



Urteil vom 6. Januar 2024

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiber Gregor Gassmann.

Parteien

A. _____,
handelnd durch
B. _____,
vertreten durch
Béatrice Blum, Rechtsanwältin,
Seestrasse 344, 8038 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Vergütung der Mehrwertsteuer (2017).

Sachverhalt:**A.**

Die A._____ ist im Aircraft Management (Verwalten und Betreiben von Luftfahrzeugen) tätig, hat ihren Sitz in C._____, D._____, und war im Jahr 2017 im Inland nicht steuerpflichtig.

B.

Mit Eingabe vom 5. April 2018 stellte die A._____ (nachfolgend: Antragstellerin) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) einen Antrag um Vergütung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2017 im Umfang von Fr. 48'143.75.

C.

Nachdem die ESTV den Antrag mit Schreiben vom 17. April 2018 abgelehnt und die Antragstellerin mit Eingabe vom 21. Dezember 2018 den Erlass einer Verfügung verlangt hatte, bestätigte die ESTV mit Verfügung vom 20. März 2020 die Ablehnung des Antrags.

D.

Die Verfügung der ESTV vom 20. März 2020 wurde seitens der Antragstellerin mit Einsprache vom 19. Mai 2020 angefochten, worauf die ESTV die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 17. März 2022 abwies und festhielt, dass die Antragstellerin für das Jahr 2017 keinen Anspruch auf Vergütung der Mehrwertsteuer habe.

E.

Mit Eingabe vom 2. Mai 2022 erhebt die Antragstellerin (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt, es sei der Einspracheentscheid der ESTV vom 17. März 2022 aufzuheben und ihr – so die Beschwerdeführerin – die beantragte Mehrwertsteuer von Fr. 48'143.75 zu vergüten; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse.

F.

Die ESTV (nachfolgend: auch Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 30. Juni 2022 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

G.

Mit unaufgeforderter Replik vom 29. Juli 2022 nimmt die Beschwerdeführerin zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung. Sie hält dabei an ihren Anträgen fest und bekräftigt ihre bereits vorgebrachte Argumentation.

Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit diese für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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 liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 64120]). Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. 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.

1.3 Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 17. März 2022. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein (BGE 133 II 35 E. 2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1).

1.4 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-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 1.6 mit Hinweisen). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als

Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; BGE 140 II 353 E. 3.1 mit Hinweisen).

2.

2.1 Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Vergütungsperiode 2017. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) in der bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung (AS 2009 5203) massgebend, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

2.2

2.2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung sowie der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; vgl. auch KLAUS A. VALLENDER, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 130 N 25 ff.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 2.1.1 mit Hinweis).

2.2.2 Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen und hat das

Gleichbehandlungsgebot zu beachten. Die Mehrwertsteuer muss deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, indem sichergestellt wird, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, und zwar unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (BGE 138 II 251 E. 2.3.4, 125 II 326 E. 6a, 124 II 193 E. 8a mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 2.2.2, A-713/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019]).

2.3

2.3.1 Das Vorsteuervergütungsverfahren gemäss Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG kann als Pendant zum Vorsteuerabzug betrachtet werden. Inländische Unternehmen können sich im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen registrieren lassen und bei gegebenen Voraussetzungen die von ihnen geleistete Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend machen. Um ausländische Unternehmen, die weder Leistungen im Inland erbringen noch ihren Sitz oder eine Betriebsstätte im Inland haben und sich nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen lassen können (Art. 10 Abs. 1 MWSTG und Art. 8 Abs. 1 MWSTV), nicht mit der Mehrwertsteuer zu belasten, dient das Vorsteuervergütungsverfahren (Urteile des BVGer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 2.3.1, A-713/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.6.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.2], je mit Hinweisen). Dabei haben grundsätzlich die gleichen Anforderungen zu gelten, wie sie bei inländischen steuerpflichtigen Personen in Bezug auf den Vorsteuerabzug bestehen (Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG; Urteile des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.2, 2C_207/2013 vom 28. April 2014 E. 2.3.2).

2.3.2 Das in den Grundzügen in Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG geregelte Verfahren wird zur Regelung im Übrigen an den Bundesrat delegiert. Dieser hat die kumulativen Voraussetzungen für eine solche Steuervergütung in Art. 151 ff. MWSTV präzisiert, weitgehend die unter dem aMWSTG geltenden Bestimmungen übernommen und um die bisherige Verwaltungspraxis der ESTV ergänzt (IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 Rz. 133). Danach hat Anspruch auf Steuervergütung, wer Gegenstände einführt oder sich im Inland Leistungen

gegen Entgelt erbringen lässt und zudem: a) Wohn- oder Geschäftssitz oder Betriebsstätte im Ausland hat; b) im Inland nicht subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist; c) unter Vorbehalt von Art. 151 Abs. 2 MWSTV im Inland keine Leistungen erbringt; und d) seine Unternehmereigenschaft im Land seines Wohn- oder Geschäftssitzes oder Betriebsstätte nachweist (Art. 151 Abs. 1 MWSTV). Zudem setzt die Steuervergütung an ausländische Unternehmen voraus, dass der Ansässigkeitsstaat des Antragstellers ein entsprechendes Gegenrecht gewährt (Art. 107 Abs. 1 Bst. b MWSTG, Art. 151 Abs. 3 MWSTV und Art. 152 MWSTV).

Der Anspruch auf Steuervergütung bleibt gemäss Art. 151 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 151 Abs. 2 MWSTV gewährt, wenn die Person nach Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist und nicht auf diese Befreiung verzichtet. Befreit von der Steuerpflicht ist ein Unternehmen mit Sitz im Ausland, das im Inland, unabhängig vom Umsatz ausschliesslich eine oder mehrere der folgenden Leistungen erbringt: 1. Von der Steuer befreite Leistungen, 2. Dienstleistungen, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet; nicht von der Steuerpflicht befreit ist jedoch, wer Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen erbringt, 3. Lieferung von Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme an steuerpflichtige Personen im Inland.

2.3.3 Die Steuervergütung entspricht bezüglich deren Umfang und Einschränkungen dem Vorsteuerabzugsrecht nach den Art. 28–30 MWSTG, wobei rückzahlbare Steuern nur vergütet werden, wenn deren Betrag in einem Kalenderjahr mindestens Fr. 500.– erreicht (Art. 153 Abs. 1 und Abs. 3 MWSTV). Der Vergütungsantrag ist innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs zu stellen, in dem für die erbrachte Leistung eine den Anspruch auf Vergütung begründende Rechnung gestellt wurde (Art. 154 MWSTV). Der Antrag auf Steuervergütung ist mit den Originalrechnungen der Leistungserbringer und Leistungserbringerinnen bzw. mit den Veranlagungsverfügungen der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV; heute: Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit [BAZG]) an die ESTV zu richten. Die Originalrechnungen müssen die Anforderungen gemäss Art. 26 Abs. 2 MWSTG erfüllen und auf den Namen des Antragstellers oder der Antragstellerin lauten (Art. 155 Abs. 1 MWSTV; Urteile des BVGer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 2.3.2, A-713/2017 vom 2. Juli 2018

E. 2.6.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019], je mit Hinweisen).

2.4 Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachte Leistungen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

2.4.1 Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (Art. 3 Bst. e MWSTG). Als Lieferung gilt nebst dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG), insbesondere auch das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG).

2.4.2 Eine steuerbare Leistung setzt voraus, dass sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgt, also (gemäss der Legaldefinition des Entgelts von Art. 3 Bst. f MWSTG) ein Vermögenswert gegeben ist, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 2.2). Für ein Austauschverhältnis erforderlich ist, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1 mit Hinweisen) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (statt vieler: BGE 138 II 239 E. 3.2 mit Hinweisen). Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen (Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 3.2; Urteile des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 2.2, A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.2 mit Hinweisen).

2.4.3 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche

Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; Urteile des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 2.2, A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.4 mit Hinweisen).

2.5

2.5.1 Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, das heisst voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; Urteil des BGer 2C_833/2016 vom 20. Februar 2019 E. 5.2.2; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteil des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.1).

Bei Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe) und ein gemeinsames mehrwertsteuerliches Schicksal teilen, wird zwischen einer Gesamtleistung und einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung unterschieden (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; BVGE 2019 III/1 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.1, A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.1, je mit Hinweisen).

2.5.2 Eine Gesamtleistung liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (Art. 19 Abs. 3 MWSTG).

Dabei müssen die einzelnen Leistungen gemäss konstanter Gerichts- und Verwaltungspraxis sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst. Eine Gesamtleistung ist mit anderen Worten gegeben, wenn der Leistungskomplex nicht in Einzelleistungen zerlegt werden kann, die jede für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder wenn die Gesamtleistung durch eine solche Zerlegung zerstört, beschädigt oder verändert würde. Liegt eine Gesamtleistung vor, erfolgt deren mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Es gelten für die einzelnen Leistungskomponenten der Gesamtleistung die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (BVGE 2019 III/1 E. 3.4.2; Urteile des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.2, A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.2, je mit Hinweisen).

2.5.3 Leistungen sind steuerlich ebenfalls dann einheitlich zu beurteilen, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und untergeordneter (akzessorischer) Nebenleistung stehen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG).

Die Annahme einer solchen unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, setzt gemäss ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist, mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt, die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern des Leistungskomplexes dar. Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen (BVGE 2019 III/1 E. 3.4.3; Urteile des BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.3, A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.3). Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel dafür darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.4.3, A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.5.3; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019], Art. 19 N 26).

Dass die massgebenden Kriterien kumulativ verlangt werden, ist Ausdruck des Ausnahmecharakters von Art. 19 Abs. 4 MWSTG. Grundsätzlich werden mehrere Leistungen selbständig gewürdigt. Nur bei Vorliegen der einschlägigen Voraussetzungen dürfen und müssen mehrere Leistungen ausnahmsweise als Einheit betrachtet werden; andernfalls bleibt es bei der Behandlung als Leistungsmehrheit (Urteil des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 3.3.3; Urteile des BVGer A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.3, A-7384/2018 vom 3. Juni 2020 E. 2.3.3).

2.5.4 Welche Konstellation eines Leistungskomplexes – Gesamtleistung oder Haupt- mit Nebenleistung – im konkreten Einzelfall anzunehmen ist, beurteilt sich in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche der zivilrechtlichen Beurteilung vorgeht. Zudem ist diese Frage primär aus der Sicht des Verbrauchers, d.h. des Leistungsempfängers, zu beantworten. Massgeblich ist die allgemeine Verkehrsauffassung einer bestimmten Verbrauchergruppe. Der subjektive Parteiwille ist sekundär (Urteile des

BVGer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.4, A-22/2020 vom 17. Juli 2020 E. 2.3.4, je mit Hinweisen).

2.6 Die Vermietung bzw. Vercharterung von Luftfahrzeugen ist mehrwertsteuerlich als Lieferung zu qualifizieren (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG). Hingegen qualifiziert das Bundesgericht das sog. Aircraft Management als Dienstleistung (Urteile des BGer 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 5.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.5). Das Bundesgericht definiert das Aircraft Management als ein Verwalten und Betreiben von Luftfahrzeugen, die einer anderen Person bzw. einem anderen Eigentümer gehören. Um den Vertrag mit dem Eigentümer erfüllen zu können, bezieht das Aircraft Management Unternehmen als Halter des Flugzeugs die für den Betrieb und die Verwaltung des Luftfahrzeugs erforderlichen Leistungen von Dritten oder erbringt diese Leistungen mit eigenen Mitteln. Bei den von Dritten bezogenen Leistungen kann es sich um Lieferungen (z.B. Bezug von Treibstoffen, Catering, Wartungs- und Reparaturleistungen) oder um Dienstleistungen im In- oder Ausland handeln. Die von Dritten bezogenen und die selbst erbrachten Leistungen (einschliesslich «Management Fees») werden dem Eigentümer in Rechnung gestellt (Urteile des BGer 2C_904/2008 vom 22. Dezember 2009 E. 5.2, 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.5).

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt beim Aircraft Management ein Leistungskomplex bzw. ein unteilbares Dienstleistungspaket vor, wobei sowohl Gesamtleistungen als auch Haupt- und Nebenleistungen enthalten sind, die in Form von Dienstleistungen und Lieferungen, aber auch als Eigenleistungen erbracht werden. Aircraft Management Leistungen, welche der Bereitstellung und dem Betrieb des Flugzeuges dienen, gehören dabei gemäss Bundesgericht wirtschaftlich so eng zusammen und greifen gesamthaft so ineinander, dass sie als ein unteilbares Ganzes erscheinen und demnach auch wirtschaftlich als ein einheitlicher Vorgang zu betrachten sind. Dies gilt auch für die aufgrund des Aircraft Management Vertrages erbrachten Nebenleistungen, die mit der Hauptleistung eng verbunden sind, diese wirtschaftlich ergänzen und abrunden und im Rahmen des gesamten Aircraft Managements auch üblicherweise vorkommen. Als «Kerngehalt» des Aircraft Managements sieht das Bundesgericht das Verwalten, Bereithalten und Betreiben des Flugzeugs in einem einsatzfähigen Zustand (Urteil des BGer 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 3.1 und E. 5.2; Urteil des BVGer A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.6.1 und 3.3).

2.7 Nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG gilt als Ort der Dienstleistung – unter Vorbehalt von Art. 8 Abs. 2 MWSTG – der Ort, an dem der Empfänger oder die Empfängerin der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder Ort seines oder ihres üblichen Aufenthaltes (sog. Empfängerortsprinzip). Im Gegensatz dazu gelten Personenbeförderungsleistungen an dem Ort erbracht, an dem die Beförderung gemessen an der zurückgelegten Strecke tatsächlich stattfindet (Art. 8 Abs. 2 Bst. e MWSTG).

3.

Unbestritten ist vorliegend, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2017 im Inland nicht steuerpflichtig war und sie ihrem Kunden mit Sitz im Ausland in dieser Zeitperiode Aircraft Management Leistungen erbracht hat. Strittig und zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die Vergütung der Mehrwertsteuer grundsätzlich erfüllt. Hinsichtlich des Erfüllens der Voraussetzungen für die Vergütung der Mehrwertsteuer ist dabei zu klären, ob die Beschwerdeführerin in der Vergütungsperiode im Inland Leistungen im Sinne von Art. 151 Abs. 1 Bst. c MWSTV erbracht hat. Konkret ist die Frage zu beantworten, ob die von der Beschwerdeführerin zwischen dem 16. und 22. August 2017 erbrachten Passagierbodentransporte und das Bereithalten des Fahrzeugs während des Aufenthalts (nachfolgend: streitbetreffene Personenbeförderungen) als Teil des von ihr erbrachten Leistungskomplexes «Aircraft Management» oder als gesonderte Einzelleistungen zu behandeln sind. Sofern zumindest eine gesonderte Einzelleistung mit Leistungsort im Inland zu bejahen wäre, hätte die Beschwerdeführerin im Jahr 2017 eine vergütungsausschliessende Inlandleistung erbracht.

3.1

3.1.1 Die Vorinstanz vertritt den Standpunkt, dass die streitbetreffenen Personenbeförderungen in keiner Weise zum Betrieb und zur Verwaltung des Flugzeugs gehörten. Diese Leistungen seien für die Sicherstellung des Betriebs sowie die Bereitstellung des Flugzeugs in einem einsatzfähigen Zustand offensichtlich nicht erforderlich. Dies unabhängig davon, ob diese Leistungen aufgrund von Flugverspätungen, zur Einhaltung von Besprechungsterminen oder anderen Verpflichtungen, zur rechtzeitigen Erreichung des Flugzeugs oder einzig, um zum Hotel zu gelangen erbracht würden. Sie dienten höchstens dazu, dass die Passagiere bzw. der Kunde der Beschwerdeführerin den Flughafen bzw. das Flugzeug rechtzeitig für den Abflug erreichten. Folglich wiesen die streitbetreffenen

Personenbeförderungen und die Aircraft Management Leistungen zeitlich, sachlich und wirtschaftlich keinen engen Zusammenhang auf und griffen nicht derart ineinander, dass sie ein unteilbares Ganzes bildeten.

3.1.2 Nach Ansicht der Vorinstanz spreche auch der massgebende Aircraft Management Vertrag gegen eine Gesamtleistung:

Laut Vertrag sei die Beschwerdeführerin für die umfassende Sicherstellung des Betriebs und Verwaltung des Flugzeugs verantwortlich und habe hierfür die in Ziff. 1 der allgemeinen Geschäftsbedingungen (nachfolgend: AGB) näher beschriebenen Leistungen zu erbringen. Darunter fielen die operative Unterstützung, Wartungsleistungen, Versicherungsleistungen und der administrative Support. Zur operativen Unterstützung gehörten Leistungen im Zusammenhang mit der Koordination der gesamten Flughafen-Bodenabfertigung für Passagiere, Besatzung und Gepäck sowie damit verbundene Dienstleistungen und die Zahlung aller Gebühren mit den verfügbaren Krediten oder durch Barvorschüsse an die Besatzung (Ziff. 1.1.2 Bst. g AGB). Diese Leistungen dienten insbesondere dazu, das Flugzeug in einem einsatzfähigen Zustand bereitzuhalten. Dazu zähle auch die Bodenabfertigung, da diese unmittelbar am jeweiligen Flughafen bzw. Flugplatz erbracht werde. Nicht dazu zähle hingegen die Organisation der im Streit stehenden Passagiertransportmöglichkeiten, da diese ausserhalb des Flughafens stattfänden und nicht dazu dienten, einen Flug vor- bzw. nachzubereiten.

Ebenso spreche die Kostenerstattungsregelung gemäss Ziff. 2.3 AGB dafür, dass die streitbetroffenen Personenbeförderungen nicht Teil des Aircraft Managements seien. Denn während Kosten und Auslagen, die im Zusammenhang mit den Leistungen der operativen Unterstützung, Wartung und Versicherung des Flugzeugs sowie des administrativen Supports und damit mit dem Kerngehalt des Aircraft Managements stünden, gemäss Ziff. 2.3 Bst. a–d AGB abgerechnet würden, richte sich die Abrechnung für die streitbetroffenen Personenbeförderungen nach Ziff. 2.3 Bst. e AGB. Diese Klausel regle die Erstattung der Kosten und Auslagen für zusätzliche Leistungen der Beschwerdeführerin, die vom Kunden von Zeit zu Zeit im Zusammenhang mit einem Flug oder dem Flugzeug angefordert würden.

3.1.3 Die streitbetroffenen Personenbeförderungen seien – so die Vorinstanz weiter – auch keine Nebenleistung zur Bodenabfertigung. Denn die Bodenabfertigung und die streitbetroffenen Personenbeförderungen verfolgten unterschiedliche Stossrichtungen. Die Bodenabfertigung diene

der Vor- und Nachbereitung eines Fluges. Die damit verbundenen Leistungen müssten also mit der Abfertigung des Flugzeugs, der Passagiere, Besatzungsmitglieder und des Gepäcks am Flughafen bzw. Flugplatz im Zusammenhang stehen. Darunter fielen somit Leistungen, die der Vorbereitung des Flugzeugs für einen Ab- oder Ankunftsflug dienten. Es könne sich dabei auch um Transporte von Fluggästen zwischen Flugzeug und Abfertigungsgebäude, hingegen nicht um Passagiertransporte ausserhalb des Flughafengeländes handeln. Zur Untermauerung ihres Standpunktes verweist die Vorinstanz auf Art. 29a der Verordnung über die Infrastruktur der Luftfahrt vom 23. November 1994 (VIL, SR 748.131.1) i.V.m. Art. 2 Bst. e der Richtlinie 96/97/EG vom 15. Oktober 1996 über den Zugang zum Markt der Bodenabfertigungsdienste auf den Flughäfen der Gemeinschaft, in der für die Schweiz gemäss Ziff. 1 des Anhangs zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenössischen Schaft und der Europäischen Gemeinschaft über den Luftverkehr vom 21. Juni 1999 (SR 0.748.127.192.68, nachfolgend: Luftverkehrsabkommen) jeweils gültigen Fassung und deren Anhang, insb. Ziff. 5.4 und 10.1. Im Gegensatz dazu seien die streitbetreffenden Personenbeförderungen eine vor- oder nachgelagerte, eigenständige Leistung und keine untergeordnete Leistung zur Bodenabfertigung. Sie dienten dazu, die Passagiere vom Flughafen weg – sei dies beispielsweise zu einem Hotel oder Restaurant – oder zum Flughafen zu transportieren, und erfolgten somit ausserhalb des Flughafens. Das erforderliche Gefüge von einer übergeordneten Haupt- und einer untergeordneten Nebenleistung liege somit vorliegend nicht vor.

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin vertritt dagegen im Wesentlichen den Standpunkt, dass die streitbetreffenden Personenbeförderungen Teil des Aircraft Managements seien. Diese würden gemäss abgeschlossenem Vertrag einzig erbracht, wenn sie im Zusammenhang mit einem Flug oder anderweitig im Zusammenhang mit dem zu verwaltenden Flugzeug stünden. Sie seien daher mit der Hauptleistung Aircraft Management eng verbunden und würden diese abrunden und ergänzen. Solche Personenbeförderungen würden üblicherweise auch mit dem Aircraft Management vorkommen. Sie seien Teil der Bodenabfertigung.

Um die Üblichkeit der streitbetreffenden Personenbeförderungen zu belegen, verweist die Beschwerdeführerin auf die Websites zweier Bodenabfertigungsunternehmen, welche im Rahmen ihrer Services ebenfalls einen «Limousinen-Service» bzw. «Chauffeurdienste» anbieten. Da die Bodenabfertigung eine Teilleistung des Aircraft Managements sei, bildeten die

streitbetroffenen Personenbeförderungen als Teilleistung der Bodenabfertigung ebenfalls Bestandteil der Gesamtleistung Aircraft Management.

3.2.2 Gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführerin gehören zum Betrieb eines Passagierflugzeugs und dessen einsatzfähigen Zustand auch Passagiere. Denn die gesamte Flugvorbereitung samt der Organisation der Bodenabfertigung, der Start- und Landezeiten, der Überflugbewilligungen, der Besatzung, etc. erfolgten im Hinblick auf bestimmte Flüge einzelner oder weniger Passagiere. Träfen diese zu spät am Flughafen ein, sei der Betrieb des Flugzeugs wesentlich beeinträchtigt. Entsprechend seien Personentransporte für Passagiere und die Besatzung in Einzelfällen erforderlich, damit Startzeiten, Überflugbewilligungen oder andere mit dem Betrieb des Flugzeugs erforderliche und bereitgestellte Leistungen genutzt werden könnten. Müssten diese neu organisiert werden, hätte dies Mehrkosten zur Folge, weshalb ein relevanter wirtschaftlicher Zusammenhang solcher Personentransporte mit der Verwaltung und dem Betrieb eines Passagierflugzeugs bestünde.

Die Reisen der Passagiere mit Privat Jets werden laut Beschwerdeführerin regelmässig von ihren Mitarbeitenden detailliert geplant. Dabei würden nicht nur Besprechungstermine und Hotelunterkünfte, etc. von diesen organisiert, sondern auch die Beförderung am Boden. Bei Geschäftsflügen könne es auch sein, dass Beförderungen und Hotels durch Geschäftspartner bereitgestellt würden. Es könne aber vorkommen, dass dies einmal nicht erfolgt sei oder die geplanten Transportmöglichkeiten, aus welchen Gründen auch immer, nicht mehr zur Verfügung stünden. In solchen Konstellationen könne es sein, dass es im Zusammenhang mit einem bestimmten Flug oder dem Flugzeug gelegentlich erforderlich sei, den Personentransport der Passagiere, allenfalls, wenn Unsicherheit über den Rückflug und Verschiebungen eines Rückfluges einträten, auch für wenige weitere Tage, zu organisieren.

Die Organisation solcher zusätzlichen Dienstleistungen durch sie (die Beschwerdeführerin) komme nur gelegentlich vor und würde stets im Zusammenhang mit Flügen oder dem Flugzeug stehen. Es bestehe daher sowohl zeitlich wie sachlich und auch wirtschaftlich ein enger Zusammenhang zwischen solchen Dienstleistungen, wie bei den vorliegend interessierenden Transporten von Passagieren ins Hotel, zu Besprechungen und zum Flughafen. Ein solch enger Zusammenhang bestehe auch, wenn zwischen Flügen nur wenige Tage liegen oder Flüge verschoben werden und deshalb über einige Tage Fahrzeuge auf Abruf bereitzuhalten sind.

3.3 Nachfolgend ist zu prüfen, ob die streitbetroffenen Personenbeförderungen in Abweichung vom Grundsatz, dass mehrere Leistungen selbständig gewürdigt werden, als Teil der Gesamtleistung Aircraft Management i.S.v. Art. 19 Abs. 3 MWSTG oder als akzessorische Nebenleistung zum Aircraft Management i.S.v. Art. 19 Abs. 4 MWSTG zu qualifizieren sind.

3.4 Die streitbetroffenen Personenbeförderungen sind als erstes daraufhin zu untersuchen, ob sie Teil der Gesamtleistung Aircraft Management sind. Bei einer Gesamtleistung müssen die einzelnen Leistungen – wie zuvor in Erwägung 2.5.2 festgehalten – sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst. Der Leistungskomplex kann demnach nicht in Einzelleistungen zerlegt werden, die einzeln für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder wenn die Gesamtleistung durch eine solche Zerlegung zerstört, beschädigt oder verändert würde.

Von einer solchen derart engen Verbundenheit zwischen Aircraft Management und den streitbetroffenen Personenbeförderungen kann nicht ausgegangen werden. Es steht wirtschaftlich sowie im Übrigen auch zivilrechtlich betrachtet ausser Zweifel, dass das Verwalten, Bereithalten und Betreiben eines Flugzeugs in einem einsatzfähigen Zustand und die Organisation und Durchführung von Passagiertransporten am Boden und das Bereithalten eines Fahrzeugs während des Aufenthalts eines Passagiers separat vereinbart und erbracht werden können. So führt die Beschwerdeführerin selbst aus, dass Reisen von Passagieren von Privat Jets regelmässig von ihren Mitarbeitenden detailliert geplant würden. Dabei würden üblicherweise nicht nur Besprechungstermine und Hotels, etc. von diesen Mitarbeitern organisiert, sondern auch die Beförderung am Boden.

Da das Verwalten, Bereithalten und Betreiben eines Flugzeugs in einem einsatzfähigen Zustand einerseits und die Organisation und Durchführung von Passagiertransporten am Boden und das Bereithalten eines Fahrzeugs während eines Aufenthalts andererseits ohne Weiteres je als Einzelleistungen bezogen werden können und diese gemäss Ausführungen der Beschwerdeführerin regelmässig von Passagieren von Privat Jets tatsächlich als solche Einzelleistungen von verschiedenen Leistungserbringern bezogen werden, ist erstellt, dass die beiden Leistungen je für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen. Dementsprechend fällt die Qualifikation der streitbetroffenen Personenbeförderungen als Teil der Gesamtleistung «Aircraft Management» ausser Betracht.

3.5

3.5.1 Die streitbetroffenen Personenbeförderungen sind als Nächstes daraufhin zu untersuchen, ob sie von Eigentümern eines Privat Jets, welche diesen als Passagiere nutzen (nachfolgend: Eigentümer), als Haupt- und Nebenleistung verstanden werden.

Wie in Erwägung 2.5.3 aufgezeigt, setzt die Annahme einer unselbständigen Nebenleistung – die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt – laut ständiger Rechtsprechung kumulativ voraus, dass sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit dieser wirtschaftlich eng zusammenhängt, sie wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und üblicherweise mit ihr vorkommt. Die Bejahung einer Nebenleistung hat Ausnahmecharakter.

In einem ersten Schritt ist zu untersuchen, ob aus der vorliegend massgeblichen Verbraucheroptik (d.h. jene der Eigentümer) die streitbetroffenen Personenbeförderungen einen eigenständigen Zweck haben oder ob sie im Vergleich zum Aircraft Management lediglich nebensächlich sind.

3.5.2 Eigentümer bezwecken mit einem Privat Jet letztlich die individuelle Überwindung von weiten Distanzen zwischen Flughäfen. Ein Flug mit einem Privat Jet ermöglicht Eigentümern, ihren Angehörigen und Gästen die Beförderung zu fernen Reisezielen, wobei der Flug im Verhältnis zu Bodentransporten bei weiten Distanzen ein erhebliches Zeiteinsparungspotential bietet. Das Erreichen lokaler Reiseziele am finalen Aufenthaltsort ist hingegen mit einem Privat Jet in aller Regel von vornherein nicht möglich, da Luftfahrzeuge grundsätzlich nur auf Flugplätzen abfliegen oder landen dürfen (für die Schweiz: Art. 8 Abs. 1 des Luftfahrtgesetzes vom 21. Dezember 1948 [LFG, SR 748.0]).

Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, geht die Reiseplanung für Eigentümer, welche regelmässig durch deren Mitarbeitende erfolgt, grundsätzlich über die Wahl der mit dem Privat Jet zu erreichenden Destination hinaus. So werden neben dem Flug üblicherweise etwa auch die Unterkunft, Besprechungstermine und insbesondere auch die Beförderung am Boden durch Mitarbeitende im Voraus geplant und organisiert. Insofern stellt der Flug mit einem Privat Jet in aller Regel einen Teilaspekt einer Reise dar, welcher erst zusammen mit weiteren Elementen wie Bodentransporten, Unterkunft und Tagesprogramm gesamthaft eine Reise bildet.

Durch den Abschluss eines Aircraft Management Vertrags beauftragen Eigentümer einen Dritten mit dem Verwalten, Bereithalten und Betreiben ihres Flugzeugs in einem einsatzfähigen Zustand. Eigentümer wollen dabei das Flugzeug in ihrem Sinne nutzen können, ohne sich um die administrativen Belange, die mit dem Betrieb eines Privat Jets einhergehen, kümmern zu müssen. Nicht zum Kerngehalt eines Aircraft Management Vertrags gehört die allgemeine Reiseplanung für Eigentümer. Entsprechend beschränken sich mögliche untergeordnete Nebenleistungen zum Aircraft Management ausschliesslich auf Leistungen, die in nebensächlicher Weise für den mit dem Flugzeug zu absolvierenden Reiseabschnitt von Flughafen zu Flughafen erbracht werden – nicht hingegen auf eigenständige Komponenten einer Reise.

3.5.3 Im Gegensatz dazu bezwecken die streitbetroffenen Personenbeförderungen die Erreichung von lokalen Reisezielen am Aufenthaltsort. Sei dies vom Flughafen zum Hotel oder umgekehrt oder an ein beliebiges anderes Ziel während der Dauer des Aufenthalts. Da der Flug mit einem Privat Jet aus Verbraucheroptik regelmässig kein Selbstzweck darstellt und eine Reise in den seltensten Fällen sowohl an einem Flughafen beginnt als auch an einem solchen endet, werden Bodentransporte zum Erreichen von individuellen Reisezielen im Rahmen der Reiseplanung üblicherweise fest eingeplant. Es erscheint denn auch als ausgeschlossen, dass es Eigentümer im Rahmen einer Reiseplanung dem Zufall überlassen, ob und wie sie nach der Ankunft am Flughafen das eigentliche Reiseziel erreichen. So ist den Ausführungen der Beschwerdeführerin selbst zu entnehmen, dass Eigentümer am Aufenthaltsort stets Personenbeförderungen der streitbetroffenen Art in Anspruch nähmen. Variabel ist dabei allem Anschein nach einzig, ob diese von Mitarbeitenden oder Geschäftspartnern der Eigentümer organisiert oder ausnahmsweise von der Beschwerdeführerin erbracht werden. Damit haben die streitbetroffenen Personenbeförderungen für Eigentümer einen eigenen Zweck und stellen nicht nur das Mittel dar, um die Aircraft Management Leistungen unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Sie werden von Eigentümern vielmehr als eine wesentliche und eigenständige Hauptleistung verstanden.

Daran ändert nichts, dass die Flugzeiten und die streitbetroffenen Personenbeförderungen unbestrittenermassen einer zeitlichen Koordination bedürfen, indem etwa die Anreise an den Flughafen im Idealfall zwecks Zeitoptimierung mit der geplanten Abflugzeit abgestimmt wird. Ein derartiger Koordinationsbedarf ist einer Reiseplanung inhärent und besteht nicht

speziell mit Blick auf einen Flug, sondern ganz allgemein bei termingebundenen Programmpunkten am Aufenthaltsort.

3.5.4 Vor diesem Hintergrund können die streitbetroffenen Personenbeförderungen nicht im Sinne einer Ausnahme als untergeordnete Nebenleistung zum Aircraft Management qualifiziert werden, welche im Vergleich zur Hauptleistung (Verwalten, Bereithalten und Betreiben eines Flugzeugs in einem einsatzfähigen Zustand) nebensächlich sind. Vielmehr handelt es sich um eine eigenständige Leistung mit einem für Eigentümer autonomen Zweck, nämlich die individuelle lokale Fortbewegung am Aufenthaltsort. Sie stellen wie die Durchführung eines Fluges einen wesentlichen Pfeiler einer Reise bzw. Reiseplanung eines Eigentümers dar.

3.5.5 Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Einwände ändern an der vorstehenden Würdigung nichts:

3.5.5.1 Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, dass zum Betrieb eines Passagierflugzeugs und für dessen einsatzfähigen Zustand auch Passagiere gehörten, verkennt sie, dass die Durchführung eines Fluges aus der massgeblichen Verbraucheroptik kein Selbstzweck ist, sondern Teil einer Reise darstellt. Dabei besteht der Vorteil im Halten eines Privat Jets gerade darin, dass die Durchführung eines Fluges auf die individuellen Bedürfnisse der Eigentümer abgestimmt werden kann. Sofern die Reise nicht am Flughafen beginnen und enden soll, werden sich Eigentümer aufgrund der gleichen Überlegungen auch eine Lösung für die individuelle Erreichung von lokalen Reisezielen organisieren (lassen). Es ist vor diesem Hintergrund nicht, wie die Beschwerdeführerin impliziert, zu erwarten, dass sich Eigentümer ab der Ankunft am Aufenthaltsort jederzeit für den sofortigen Rückflug bereithalten und die streitbetroffenen Personenbeförderungen einzig dafür beziehen, um Aircraft Management Leistungen der Beschwerdeführerin unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Dies gilt erst recht im vorliegenden Fall, in welchem die streitbetroffenen Personenbeförderungen über eine Zeitspanne von rund einer Woche und insbesondere auch an Tagen, an welchen kein Flug geplant war, bezogen wurden. Abgesehen davon spricht auch die nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin nur einzelfallweise organisierten Personenbeförderungen am Aufenthaltsort gegen eine mit der Hauptleistung eng verbundene Nebenleistung.

3.5.5.2 Auch aus ihren Ausführungen, wonach die streitbetroffenen Personenbeförderungen üblicherweise mit der Bodenabfertigung, welche eine

Teilleistung des Aircraft Managements darstelle, erbracht würden, kann die Beschwerdeführerin nach dem Gesagten hinsichtlich der Akzessorietät dieser Leistungen zu einer Hauptleistung nichts zu ihren Gunsten ableiten. Zum einen kann aus dem Umstand allein, dass andere Bodenabfertigungsunternehmen allenfalls auch Bodentransfers zwischen Flughafen und Hotel oder anderweitige Chauffeurdienste anbieten, nicht auf deren Nebensächlichkeit geschlossen werden. Vielmehr ist dem Grundsatz nach unabhängig von der vertraglichen Grundlage bei Leistungsmehrheiten von unabhängigen Einzelleistungen auszugehen. Zum anderen sind die streitbetroffenen Personenbeförderungen unabhängig davon, ob sie mit dem Aircraft Management im Allgemeinen oder der Bodenabfertigung als Teilleistung des Aircraft Managements im Besonderen verglichen werden, aus den bereits ausführlich dargelegten Gründen aus der massgeblichen Verbraucheroptik nicht nebensächlich.

3.5.6 Da bereits die festgestellte Eigenständigkeit der streitbetroffenen Personenbeförderungen bzw. deren fehlende Nebensächlichkeit zum Aircraft Management die Annahme einer untergeordneten Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, ausschliesst, erübrigt sich die Prüfung der übrigen kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen (vgl. E. 2.5.3).

Die streitbetroffenen Personenbeförderungen sind eigenständige Leistungen, die nicht das Schicksal der Aircraft Management Leistungen teilen.

3.6 Der Leistungsort der streitbetroffenen Personenbeförderungen richtet sich gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. e MWSTG nach dem Ort, an dem die Beförderung gemessen an der zurückgelegten Strecke tatsächlich stattfindet (E. 2.7). Die zwischen dem 16. und 22. August 2017 zurückgelegten Strecken befinden sich in der Region Genf und somit vermutlich zumindest teilweise im Inland. Dass die streitbetroffenen Personenbeförderungen ausschliesslich auf Auslandstrecken erfolgt wären, wird von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht. Dies hat zur Folge, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2017 im Inland Personenbeförderungsleistungen erbracht hat, welche gemäss Art. 151 Abs. 1 Bst. c MWSTV eine Anspruchsberechtigung auf Vergütung der Mehrwertsteuer ausschliessen. Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin die Vergütung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2017 zu Recht verweigert.

Nach dem Gesagten erweist sich der angefochtene Entscheid als rechtmässig. Die Beschwerde ist damit unbegründet und entsprechend abzuweisen.

4.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 4'000.– der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Gregor Gassmann

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: