



Abteilung I
A-8136/2010

Urteil vom 1. November 2011

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Oberzolldirektion (OZD),
Hauptabteilung Recht und Abgaben,
Vorinstanz.

Gegenstand

Einfuhrsteuer; Wartung im Ausland.

Sachverhalt:**A.**

Die A._____ AG bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister den Betrieb eines gewerbsmässigen Taxiflugunternehmens, die gewerbsmässige Ein- und Vercharterung sowie die Haltung und den Vertrieb von Flugzeugen. Mit Verfügung vom 20. Mai 2010 forderte die Zollkreisdirektion Schaffhausen von ihr Mehrwertsteuern (Einfuhrsteuern) in der Höhe von Fr. 71'769.50 nach, was die Oberzolldirektion (OZD) mit Beschwerdeentscheid vom 21. Oktober 2010 bestätigte. Die Nachforderung betraf die Jahre 2002, 2004, 2006 und 2007. In der Sache ging es um Einfuhrsteuern, die nach Ansicht der Zollverwaltung bei der Wiedereinfuhr der Luftfahrzeuge HB-_____ (Falcon 2000EX) und HB-_____ (Falcon 900EX) nach im Zollaussland erfolgten Instandhaltungsarbeiten angefallen waren. Die beiden Luftfahrzeuge standen im Eigentum der B._____ AG bzw. der C._____ AG und wurden von der A._____ AG geleast. Die Zollverwaltung stellte sich auf den Standpunkt, dass gemäss den Operations- und Leasingverträgen die A._____ AG die beiden Luftfahrzeuge für die Eigentümerinnen und für Charterkunden verwaltete, bereithielt und betrieb (sog. Aircraft-Management), nicht aber eine generelle Vermietung oder Vercharterung der Luftfahrzeuge an die A._____ AG stattfand. Dies jedoch hätte nach Ansicht der OZD die Voraussetzung dafür gebildet, dass die Wiedereinfuhr der Luftfahrzeuge nach im Ausland durchgeführten Instandhaltungsarbeiten von der Einfuhrsteuer befreit gewesen wäre.

B.

Gegen den Beschwerdeentscheid der OZD vom 21. Oktober 2010 erhob die A._____ AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 22. November 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte, der angefochtene Beschwerdeentscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der OZD aufzuheben. Die Vorinstanz habe verkannt, dass ihr, der Beschwerdeführerin, das exklusive Nutzungsrecht an den streitbetreffenen Luftfahrzeugen zugestanden habe. Die Luftfahrzeuge seien in den Jahren 2006 bis 2009 durchschnittlich zu 70 bis 80% für Flüge zu Gunsten von Drittcharterkunden eingesetzt und damit für Personen verwendet worden, die mit den Eigentümerinnen der Luftfahrzeuge nicht eng verbunden gewesen seien. Sämtliche Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrsteuer seien erfüllt gewesen. Im Übrigen beschlage der vorliegende Sachverhalt im Grunde eine Warenbewegung über die

Grenze. Die Frage, ob diese Warenbewegung im Rahmen eines Aircraft-Management-Vertrages erfolgt sei, stelle sich gar nicht. Entscheidend sei vielmehr, dass die Lieferungen der Flugzeuge durch die Eigentümerinnen (B. _____ AG bzw. der C. _____ AG) an die Beschwerdeführerin zum Zwecke der gewerbsmässigen Vercharterung an Kunden der Beschwerdeführerin erfolgt sei; nur solches sei von der einschlägigen Befreiungsbestimmung verlangt und dies sei vorliegend denn auch erfüllt.

C.

Mit Vernehmlassung vom 27. Januar 2011 hielt die OZD an ihrer Rechtsauffassung fest und stellte den Antrag, die Beschwerde sei unter Kostenfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen. Gemäss den vorgelegten Verträgen habe die Beschwerdeführerin die Aufgabe gehabt, die Luftfahrzeuge auf Kosten der jeweiligen Eigentümerinnen bestmöglich zu vermarkten und zu verchartern. Bei Aircraft-Management-Verträgen sei der Einsatz des Luftfahrzeuges zu Gunsten von Drittpersonen zumindest im Vertragstext in der Regel immer vorgesehen. Deshalb könne der Einsatz des Luftfahrzeuges für vom Eigentümer unabhängige Drittpersonen kein Ausschlussgrund für das Vorliegen eines Aircraft-Management-Vertrages sein. Im Wesentlichen unter Berufung auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 5 hielt die OZD fest, eine Vercharterung sei nur zu bejahen, soweit tatsächlich Dritte befördert worden seien. Das Bundesgericht selber gehe nämlich bei der Übergabe eines Luftfahrzeuges an ein Luftverkehrsunternehmen ins Aircraft-Management nicht von einer generellen Vermietung des Luftfahrzeuges an das Luftverkehrsunternehmen aus.

D.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Der angefochtene

Beschwerdeentscheid der OZD vom 21. Oktober 2010 stellt eine solche Verfügung dar. Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 32 VGG e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Am 1. Januar 2010 ist ein neues Mehrwertsteuergesetz in Kraft getreten (Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Der vorliegende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 2002 bis 2007. Er ist damit noch nach dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zu beurteilen.

1.3. Die Beschwerdeführerin machte in ihrer Eingabe an das Bundesverwaltungsgericht geltend, sie behalte sich vor, weitere Beweismittel beizubringen. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (BGE 131 I 153 E. 3 mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 3.144 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Beweise den Sachverhalt für genügend geklärt. Auf die Erhebung weiterer Beweise wird verzichtet.

2.

2.1. Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 aMWSTG). Gemäss Art. 5 aMWSTG unterliegen der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) u.a. im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen. Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung, gegen Entgelt, erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung

dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis in erwähntem Sinne, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3 mit Hinweisen).

2.2. Die Annahme eines Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel et al. 2000 [hiernach: mwst.com], N 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und Abs. 2). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a). Vielmehr genügt, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder «erwartbare» Gegenleistung (nach den Umständen ist «erwartbar», dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (anstelle zahlreicher und auch zum Folgenden: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3 mit Hinweisen). Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.).

2.3. Die Luftfahrzeugmiete wie auch der «Mietcharter» sind mehrwertsteuerlich als Lieferungen zu qualifizieren (Art. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Hingegen qualifiziert das Bundesgericht das sogenannte Aircraft Management als Dienstleistung (Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.5 und 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 5.2). In Anlehnung an eine Branchenbroschüre der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) definierte das Bundesgericht in den erwähnten Urteilen das Aircraft Management als ein Verwalten und

Betreiben von Luftfahrzeugen, die einer anderen Person oder Firma bzw. einem anderen Eigentümer gehören. War die Betreibergesellschaft jedoch berechtigt, das Luftfahrzeug zur Durchführung von Flügen mit Dritten zu verwenden und machte sie davon Gebrauch, nahm das Bundesgericht (im Verhältnis zwischen Eigentümergesellschaft und Betreibergesellschaft) eine Vercharterung oder Vermietung und nicht ein Aircraft Management an (Urteil des Bundesgerichts 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 5.4).

2.4. Art. 19 aMWSTG enthält eine Liste mit Steuerbefreiungen. Zudem kann der Bundesrat gemäss Art. 19 Abs. 3 aMWSTG zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität Beförderungen im grenzüberschreitenden Luft- und Eisenbahnverkehr von der Steuer befreien, was er mit Erlass von Art. 6 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) für gewisse Beförderungsleistungen im Luftverkehr getan hat. Obwohl in diesem Fall die Ausgangsumsätze (z.B. Beförderungsleistungen im Luftverkehr) befreit sind, können die Steuern auf den Lieferungen und den Einfuhren von Gegenständen sowie auf den Dienstleistungen, welche für die genannte Tätigkeit verwendet werden, als Vorsteuern abgezogen werden (Art. 19 Abs. 1 aMWSTG; Art. 38 Abs. 3 aMWSTG).

2.5. Das Bundesverwaltungsgericht hat mit Urteil A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.5 betreffend die gemäss Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG befreiten Vermietungen und Vercharterungen von Luftfahrzeugen festgehalten, es sei nicht zu übersehen, dass dadurch für Personen, die überwiegend im Ausland ein Privatflugzeug nutzen, ein erhebliches Interesse besteht, dieses Luftfahrzeug über eine in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtige Drittperson zu halten. Dadurch entsteht grundsätzlich ein Leistungsaustausch zwischen der Betreiberin des Luftfahrzeuges und der Privatperson und es entstehen damit Umsätze, die von der Mehrwertsteuer befreit sind, aber zum Vorsteuerabzug berechtigen (echte Befreiung). Das Bundesverwaltungsgericht hat auch festgehalten, dass solche Gestaltungen grundsätzlich hinzunehmen sind, es sei denn, es liege eine Steuerumgehung vor, deren Vorkommen im Bereich der Mehrwertsteuer das Bundesgericht ausdrücklich anerkennt (Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008, veröffentlicht in Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 S. 354 ff. E. 4.2).

2.6. Ein Durchgriff durch die Betreibergesellschaft auf den Alleinaktionär (hier die Privatperson) rechtfertigt sich mit anderen Worten dort, wo eine

Steuerungsumgehung vorliegt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.6; Urteil des Bundesgerichts 2C_742/2008 vom 11. Februar 2009, veröffentlicht in ASA 79 S. 260 ff. E. 5.5 und 5.6; BGE 132 III 489 E. 3.2; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Basel 2009, S. 433 f.). Wird solcherart durch die bisher mehrwertsteuerpflichtige Gesellschaft auf die dahinter stehende Person durchgegriffen, entfällt der Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Privatperson und damit der (steuerbare) Umsatz, womit unter Umständen die Mehrwertsteuerpflicht wegfällt, da diese regelmässig an die Höhe des Umsatzes anknüpft (nachfolgend E. 3.1; Art. 21 Abs. 1 aMWSTG und Art. 25 Abs. 1 Bst. a aMWSTG).

2.7.

2.7.1. Nicht folgen kann das Bundesverwaltungsgericht hingegen der (isolierten) Aussage des Bundesgerichts, dass dort, wo die Nutzung ausschliesslich durch den wirtschaftlichen Eigentümer für seinen Privatbereich oder durch Personen, die diesem zuzurechnen sind, erfolgt, es einen Leistungsaustausch regelmässig verneine (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 7.1, allerdings zum liechtensteinischen Mehrwertsteuerrecht und erst noch zu verbundenen Gesellschaften). Lediglich aufgrund der Tatsache, dass der wirtschaftliche Eigentümer das sich in einer separaten Betreibergesellschaft befindende Luftfahrzeug privat und als einziger nutzt, kann das Vorliegen eines Leistungsaustauschs zwischen ihm und der Betreibergesellschaft nicht generell verneint werden. Für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs ist nämlich nicht entscheidend, an wen und in welchem Umfang geleistet wird, sondern ob die Leistung und die Gegenleistung innerlich wirtschaftlich verknüpft sind, wobei primär die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen ist (oben E. 2.2).

2.7.2. Zur Stützung der eben zitierten Aussage berief sich das Bundesgericht auf seine Urteile 2C_463/2008 vom 27. Januar 2009 E. 2.1 und 2A.748/2005 vom 25. Oktober 2006 E. 3.2. In letztgenanntem Entscheid ging es um die Frage, ob die Steuerverwaltung zur Abklärung der Steuerpflicht von der betroffenen Person weitere Unterlagen, insbesondere solche zur Identität der Leistungsbezüger, einfordern kann. Das Bundesgericht hielt fest, dies sei zulässig, denn nur so könne die Steuerverwaltung prüfen, ob zu erwarten sei, dass das Luftfahrzeug durch unabhängige Dritte genutzt werde und damit die Voraussetzungen für die Begründung eines Leistungsaustauschs gegeben seien. Unter

Verweis auf ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2003, 2. Aufl., N 171, fügte das Bundesgericht bei, der Leistungsgegenstand müsse die betriebliche Sphäre verlassen und sich an einen Leistungsempfänger richten, damit von einer Leistung und mithin von einem steuerbaren Umsatz gesprochen werden könne. Hieraus kann allerdings nicht geschlossen werden, dass – wo die Nutzung ausschliesslich durch den wirtschaftlichen Eigentümer für seinen Privatbereich oder durch Personen, die diesem zuzurechnen sind, erfolgt – ein Leistungsaustausch generell verneint werden muss.

2.7.3. Im Urteil des Bundesgerichts 2C_463/2008 vom 27. Januar 2009, auf welches ebenfalls verwiesen wird, war nicht der Leistungsaustausch, sondern die Vorsteuerabzugskürzung strittig. Die betroffene Gesellschaft diene einem verdeckten Zweck, nämlich der Liebhaberei ihres Alleinaktionärs. Die umstrittenen Eingangsleistungen dienten mit anderen Worten privaten Bedürfnissen des Aktionärs und flossen damit nicht in steuerbare Ausgangsumsätze, was zu einer entsprechenden Kürzung des Vorsteuerabzuges führte (Urteil des Bundesgerichts 2C_463/2008 vom 27. Januar 2009 E. 2.2; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1630/2006 vom 13. Mai 2008 E. 3.5).

2.7.4. Im Übrigen bejahte das Bundesgericht in einer Konstellation, in welcher eine Aktiengesellschaft ihrem Alleinaktionär Beförderungsleistungen im Bereich der Luftfahrt erbrachte und dafür ein Entgelt erhielt, das Vorliegen eines Leistungsaustauschs ausdrücklich. Es hielt fest, ein Leistungsaustausch liege unabhängig davon vor, ob die Flüge zu geschäftlichen oder zu privaten Zwecken des Dienstleistungsempfängers erfolgten (Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008, ASA 77 S. 354 ff. E. 2). Hingegen bejahte es im konkreten Fall eine Steuerumgehung (Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008, ASA 77 S. 354 ff. E. 4; kritisch hierzu: XAVIER OBERSON/JACQUES PITTET, La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de TVA, ASA 79 S. 149 ff., S. 164; vgl. auch das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.6).

2.8. Demnach ist festzuhalten, dass der Leistungsaustausch nicht generell verneint werden kann, wo die Nutzung des Luftfahrzeuges ausschliesslich durch den wirtschaftlichen Eigentümer für seinen Privatbereich erfolgt. Ebenfalls ist festzuhalten, dass das Bundesgerichts

solches in Tat und Wahrheit auch nicht tut, obschon es dies im Urteil 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 so apodiktisch zu verstehen gibt.

3.

3.1. Die Steuer auf dem Umsatz im Inland (Inlandsteuer; 2. Titel des aMWSTG) wird ergänzt durch eine Steuer auf den Einfuhren (Einfuhrsteuer; 3. Titel des aMWSTG). Die Einfuhrsteuer unterscheidet sich von der Inlandsteuer in wesentlichen Punkten, insbesondere gilt für sie gemäss Art. 72 aMWSTG die Zollgesetzgebung, soweit die Art. 73 ff. aMWSTG nichts anderes anordnen. Zuständig für die Erhebung der Einfuhrsteuer ist die Eidgenössische Zollverwaltung (Art. 82 Abs. 1 aMWSTG) und nicht die ESTV, die jedoch für die Erhebung der Inlandsteuer zuständig ist (Art. 52 aMWSTG). Steuerobjekt der Einfuhrsteuer sind nicht Umsätze, sondern ist die Einfuhr von Gegenständen (Art. 73 Abs. 1 aMWSTG). Im Gegensatz zur Inlandsteuer und zum Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland ist bei der Einfuhrsteuer keine Entgeltlichkeit vorausgesetzt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N 1839). Weiter hat sie ein anderes Steuersubjekt als die Inlandsteuer. Inlandsteuerpflichtig wird, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt – auch wenn die Gewinnabsicht fehlt – sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Steuersubjekt der Einfuhrsteuer hingegen ist nicht der Leistungserbringer, sondern der Zollzahlungspflichtige (Art. 75 Abs. 1 aMWSTG). Während schliesslich bei der Inlandsteuer das Entgelt Bemessungsgrundlage bildet (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG), wird die Einfuhrsteuer, wenn der Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt wird, zwar ebenfalls auf dem Entgelt erhoben (Art. 76 Abs. 1 Bst. a und Bst. c ff. aMWSTG), ansonsten jedoch und getreu der Tatsache, dass die Entgeltlichkeit keine Voraussetzung der Einfuhrsteuer ist, auf dem Marktwert (Art. 76 Abs. 1 Bst. b aMWSTG).

3.2. Allerdings kennt auch das Einfuhrsteuersteuerrecht verschiedene Steuerbefreiungstatbestände (vgl. Art. 74 aMWSTG; zum Ganzen: CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N 1861 ff.). Von der Steuer befreit ist u.a. die Einfuhr von Gegenständen, die nachweislich aus dem freien inländischen Verkehr zur Instandsetzung oder zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages vorübergehend ausgeführt und an den Absender in der Schweiz zurückgesandt werden. Ausnahme bildet dabei

das Entgelt für die im Ausland besorgten Arbeiten an den Gegenständen (Art. 74 Ziff. 7 aMWSTG [in der per 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Fassung, AS 2000 1336] und Art. 74 Abs. 1 Ziff. 6 aMWSTG [in der auf den 1. Mai 2007 in Kraft getretenen Fassung, AS 2007 1457], jeweils in Verbindung mit Art. 76 Abs. 1 Bst. f aMWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N 1884 ff.).

Weiter sind Gegenstände von der Einfuhrsteuer befreit, deren Umsätze im Inland nach Art. 19 Abs. 2 Ziff. 7 aMWSTG von der Steuer befreit sind (Art. 74 Ziff. 11 aMWSTG [in der per 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Fassung, AS 2000 1336] und Art. 74 Abs. 1 Ziff. 10 aMWSTG [in der auf den 1. Mai 2007 in Kraft getretenen Fassung, AS 2007 1458]). Unter die verwiesene Steuerbefreiung von Art. 19 Abs. 2 Ziff. 7 aMWSTG fallen Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen, die von Unternehmen verwendet werden, die gewerbsmässige Luftfahrt im Beförderungs- oder Charterverkehr betreiben und deren Umsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr überwiegen. Auch sind Lieferungen, Vermietungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Luftfahrzeuge eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb von der Steuer befreit, sodann Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge sowie Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind.

3.3. Erfüllt demnach ein Unternehmen die subjektiven Voraussetzungen von Art. 19 Abs. 2 Ziff. 7 aMWSTG (1. Betreiben von gewerbsmässiger Luftfahrt im Beförderungs- oder Charterverkehr; 2. Die Umsätze aus internationalen Flügen überwiegen jene aus dem Binnenluftverkehr), können ihm gewisse Leistungen, insbesondere Instandsetzungen und Wartungen von Luftfahrzeugen, mehrwertsteuerfrei erbracht werden. Zu beachten ist, dass trotz der Verweisung auf eine Bestimmung des Inlandsteuerrechts bei der Einfuhrsteuer Gegenstände und nicht Umsätze bzw. Leistungen befreit werden (Art. 74 aMWSTG spricht denn auch von Gegenständen, nicht von Leistungen). Die Befreiung von der Einfuhrsteuer setzt – anders an jene von der Inlandsteuer – nicht voraus, dass die einfuhrsteuerpflichtige Person Umsätze erzielt hätte bzw. gar inlandsteuerpflichtig wäre. Denn die Verweisung aus dem Einfuhr- ins Inlandsteuerrecht erfolgt nicht zum Zwecke, das Steuersubjekt der Einfuhrsteuer zu umschreiben, sondern um eine Art von Gegenständen zu bestimmen, welche von der Einfuhrsteuer befreit sein soll. Insofern

wäre es sachwidrig, würde bei der Frage, ob ein Gegenstand von der Einfuhrsteuer befreit sei, zusätzlich geprüft, ob die betroffene Person auch die Voraussetzungen der Steuersubjektivität der Inlandsteuer erfülle. Dies zeigt sich im Übrigen auch darin, dass die Bestimmungen zur Steuerpflicht der Inlandsteuer (Art. 21 ff. aMWSTG) von der Verweisung in Art. 74 aMWSTG nicht erfasst sind. Das bedeutet nichts weiter, als dass im Rahmen von Art. 19 Abs. 2 Ziff. 7 aMWSTG auch ein Unternehmen von der Einfuhrsteuer befreit sein kann, das nicht inlandsteuerpflichtig ist.

4.

4.1. Vorliegend ist nicht strittig, dass die Beschwerdeführerin zur fraglichen Zeit in dem vom Bundesamt für Zivilluftfahrt (BAZL) geführten Luftfahrzeugregister als Halterin der Luftfahrzeuge HB-_____ und HB-_____ eingetragen war. Nicht strittig ist auch, dass sie über ein sogenanntes Air Operator Certificate (AOC) und seit 1988 über eine Betriebsbewilligung des BAZL (gemäss Art. 27 ff. des Bundesgesetzes vom 21. Dezember 1948 über die Luftfahrt [Luftfahrtgesetz, LFG, SR 748.0]) verfügte, was sie zur Durchführung gewerbsmässiger Luftfahrt berechtigte. Unbestritten ist auch, dass die Beschwerdeführerin am Markt auftrat und gewerbsmässig Charterflüge anbot. Letzteres ergibt sich nicht nur aus den ins Recht gelegten Broschüren, sondern lässt sich auch den (von der OZD nicht bestrittenen) Geschäftszahlen der Beschwerdeführerin entnehmen, wonach seit dem Jahre 2006 rund 70 bis 80% des mit den betroffenen Luftfahrzeugen erzielten Umsatzes auf Drittkunden zurückzuführen war. Die Beschwerdeführerin hat zudem glaubwürdig dargelegt, dass in den früheren Jahren der Anteil an Drittkunden gleich hoch oder höher gewesen war. Nicht strittig ist schliesslich, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2002 bis 2007 beide Luftfahrzeuge zum Teil im Ausland in Stand setzen liess, für die Wiedereinfuhr der Luftfahrzeuge zollzahlungspflichtig und damit Steuersubjekt der Einfuhrsteuer war.

4.2. Während die Einfuhrsteuerbefreiung der zur Instandsetzung vorübergehend ausgeführten Luftfahrzeuge nicht in Frage steht (oben E. 3.2 erster Absatz), ist umstritten, ob die im Ausland an den Luftfahrzeugen besorgten Wartungsleistungen ebenfalls einfuhrsteuerbefreit waren (oben E. 3.2 zweiter Absatz). Die OZD verneinte dies mit dem Argument, die Beschwerdeführerin habe sogenanntes Aircraft Management betrieben. Die Hinweise der Beschwerdeführerin auf luftfahrtrechtliche Vorgaben des BAZL, internationale Vorschriften, ihr Nutzungsrecht an beiden Luftfahrzeugen, ihre Tätigkeit als Taxiflugunternehmen im gewerbsmässigen internationalen Nichtlinienverkehr, ihr Interesse an einem ertragreichen Einsatz der Luftfahrzeuge, ihre Verwendung der Luftfahrzeuge für internationale Beförderungen und Vercharterungen und der Einsatz derselben sowohl für Drittpersonen als auch für die Eigentümerinnen und diesen nahe stehende Personen vermöchten am Ergebnis nichts zu ändern. Massgebend sei der Kerngehalt der Verträge, mit denen die Luftfahrzeuge der Beschwerdeführerin übergeben worden seien. Es sei unbestritten, dass die Überlassung der Luftfahrzeuge durch die

Eigentümerinnen an die Beschwerdeführerin für Flüge mit Drittpersonen als Vermietung und damit als Lieferung im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes gelte. Es liege in solchen Fällen jedoch keine generelle Vermietung des Luftfahrzeuges an die Beschwerdeführerin vor, sondern immer nur eine Vermietung oder Vercharterung für die konkrete Flugleistung, welche die Beschwerdeführerin gegenüber der Drittperson erbringe. Diese Lieferungen im Einzelfall hätten keine Auswirkungen auf die Einfuhrsteuer, sondern allenfalls auf die Inlandsteuer, sofern eine Inlandlieferung vorliege. Für die Einfuhrsteuer sei allein massgebend, ob die Eigentümerinnen ihre Luftfahrzeuge seit der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr generell an die Beschwerdeführerin vermietet bzw. verchartert hätten.

Die Begründung der OZD rechtfertigt Ausführungen zu zwei Bereichen. Der erste betrifft die Ein- und Ausgangsumsätze der Beschwerdeführerin (E. 4.3), der zweite deren Einfuhrsteuerpflicht bzw. die Befreiung davon (E. 4.4).

4.3. Bezüglich den Umsätzen der Beschwerdeführerin ist vorab festzuhalten, dass die OZD einzig für die Erhebung und damit für die Beurteilung der Einfuhrsteuer, nicht aber für die Erhebung der Inlandsteuer und damit grundsätzlich auch nicht für die Beurteilung, ob Leistungsaustausche vorlagen, zuständig ist (oben E. 3.1). Mit ihrer Argumentation, die Eigentümerinnen hätten der Beschwerdeführerin die Luftfahrzeuge zum Verwalten und Betreiben übergeben und nicht generell vermietet oder verchartert, begründet die OZD ihren Standpunkt, das heisst die Verweigerung der Einfuhrsteuerbefreiung, jedoch sinngemäss mit einem fehlenden Leistungsaustausch bei den Eingangsumsätzen der Beschwerdeführerin. Abgesehen davon, dass in erster Linie die ESTV und nicht die OZD solcherlei Fragen hätte abklären müssen, könnte das Bundesverwaltungsgericht dieser Argumentation auch aus folgenden Gründen nicht folgen:

- Das Urteil des Bundesgerichts 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009, auf das sich die OZD in ihrer Begründung beruft, erging im Zusammenhang mit der Inland- und nicht der Einfuhrsteuer. Es betraf sodann die Ausgangsumsätze einer Gesellschaft, die eine andere im Rahmen eines «Rent and Operation Agreement» mit dem Betrieb eines Flugzeuges betraute. Vorliegend aber ist nicht eine Eigentümer-, sondern eine Betreibergesellschaft betroffen.

- Zudem erachtet das Bundesverwaltungsgericht eine Rechtsprechung ohnehin für fraglich, bei welcher der mehrwertsteuerliche Leistungsaustausch bei einer Nutzung des Luftfahrzeuges «ausschliesslich durch den wirtschaftlichen Eigentümer für seinen Privatbereich oder für Personen, die diesem zuzurechnen sind», generell aberkannt wird (oben E. 2.7). Gemäss der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts fällt der Leistungsaustausch allenfalls dann in sich zusammen, wenn aufgrund des Vorliegens einer Steuerumgehung ein Durchgriff durch die Betreibergesellschaft auf die dahinter stehende Person stattfindet (oben E. 2.6) oder mangels rechtsgenügender Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung der mehrwertsteuerliche Leistungsaustausch zu verneinen ist (oben E. 2.8).
- Sodann ist der Sachverhalt des vorliegenden Verfahrens (die Beschwerdeführerin erbrachte unbestrittenermassen Leistungen an Dritte und fakturierte auch dort zu Drittpreisen, wo sie Leistungen an nahe stehende Personen erbrachte) nicht mit jenem zu vergleichen, welcher dem erwähnten Urteil des Bundesgerichts 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 zu Grunde lag, und dies selbst dann nicht, wenn es dort ebenfalls um die Einfuhr- und nicht die Inlandsteuer gegangen wäre. Im vom Bundesgericht beurteilten Fall liess sich nämlich den ins Recht gelegten Passagierlisten kein einziger Flug entnehmen, bei welchem die Betreibergesellschaft unabhängige Dritte befördert hätte. Ohnehin verfügte sie zuerst nicht über ein AOC und als sie eines hatte, konnte sie noch immer keine Flüge für Drittpersonen nachweisen (Urteil des Bundesgerichts 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 5.4 und E. 6.2).

Damit ist Folgendes festzuhalten: Auch wenn die Beschwerdeführerin im hier zu beurteilenden Fall einen Teil ihrer Umsätze mit nahe stehenden Personen erzielte, zwingt dies nicht zum Schluss, dass kein Leistungsaustausch vorlag (betrifft ohnehin die Ausgangsumsatzseite der Beschwerdeführerin). Und selbst im Fall, da auf der Ausgangsumsatzseite kein Leistungsaustausch vorgelegen hätte, wäre daraus für die hier zu beurteilende Frage der Einfuhrsteuerpflicht nichts abzuleiten (oben E. 3.3 in fine). Ebenso wenig von Belang ist für den vorliegenden Fall die mehrwertsteuerliche Qualifikation des Verhältnisses zwischen den Eigentümergesellschaften und der Beschwerdeführerin (betrifft die Eingangsumsatzseite der Beschwerdeführerin). Dazu ist immerhin festzuhalten, dass entgegen der Auffassung der OZD kein

Aircraft Management im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (oben E. 2.3) vorlag, und zwar schon deshalb nicht, weil die Beschwerdeführerin die Luftfahrzeuge nicht für die Eigentümerinnen, sondern für ihre eigenen Kunden (Drittkunden) verwaltete, bereithielt und betrieb und die Eigentümerinnen dann, wenn sie die Luftfahrzeuge verwenden wollten, keine Vorrechte geltend machen konnten.

4.4. Für die Frage nach der Befreiung von der Einfuhrsteuerpflicht kommt es hingegen – wie bereits mehrfach erwähnt – auf zwei subjektive Eigenschaften der Beschwerdeführerin an: Vorausgesetzt ist, dass sie (1.) gewerbsmässige Luftfahrt im Beförderungs- oder Charterverkehr betrieb und (2.) ihre Umsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr überwogen (oben E. 3.2 und 3.3). Beide Tatbestandsmerkmale sind vorliegend erfüllt. Die Beschwerdeführerin setzte die Luftfahrzeuge HB-_____ und HB-_____ nachweislich zu mehr als 70% für Flüge mit Personen ein, die von ihr – aber auch von den jeweiligen Eigentümergesellschaften – unabhängig waren. Selbst Kunden, die der Beschwerdeführerin bzw. den Eigentümergesellschaften nahe standen, mussten eine marktkonforme «Charter Fee» bezahlen. Der Auftritt am Markt, die Organisation der Beschwerdeführerin aber auch das gültige AOC bzw. die Betriebsbewilligung des BAZL zwingen zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin gewerbsmässige Luftfahrt im Beförderungs- oder Charterverkehr betrieb, wie dies Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG verlangt (vgl. oben E. 4.1). Dass ein Grossteil des finanziellen Risikos bei den Eigentümerinnen lag, dass diesen praktisch sämtliche Kosten weiter belastet wurden und sie im Gegenzug auch den Grossteil des mit den Luftfahrzeugen erzielten Umsatzes erhielten, ist nicht relevant, denn dies alles betrifft die Frage, wer das wirtschaftliche Risiko trug und nicht die hier einzig relevante Frage der Gewerbsmässigkeit. Dass schliesslich die Umsätze der Beschwerdeführerin aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr überwogen, wie dies Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG als zweites Kriterium verlangt, wird von der OZD nicht bestritten. Im Übrigen hatte die ESTV mit Schreiben vom 15. Juni 2001 der Beschwerdeführerin ausdrücklich bestätigt, sie gelte als Luftverkehrsunternehmen im Sinne von Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 aMWSTG (vgl. Aktenverzeichnis zur Vernehmlassung der Vorinstanz, act. 18). Die streitbetroffenen Wartungsleistungen sind in Anwendung von Art. 74 Ziff. 11 aMWSTG [in der per 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Fassung, AS 2000 1336] und Art. 74 Abs. 1 Ziff. 10 aMWSTG [in der auf den 1. Mai 2007 in Kraft getretenen Fassung, AS 2007 1458] von der Einfuhrsteuer zu befreien.

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen und es erübrigt sich, auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin, etwa bezüglich der Verletzung von Treu und Glauben durch die OZD, einzugehen. Der angefochtene Beschwerdeentscheid der OZD vom 21. Oktober 2010 ist aufzuheben. Ausgangsgemäss sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der unterliegenden Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 4'000.— ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Sie wird praxisgemäss auf gesamthaft Fr. 6'000.— (MWST inbegriffen) festgesetzt

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen.

2.

Der Beschwerdeentscheid der Oberzolldirektion vom 21. Oktober 2010 wird aufgehoben.

3.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 4'000.— wird ihr zurückerstattet.

4.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von gesamthaft Fr. 6'000.— zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Urban Broger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: