

# **BVGer A-5082/2021 vom 18. November 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-11-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5082\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5082_2021)

FR: TAF A-5082/2021 du 18 novembre 2024

IT: TAF A-5082/2021 del 18 novembre 2024

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. d VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig (vgl. auch Art. 116 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]).

### **E. 1.2**

Adressatin der angefochtenen Verfügung ist die zwischenzeitlich von der A. \_\_\_\_\_ AG absorbierte, aufgelöste sowie gemäss Handelsregistereintrag am (...) gelöschte B. \_\_\_\_\_ AG (vgl. Sachverhalt Bst. A). Das Bundesverwaltungsgericht wurde über diesen Vorgang nicht informiert und passte die Parteibezeichnung der Beschwerdeführerin nach der Entdeckung mit Verfügung vom 4. Juli 2024 von Amtes wegen auf die A. \_\_\_\_\_ AG als Gesamtrechtsnachfolgerin an. Die Beschwerdeführerin A. \_\_\_\_\_ AG ist als Gesamtrechtsnachfolgerin der Adressatin der angefochtenen Verfügung beschwert und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

### **E. 1.3**

Das Verfahren richtet sich - soweit das VGG nichts anderes bestimmt - nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG). Der Ausschluss gemäss Art. 3 Bst. e VwVG betrifft nur das Zollverfahren bis und mit Erlass der Veranlagungsverfügung und ist somit vorliegend nicht einschlägig (BGE 142 II 433 E. 3.2.6).

### **E. 1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit rügen (Art. 49 VwVG).

### **E. 1.5**

Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; Urteil des BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 1.4 mit Hinweisen).

### **E. 1.6**

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2015 bis 2017. Somit ist in casu das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) sowie das ZG mit-samt der zugehörigen Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) in den in den Jahren 2015 bis 2017 gültigen Fassungen mass-gebend (für die Einfuhrsteuer AS 2009 5203 bzw. AS 2009 6743; für das Zollrecht: AS 2007 1411 bzw. AS 2007 1469). Darauf wird referenziert, sofern nicht explizit etwas anderes angegeben wird. Soweit nachfolgend auch auf die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass sie sich auf Vorschriften bezieht, die im neuen Recht inhaltlich nicht geändert haben.

### **E. 1.7**

Gemäss dem Vorbehalt von Art. 2 Abs. 1 VwVG finden die Art. 12-19 und 30-33 VwVG auf das Steuerverfahren keine Anwendung. Das Bundesverwaltungsgericht wendet in ständiger Rechtsprechung die in Art. 12 VwVG verankerte Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss, dennoch auch in Steuerverfahren an, soweit diese nicht durch Mitwirkungspflichten der Verfahrensbeteiligten eingeschränkt ist (statt vieler: BVGE 2009/60 E. 2.1.2; Urteile des BVGer A-1669/2021 vom 8. Februar 2023 E. 1.5, A-2479/2019 vom 14. Juli 2021 E. 2.2.1). Es nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; statt vieler: Urteile des BVGer A-1669/2021 vom 8. Februar 2023 E. 1.5, A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 1.6.1).

### **E. 2.1**

Nach Art. 1 Abs. 1 MWSTG erhebt der Bund eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer). Die Steuer bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland. Als Mehrwertsteuer erhebt er gemäss Art. 1 Abs. 2 MWSTG eine Steuer auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inland-steuer), eine Steuer auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezug-steuer) sowie eine Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrsteuer). Letztere soll verhindern, dass ins Zollinland eingeführte Waren gegenüber im Inland hergestellten Gütern, welche der Inlandsteuer unterliegen, bevorteilt werden (vgl. Regine Schluckebier, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019, Art. 50 N 1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.1.1).

### **E. 2.2**

Die Einfuhrsteuer unterscheidet sich sowohl hinsichtlich des Steuerobjekts als auch des Steuersubjekts von der Inlandsteuer. Steuersubjekt ist die zollzahlungspflichtige Person (vgl. nachfolgend E. 2.5). Steuerobjekt der Einfuhrsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte ins (Zoll-)Inland (vgl. Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird (Urteil des BGer 2C\_217/2019 vom 27. April 2020 E. 5.2). Ein Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn, beispielsweise eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt, ist nicht vorausgesetzt. Insbesondere ist die Entgeltlichkeit nicht erforderlich. So lösen auch unentgeltliche Geschäfte (z.B. Schenkungen) die Einfuhrsteuer aus (vgl. Urteil des BGer 2C\_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 2.2.1 f.; Urteil des BVGer A-2087/2021 vom 8. Februar 2023 E. 2.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 2.1.2).

### **E. 2.3**

Die Steuer auf der Einfuhr wird im Normalfall auf dem von den Parteien vereinbarten und vom Importeur zu entrichtenden Entgelt erhoben, wenn der Gegenstand im Rahmen eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt wird (Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Im Übrigen wird sie - sofern nicht die Sondertatbestände der Bst. b bis f zur Anwendung kommen - nach Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG auf dem Marktwert berechnet (vgl. Urteil des BGer 2C\_1079/2016 vom 7. März 2017 E. 2.2.3; BVGE 2014/7 E. 3.5.1; Urteil des BVGer A-2087/2021 vom 8. Februar 2023 E. 2.3).

### **E. 2.4**

Soweit nicht bereits darin enthalten, sind in die Bemessungsgrundlage zum einen die ausserhalb des Inlands sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben - mit Ausnahme der zu erhebenden Mehrwertsteuer - miteinzubeziehen (Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG). Zum anderen sind die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland, an den die Gegenstände zum Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld nach Art. 56 MWSTG zu befördern sind, einzubeziehen (Art. 54 Abs. 3 Bst. b MWSTG; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2514/2020 vom 27. September 2021 E. 2.2.3).

### **E. 2.5**

Gemäss Art. 50 MWSTG («Einfuhrsteuer») gilt für die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen grundsätzlich, das heisst, soweit die Bestimmungen im MWSTG nichts anderes anordnen, die Zollgesetzgebung. Steuerpflichtig ist, wer nach Art. 70 Abs. 2 und 3 ZG Zollschuldner oder Zollschuldnerin ist (Art. 51 Abs. 1 MWSTG). Zum entsprechenden Kreis gehören jene Person, welche die Waren über die Zollgrenze bringt oder bringen lässt sowie die Person, die zur Zollanmeldung verpflichtet bzw. damit beauftragt ist oder auf deren Rechnung die Ware ein- oder ausgeführt wird (Art. 70 Abs. 2 ZG). Zur Zollanmeldung verpflichtet sind gemäss Art. 26 ZG die zuführungspflichtige Person (Bst. a), die mit der Zollanmeldung beauftragte Person (Bst. b) und Personen, die den Verwendungszweck der Ware ändern (Bst. d). Zuführungspflichtig ist, wer Waren ins Zollgebiet verbringt, verbringen lässt oder sie danach übernimmt (Art. 21 Abs. 1 ZG). Art. 75 ZV präzisiert, dass als zuführungspflichtige Personen namentlich (also nicht ausschliesslich) gelten: die Warenführerin oder der Warenführer (Bst. a), die mit der Zuführung beauftragte Person (Bst. b), die Importeurin oder der Importeur (Bst. c), die Empfängerin oder der Empfänger (Bst. d), die Versenderin oder der Versender (Bst. e) und

die Auftraggeberin oder der Auftraggeber (Bst. f). Als Auftraggeberin gilt nicht nur die (natürliche oder juristische) Person, die im zivilrechtlichen Sinne mit dem Transporteur einen Frachtvertrag abschliesst, sondern jede Person, welche die Wareneinfuhr tatsächlich veranlasst (zu Letzterem: Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.4, teilweise noch mit Bezug zum alten Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 [aZG, AS 42 287] sowie Hinweisen auf die entsprechende Rechtsprechung). Die Zollschuldnerinnen und Zollschuldner haften für die Zollschuld solidarisch. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach dem Obligationenrecht (Art. 70 Abs. 3 ZG).

### **E. 2.6**

Die Zollschuld entsteht grundsätzlich im Zeitpunkt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung annimmt (Art. 69 Bst. a ZG). Wurde die Zollanmeldung indes unterlassen, entsteht die Zollschuld in jenem Zeitpunkt, in dem die Waren über die Zollgrenze verbracht oder zu einem anderen Zweck verwendet oder abgegeben werden oder ausserhalb der freien Periode abgegeben werden, oder, wenn keiner dieser Zeitpunkte feststellbar ist, im Zeitpunkt, in dem die Unterlassung entdeckt wird (Art. 69 Bst. c ZG).

### **E. 2.7**

Die Einfuhrsteuer wird vom BAZG zusammen mit den Zollabgaben erhoben (Art. 62 Abs. 1 MWSTG). Das Verfahren der Zoll- und Einfuhrsteuerveranlagung wird vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 21, 25 und 26 ZG; Art. 50 MWSTG). Demnach trägt die anmeldepflichtige Person die volle Verantwortung für eine ordnungsgemässe - d.h. vollständige und richtige - Zollanmeldung (vgl. Art. 21 und 25 f. ZG). Das Zollrecht stellt damit an die anmeldepflichtige Person hinsichtlich ihrer Sorgfaltspflichten hohe Anforderungen (zum Ganzen: BGE 142 II 433 E. 2.1, 112 IV 53 E. 1a; Urteil des BVer A-2087/2021 vom 8. Februar 2023 E. 2.7).

### **E. 2.8.1**

Auch das Einfuhrsteuerrecht kennt verschiedene Steuerbefreiungstatbestände. Insbesondere besteht gemäss Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG Steuerfreiheit für Gegenstände nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG, die im Rahmen einer Lieferung von Luftverkehrsunternehmen nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG eingeführt oder die von solchen Luftverkehrsunternehmen ins Inland verbracht werden, sofern diese die Gegenstände vor der Einfuhr im Rahmen einer Lieferung bezogen haben und nach der Einfuhr für eigene zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeiten verwenden. Unter die verwiesene Steuerbefreiung von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG fallen neben der Lieferung von Luftfahrzeugen an Luftverkehrsunternehmen, die gewerbsmässige Luftfahrt im Beförderungs- oder Charterverkehr betreiben und deren Umsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr übertreffen, auch Umbauten, Instandsetzungen und Wartungen an Luftfahrzeugen, die solche Luftverkehrsunternehmen im Rahmen einer Lieferung erworben haben (vgl. Urteil des BVer A-8136/2010 vom 1. November 2011 E. 3.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_1003/20011 vom 18. Februar 2013]).

### **E. 2.8.2**

Gemäss Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer ([nachfolgend: Botschaft MWSTG] BBl 2008 6885, S. 6969 und 6989) verfolgte der Gesetzgeber mit der Formulierung «im Rahmen einer Lieferung erworben» die Absicht, Klarheit zu schaffen und Missverständnisse auszuräumen, ohne eine materielle Änderung herbeiführen zu wollen (ausführlich dazu: Urteil des BGer 2C\_1003/2011 vom 18. Februar 2013 E. 4.3 mit

Hinweisen). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist für die Annahme einer Lieferung im Sinne von Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG bzw. Art. 19 Abs. 2 Ziff. 7 aMWSTG nicht erforderlich, dass im Rahmen der Lieferung das Eigentum an einem Flugzeug auf die Luftfahrtgesellschaft übergeht. Vielmehr kann auch im Rahmen eines Aircraft-Management-Vertrages eine Lieferung zwischen der Eigentümerin und der Betreibergesellschaft bejaht werden, wenn der «Operating-Aspekt» im Vergleich zur «Leasing-Komponente» in den Hintergrund tritt. In einer solchen Konstellation ist die Steuerbefreiung für die Zwecke der Einfuhrsteuer zu gewähren. Dies gebieten bereits die leitenden Prinzipien der Mehrwertsteuer (ausführlich zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_1003/2011 vom 18. Februar 2013 E. 4.3 ff.).

### **E. 2.8.3**

Die Leasing-Komponente steht gegenüber der Operation-Komponente nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung insbesondere dann im Vordergrund, wenn die Betreibergesellschaft das Flugzeug weit überwiegend für eine unabhängige Kundschaft nutzt und sich die Eigentümergesellschaft auf kein vorrangiges Recht zur Nutzung des Flugzeuges berufen kann. Bei einem Fremdkundenanteil von 70 bis 80 % steht die Leasing-Komponente ohne Weiteres im Vordergrund, erreicht doch der mit unabhängiger Kundschaft erzielte Umsatz ein Ausmass, das für die mehrwertsteuerliche Beurteilung nicht unberücksichtigt bleiben darf. Dies gilt insbesondere für jene Konstellationen, in welchen die Betreibergesellschaft bei einem solchen Fremdkundenanteil der Eigentümerin kein Benützungsvorrecht gewährt (ausführlich zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_1003/2011 vom 18. Februar 2013 E. 4.3 ff.; Urteil des BVGer A-2765/2020 18. November 2021 E. 3.6.3).

### **E. 2.9.1**

Gemäss Art. 118 ZG begeht eine Zollwiderhandlung, wer vorsätzlich oder fahrlässig Zollabgaben durch Nichtanmelden, Verheimlichen oder unrichtige Zollanmeldung der Waren oder in irgendeiner anderen Weise ganz oder teilweise hinterzieht, oder sich oder einer anderen Person sonst wie einen unrechtmässigen Zollvorteil verschafft.

### **E. 2.9.2**

Nach Art. 96 Abs. 4 MWSTG begeht eine Steuerhinterziehung (der Mehrwertsteuer), wer zulasten des Staates die Steuerforderung verkürzt, indem er Waren bei der Einfuhr vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder unrichtig anmeldet oder verheimlicht (Bst. a) oder im Rahmen einer behördlichen Kontrolle oder eines Verwaltungsverfahrens, welches auf die Festsetzung der Steuerforderung oder den Steuererlass gerichtet ist, vorsätzlich auf entsprechende Nachfrage hin keine, unwahre oder unvollständige Angaben macht (Bst. b).

### **E. 2.10**

Sowohl die Zoll- als auch die Mehrwertsteuergesetzgebung gehören zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes. Entsprechend findet bei Widerhandlungen in den jeweiligen Bereichen (zumindest teilweise) das VStrR Anwendung (Art. 128 Abs. 1 ZG, Art. 103 Abs. 1 MWSTG; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3783/2021 vom 17. Mai 2023 E. 3.5.1, A-4510/2018 vom 20. Mai 2019 E. 4.4).

#### **E. 2.10.1**

Gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR sind Abgaben nachzuentrichten, wenn sie infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben

worden sind. Dies gilt «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person» (Art. 12 Abs. 1 VStrR). Die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab. Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil auf einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (zum Ganzen: BGE 129 II 160 E. 3.2, 106 Ib 218 E. 2c; Urteile des BGer 2C\_424/2014 vom 18. Juli 2015 E. 5.2.2, 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.2; Urteile des BVGer A-1669/2021 vom 8. Februar 2023 E. 3.2, A-4963/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 4.2). Das Nachsteuerverfahren hat keinen Pönalcharakter (Oesterhelt/Fracheboud, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: BSK-VStrR], Art. 12 N 1).

### **E. 2.10.2**

Zu den Nachleistungspflichtigen gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR gehört nach dem Gesetzeswortlaut «insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete», d.h. für die Zollabgaben jene Personen, welche dem Kreis der Zollschuldnerinnen und Zollschuldner gemäss Art. 70 ZG entsprechen (E. 2.5). Sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-1669/2021 vom 8. Februar 2023 E. 3.3, A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_372/2021 vom 23. Dezember 2021]). Sie bleiben selbst dann leistungspflichtig, wenn sie nichts von der falschen bzw. fehlenden Deklaration gewusst haben (BGE 107 Ib 198 E. 6c/d) und wenn sie selber aus der Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen haben (Urteil des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.2; Urteile des BVGer A-1497/2019 vom 7. Oktober 2020 E. 2.3.2, A-5936/2016 vom 16. August 2017 E. 4.4; Michael Beusch, Zollkommentar, Art. 70 N 12). Sie gelten als direkt unrechtmässig bevorteilt, weil sie die geschuldeten Abgaben infolge der Widerhandlung nicht entrichten mussten. Der Genuss dieses Vorteils soll den Leistungspflichtigen mit dem Institut der Nachleistungspflicht entzogen werden. Diese Personen - für welche die gesetzliche Vermutung eines unrechtmässigen Vermögensvorteils gilt - haften solidarisch für den gesamten nicht erhobenen Abgabebetrag (Art. 70 Abs. 3 ZG; Urteile des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3, 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4077/2021 vom 11. Mai 2022 E. 2.8.3 mit Hinweisen). Der ganze geschuldete Steuerbetrag kann von jedem beliebigen Solidarverpflichteten eingefordert werden (BGE 107 Ib 205 E. 2a; Urteil des BVGer A-4217/2021 vom 1. März 2023 E. 6.3.2). Die solidarische Haftung dient der bestmöglichen Sicherstellung der Einbringlichkeit der Zollabgaben (Beusch, Zollkommentar, Art. 70 N 9). Wie die Zollschuld intern unter den verschiedenen Zollschuldner zu verteilen ist, regelt das ZG nicht, sondern verweist dafür in Art. 70 Abs. 3 Satz 2 ZG auf die Regressregeln des Obligationenrechts (Urteil des BVGer A-4564/2021 vom 1. Juni 2023 E. 3.3).

### **E. 3**

Im vorliegenden Fall gilt es zu beurteilen, ob das streitbetroffene Flugzeug von der Vorinstanz zu Recht mit Einfuhrsteuern nachbelastet wurde.

#### **E. 3.1**

Mit der angefochtenen Verfügung wurden einzig Einfuhrsteuern und keine Zollabgaben nachgefordert. Dabei ist unter den Parteien streitig, ob die Vorinstanz zu Recht Einfuhrsteuern in der Gesamthöhe von Fr. 1'148'991.45 wegen Verwendung des streitbetroffenen Flugzeugs im Inland sowie wegen der im Ausland ausgeführten Reparatur-, Wartungs- und Instandstellungsarbeiten am streitbetroffenen Flugzeug bei der Beschwerdeführerin nachgefordert hat (Sachverhalt Bst. E).

### **E. 3.2**

Unbestritten ist, dass das streitbetroffene Flugzeug zur fraglichen Zeit im vom Bundesamt für Zivilluftfahrt (nachfolgend: BAZL) geführten Luftfahrzeugregister registriert war und die Beschwerdeführerin im Register als Halterin des streitbetroffenen Flugzeugs eingetragen war. Nicht strittig ist weiter, dass sie über ein sogenanntes Air Operator Certificate (AOC) und seit 2008 über eine Betriebsbewilligung des BAZL (gemäss Art. 27 ff. des Luftfahrtgesetzes vom 21. Dezember 1948 [LFG, SR 748.0]) verfügte, was sie zur Durchführung gewerbmässiger Luftfahrt berechnigte. Darüber hinaus war sie im fraglichen Zeitraum im von der ESTV geführten Verzeichnis der im Inland ansässigen Luftverkehrsunternehmen, die im gewerbmässigen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG betreiben, gelistet. Des Weiteren ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin am Markt auftrat und gewerbmässig Charterflüge anbot. Letzteres lässt sich beispielsweise auch aus der Liste der Flugbewegungen des streitbetroffenen Flugzeugs zwischen dem 28. Mai 2015 und 18. Juni 2018 entnehmen (Beschwerdebeilage [nachfolgend: BB] 5 und 8), wonach das streitbetroffene Flugzeug zu rund 77 % seiner Flugzeit für den Charterverkehr mit Drittkunden verwendet wurde. Weiter ist nicht bestritten, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2015 bis 2017 das streitbetroffene Flugzeug zum Teil im Ausland in Stand setzen liess und sie damit für die Einfuhr bzw. Wiedereinfuhr des streitbetroffenen Flugzeugs grundsätzlich zollzahlungspflichtig und damit auch potenziell Steuersubjekt der Einfuhrsteuer war. Nicht strittig ist schliesslich, dass die Beschwerdeführerin das streitbetroffene Flugzeug im Rahmen ihres kommerziellen Betriebs diverse Male in der streitbetroffenen Zeitperiode (Sachverhalt Bst. E) für grenzüberschreitende Charterflüge mit unabhängigen Dritten mit Landeort in der Schweiz verwendet hat und insofern in Bezug auf die Einfuhrsteuer - vorbehältlich einer Steuerbefreiung - grundsätzlich steuerpflichtig ist.

### **E. 3.3**

Zu prüfen ist daher nachfolgend, ob die Beschwerdeführerin gestützt auf internationales oder nationales Recht Anspruch auf Befreiung von der Einfuhrsteuer hat.

### **E. 4.1**

Diesbezüglich stellt sich die Vorinstanz auf den Standpunkt, dass eine vorgängige Anmeldung der Einfuhr - sei es zur vorübergehenden Verwendung nach Art. 9 ZG i.V.m. Art. 34 Abs. 2 ZV oder zur definitiven Einfuhr nach Art. 21 ff. ZG - zwingende Voraussetzung für deren Steuerbefreiung sei. Werde die Anmeldung unterlassen, sei es nicht mehr möglich, sich auf die Steuerbefreiung zu berufen. Denn für sie (die Vorinstanz) müsse die Möglichkeit bestehen, kontrollieren und überprüfen zu können, ob die Voraussetzungen für eine steuerbefreite Einfuhr erfüllt seien.

### **E. 4.2**

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass sie sämtliche Vor-aussetzungen von Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG erfülle. Sie sei ein Luftfahrtunternehmen im Sinne von Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG und habe das streitbetreffene Flugzeug zu rund 77 % der Flugzeit für eigene Charterflüge verwendet. Dieses Nutzungsrecht sei ihr vertraglich zugesichert gewesen. Weiter habe ihr bei jedem Einflug in die Schweiz das Nutzungsrecht zugestanden. Insofern habe sie im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wie eine Mieterin über das streitbetreffene Flugzeug verfügt, indem sie die notwendige, vertraglich vereinbarte Sachherrschaft über das streitbetreffene Flugzeug ausgeübt habe. Weil die Übergabe des Flugzeugs an sie (die Beschwerdeführerin) jedenfalls vor dem Einflug in die Schweiz stattgefunden habe, sei die Lieferung des streitbetreffenen Flugzeugs im Ausland erfolgt. Dies gelte für den Einflug am 5. Juni 2015 sowie für jeden weiteren Einflug mit ihren Charterkunden. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie im Zusammenhang mit dem Einflug vom 5. Juni 2015 keine Zollanmeldung vorgenommen habe. Da aber Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG weder eine Zollanmeldung noch eine andere Bewilligung der Vorinstanz als Tatbestands- oder Gültigkeitserfordernis vorsehe, sei die Verwirklichungsvermutung der Vorinstanz gesetzeswidrig.

### **E. 4.3**

Eine Einfuhr von Flugzeugen sowie im Ausland ausgeführte Reparatur-, Wartungs- und Instandstellungsarbeiten fallen grundsätzlich unter den Befreiungstatbestand von Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG i.V.m. Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG (E. 2.8.1). Eine solche steuerbefreite Einfuhr setzt vorliegend voraus, dass die Beschwerdeführerin (1.) als Luftfahrtunternehmen im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG qualifiziert, (2.) das streitbetreffene Flugzeug ins Inland verbracht hat, (3.) das streitbetreffene Flugzeug vor der Einfuhr im Rahmen einer Lieferung bezogen hat und (4.) das streitbetreffene Flugzeug im Anschluss für eigene, zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeiten verwendet hat (E. 2.8.1).

#### **E. 4.3.1**

Vorliegend war die Beschwerdeführerin im fraglichen Zeitraum im Verzeichnis der Luftverkehrsunternehmen der ESTV geführt und ist ohne Weiteres als Luftfahrtunternehmen im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG zu qualifizieren (E. 3.2). Darüber hinaus steht ausser Frage, dass sie das streitbetreffene Flugzeug im Rahmen von kommerziellen Charterflügen ins Inland verbracht hat. Entsprechend sind die ersten beiden Kriterien ohne Weiteres erfüllt. Hinsichtlich des 3. Kriteriums, wonach die Beschwerdeführerin das streitbetreffene Flugzeug vor der Einfuhr im Rahmen einer Lieferung bezogen haben müsste, ist vorliegend auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur mietähnlichen Nutzung im Zusammenhang mit einem Aircraft Management Vertragsverhältnis abzustellen (E. 2.8.3). Die Beschwerdeführerin war gemäss Aircraft Operating Agreement explizit nicht verpflichtet, der Eigentümergesellschaft ein Benützungsvorrecht zu gewähren. Darüber hinaus ergibt sich aus der Auswertung sämtlicher Flugbewegungen des streitbetreffenen Flugzeugs im fraglichen Zeitraum, dass die Beschwerdeführerin das streitbetreffene Flugzeug zu rund 77 % der Flugzeit für eigene Charterflüge verwendet hat. Vor diesem Hintergrund ist im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung von einem mietähnlichen Nutzungsverhältnis auszugehen, bei welchem die Operating-Komponente gegenüber der Leasing-Komponente zurücktritt. Entsprechend hat die Beschwerdeführerin das streitbetreffene Flugzeug vor der Einfuhr im Rahmen einer Lieferung bezogen. Folglich ist auch das 3. Kriterium erfüllt. Schliesslich erfüllt die

Beschwerdeführerin auch das 4. Kriterium, indem sie das Flugzeug jeweils für eigene, zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeiten verwendet hat, indem sie es entweder an die Eigentümerin oder an unabhängige Kunden vercharterte.

#### **E. 4.3.2**

Dem Standpunkt der Vorinstanz, wonach die vorgängige (Zoll-)Anmeldung zwingende Voraussetzung für eine steuerbefreite Einfuhr sei, kann aus den nachfolgenden Gründen nicht gefolgt werden:

##### **E. 4.3.2.1**

Vorab ist festzuhalten, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung in der Vergangenheit für die Einfuhrsteuerbefreiung von Flugzeugen keine vorgängige Anmeldung vorausgesetzt hat. So kam das Bundesgericht in einem Urteil noch unter Anwendung von (verglichen mit dem vorliegend einschlägigen Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG zwar erweiterten aber sinngemäss identischen) Art. 74 Abs. 1 Ziff. 10 aMWSTG zum Schluss, dass die (dort) gegenständliche Steuerbefreiung für die Zwecke der Einfuhrsteuer zu gewähren war. Dies, obwohl in der dortigen Konstellation die Steuerpflichtige, ebenfalls ein Luftfahrtunternehmen, Wartungsarbeiten an einem Flugzeug im Ausland nicht fristgerecht bei der Einfuhr angemeldet hatte. Entsprechend wurde im dortigen wie im vorliegenden Verfahren die nachträgliche Mehrwertsteuerforderung auf dem Weg von Art. 12 Abs. 2 VStrR im Sinne einer Nachforderung geltend gemacht (vgl. Urteil des BGer 2C\_1003/2011 vom 18. Februar 2013 Sachverhalt Bst. C und E. 3.1 und 4.8; zur Nachentrichtung von Abgaben vgl. E. 2.10). In der Sache ging es mithin um nachgeforderte Einfuhrsteuern, die nach Ansicht der Zollverwaltung bei der Wiedereinfuhr der (dort) streitbetroffenen Luftfahrzeuge nach im Zollaussland erfolgten Instandhaltungsarbeiten angefallen waren (vgl. Urteil des BVGer A-8136/2010 vom 1. November 2011 Sachverhalt Bst. A). Aus den dortigen Verfahrensakten ergibt sich explizit, dass die Einfuhrsteuerbefreiung insbesondere für Wartungsarbeiten aus dem Jahr 2002 gewährt wurde, obwohl die Steuerpflichtige während mehreren Jahren keine Zollanmeldung für Wartungsarbeiten am Flugzeug im Ausland eingereicht hatte resp. die Anmeldung erst Jahre später nachträglich erfolgt ist, nachdem die Kontrollstelle Zürich Flughafen die Nichtanmeldung im Jahr 2007 festgestellt hatte (Verfahrensakten des Dossiers A-8136/2010 Nr. 7 [Vernehmlassung der Oberzolldirektion vom 27. Januar 2011] S. 5). Es bestehen auch keine Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber mit der Totalrevision des Mehrwertsteuergesetzes eine diesbezüglich vom aMWSTG abweichende Regelung einführen wollte (E. 2.8.1). Vielmehr gewährt Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG Luftfahrtgesellschaften weiterhin einen expliziten Anspruch auf steuerbefreite Einfuhr auf gewissen Gegenständen, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Dementsprechend ist auch für den vorliegenden Fall weiterhin eine gleichartige Behandlung von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG und Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG am Platz (vgl. Urteil des BGer 2C\_1003/2011 vom 18. Februar 2013 E. 2.3). Denn der Befreiungstatbestand stellt sich als Folge des Gebots der Wettbewerbsneutralität dar (Art. 1 Abs. 3 Bst. b MWSTG) bzw. des Bestimmungslandprinzips, das dieses im grenzüberschreitenden Leistungsverhältnis verdeutlicht (vgl. Urteil des BGer 2C\_1003/2011 vom 18. Februar 2013 E. 4.8 mit Hinweisen; vgl. dazu auch Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 4.3.4, wonach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG die Begünstigung der internationalen Luftfahrt bezweckt, indem er zu einer Sonderstellung der Unternehmer der internationalen Luftfahrt beiträgt, durch die diese Unternehmen von einer weitgehenden Steuerbefreiung profitieren).

Im Gegensatz zu den zollrechtlichen Bestimmungen einzelner Zollverfahren wie der vorübergehenden Verwendung ist bei der Befreiung von der Einfuhrsteuer gemäss Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG keine vergleichbare vorgängige Bewilligung oder ein anderer administrativer Vorgang vorausgesetzt. Die Befreiung von der Einfuhrsteuer gemäss dieser Bestimmung ist kein Anwendungsfall etwa einer Präferenzverzollung im Sinne einer Zollermässigung, Zollbefreiung, Rückerstattung oder provisorischen Veranlagung gemäss Art. 79 Abs. 1 ZV, die bei der Anmeldung explizit beantragt werden müsste (vgl. für die administrativen Anforderungen an eine Präferenzverzollung Urteil des BVGer A-1479/2019 vom 5. Januar 2021 E. 2.3.3). Ohnehin handelt es sich bei Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG um eine Steuer- und nicht um eine Zollbefreiung (vgl. E. 2.8.1). Daraus folgt, dass für die Geltendmachung einer Einfuhrsteuerbefreiung eine vorgängige (Zoll-)Anmeldung nur dort (zwingend) erforderlich sein kann, wo der Einfuhrsteuer- oder Zollbefreiungstatbestand sich aus den bzw. unter Verweis auf die zollrechtlichen Bestimmungen eines einzelnen Zollverfahrens ergibt, die eine solche vorgängige Zollanmeldung voraussetzen. Dies ist bei Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG nicht der Fall.

#### **E. 4.3.2.2**

Soweit die Vorinstanz gelten macht, dass für sie als veranlagende Behörde die Möglichkeit bestehen müsse, kontrollieren und überprüfen zu können, ob die Voraussetzungen für eine steuerbefreite Einfuhr erfüllt seien, ist ihr in diesem Punkt zwar im Grundsatz zuzustimmen. Doch kann sie aus diesem Umstand für das vorliegende Nachsteuerverfahren betreffend die Einfuhrsteuer nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn mit einem solchen Nachsteuerverfahren sind ausschliesslich Einfuhrsteuern nachzuentrichten, die zu Unrecht, also in objektiver Verletzung der vorliegend massgeblichen Verwaltungsgesetzgebung des Bundes, hier dem MWSTG, nicht erhoben worden sind. Hingegen unterliegt das eingeführte streitbetroffene Flugzeug, samt den erworbenen Instandstellungsarbeiten an diesem, wie gesehen (E. 4.3.2.1) gestützt auf das einschlägige MWSTG nicht der Einfuhrsteuer, weshalb vorliegend keine Einfuhrsteuern nacherhoben werden können. Der ordnungsgemässe Ablauf des anwendbaren Verfahrens wird im Mehrwertsteuerrecht denn auch durch dessen Strafbestimmungen und nicht durch den drohenden Verlust von materiellen Steuerbefreiungsansprüchen geschützt. Die Strafbestimmungen sind auch bei der Einfuhrsteuer anwendbar (Botschaft MWSTG, BBl 2008 6885, S. 7018). Art. 98 MWSTG sanktioniert beispielsweise Verhaltensweisen, die die Steuererhebung erschweren oder gar unmöglich machen (Jacques Pittet, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 98 N 2 mit Hinweisen).

#### **E. 4.3.3**

Schliesslich ist festzuhalten, dass das Schreiben des BAZG vom 13. März 2009 (Sachverhalt Bst. C) auf das vorliegende Verfahren keinen Einfluss hat. Dies gilt bereits vor dem Hintergrund, dass es sich bei Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG um einen gesetzlichen Anspruch handelt, welcher von vornherein nicht an zusätzliche behördliche Auflagen geknüpft werden kann. Im Übrigen stützt sich die vorliegend einschlägige Steuerbefreiung nicht auf eine zollrechtliche Bestimmung eines Zollverfahrens (E. 4.3.2.1). Unter diesen Umständen kann vorliegend offenbleiben, ob es zu einer Verletzung der Auflagen aus diesem Schreiben gekommen ist, wie dies von der Vorinstanz geltend gemacht wird.

#### **E. 4.4**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin sämtliche Voraussetzungen für eine steuerbefreite Einfuhr des streitbetreffenen Flugzeugs i.S.v. Art. 53 Abs. 1 Bst. e MWSTG erfüllt. Dies trifft sowohl für die Verwendung des streitbetreffenen Flugzeugs im Inland im Zeitraum vom 5. Juni 2015 bis 13. April 2017 als auch für die im Zeitraum von Juni 2015 bis Februar 2017 im Ausland erworbenen und nicht angemeldeten Reparatur-, Wartungs- und Instandstellungsarbeiten am streitbetreffenen Flugzeug zu.

#### **E. 4.5**

Demnach hat die Beschwerdeführerin als Luftfahrtgesellschaft vorliegend gestützt auf Bundesrecht (Art. 190 BV) Anspruch auf Befreiung von den Einfuhrsteuern im Zusammenhang mit der Einfuhr des streitbetreffenen Flugzeugs. Entsprechend trifft es nicht zu, dass vorliegend mit der Einfuhr des streitbetreffenen Flugzeugs - nach Ansicht der Vorinstanz - Einfuhrsteuern zu Unrecht nicht erhoben worden sind, welche im Rahmen des hier strittigen Nachsteuerverfahrens nachzuentrichten wären (E. 2.10.1).

#### **E. 5**

Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Unrecht Einfuhrsteuern in Höhe von Fr. 1'148'991.45 bei der Beschwerdeführerin nachgefordert hat. Entsprechend ist die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen.

#### **E. 6**

Abschliessend ist auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen einzugehen.

##### **E. 6.1**

Ausgangsgemäss sind der Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 25'000.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz als Bundesbehörde können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

##### **E. 6.2**

Die Vorinstanz hat der anwaltlich vertretenen, obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG i.V.m. Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Da die Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin keine Kostennote eingereicht hat, ist die Parteientschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Parteientschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (statt vieler: Urteil des BVGer A-2703/2021 vom 12. Mai 2021 E. 4.2.2 mit Hinweisen). Die Parteientschädigung wird vorliegend unter Berücksichtigung aller Umstände ermessensweise auf Fr. 15'000.- festgesetzt. (Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.