in bezug auf das in Frage stehende, am 26. November 1996 zur Einfuhr deklarierte Flugzeug zu befreien (vgl. ASA 58 S. 438 ff. E. 4 bis 6).

7.- Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten, bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, die auf Fr. 10'000.-- festgesetzt werden, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VKV; SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Zollrekurskommission 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 2. März 1998 gegen den Beschwerdeentscheid der Eidgenössischen Oberzolldirektion vom 27. Januar 1998 wird abgewiesen.
  - 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 10'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der X. AG auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- verrechnet.
  - 3.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Oberzolldirektion schriftlich eröffnet.
-

### Rechtsmittelbelehrung

Die Entscheide der Eidgenössischen Zollrekurskommission können mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über die Zoll-Veranlagung, soweit diese von der Tarifierung oder von der Gewichtsbemessung abhängt (Art. 100 Abs. 1 Bst. h OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, innert 30 Tagen seit Eröffnung des Entscheides 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.

---

Eidg. Zollrekurskommission

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Johannes Schöpf