



## **Urteil vom 15. Januar 2024**

---

Besetzung

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

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ Ltd.**,  
handelnd durch  
**B. \_\_\_\_\_ AG**,  
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. \_\_\_\_\_ Ltd. hat ihren Sitz in C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_. Nach eigenen Angaben ist sie im Aircraft Management (Verwalten und Betreiben von Luftfahrzeugen) und Aircraft Charter tätig.

**B.**

Mit Eingabe vom 10. April 2018 stellte die A. \_\_\_\_\_ (D. \_\_\_\_\_) Ltd. (nachfolgend: Antragstellerin) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) einen Antrag um Vergütung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2017 im Umfang von Fr. 7'656.53.

**C.**

Nachdem die ESTV den Antrag mit Schreiben vom 19. 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. 7'656.53 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 Beschwerde-

instanz 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. 2.2.1 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 (vgl. BGE 138 II 251 E. 2.3.4, 125 II 326 E. 6a und 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; vgl. auch 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 weiteren Regelung 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 Antragsstellers 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-4569/2022 vom 4. Juli 2022 E. 2.43, 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. 6 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). 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 dem Bereitstellen und 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 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.**

Im vorliegenden Fall ist strittig und zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die Vergütung der Mehrwertsteuer für das Jahr 2017 erfüllt. Hierfür ist zu klären, ob die Beschwerdeführerin in der Vergütungsperiode im Inland Leistungen im Sinne von Art. 151 Abs. 1 Bst. c MWSTV erbracht hat. Die Beschwerdeführerin hat aufgrund eines Flight Support Agreements diverse Leistungen an einen Aircraft Manager (nachfolgend auch: Operator) mit Sitz im Ausland erbracht. Sofern zumindest eine dieser Leistungen als gesonderte Einzelleistung mit Leistungsort im Inland zu qualifizieren ist, hätte die Beschwerdeführerin im Jahr 2017 eine vergütungsausschliessende Inlandleistung erbracht.

### **4.**

Als Erstes ist der Frage nachzugehen, ob die von der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem abgeschlossenen Flight Support Agreement vom 4. bzw. 12. Oktober 2005 erbrachten Leistungen – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – vollständig oder zumindest teilweise als Aircraft Management im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu qualifizieren sind.

**4.1** Die Vorinstanz vertritt den Standpunkt, dass die Leistungen der Beschwerdeführerin nicht als Aircraft Management zu qualifizieren sind. Die Beschwerdeführerin gewährleiste nicht die umfassende Sicherstellung des Betriebs des Luftfahrzeugs, sondern erbringe lediglich Unterstützungsleistungen. Sie habe somit nicht das Flugzeug zu verwalten, zu betreiben und in einem einsatzfähigen Zustand zu halten, was das Bundesgericht als Kerngehalt des Aircraft Managements bezeichne. Diese Aufgabe liege beim Operator des Flugzeugs.

**4.2** Die Beschwerdeführerin gesteht zu, dass sie nicht mit der umfassenden Sicherstellung des Betriebs und der Verwaltung des Flugzeugs betraut

gewesen sei. Ihr sei weder die Flugzeugwartung noch die Versicherung noch die Zurverfügungstellung der Besatzung übertragen worden. Nichtsdestotrotz habe sie weitgehende und wesentliche Leistungen, welche zum Aircraft Management gehörten, erbracht. Dies insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Rechtsprechung bei Dritten eingekaufte Leistungen dem Operator als eigene Leistungen zurechne. Sie (die Beschwerdeführerin) tätige als Operator im Rahmen der Gesamtleistungen selbst Verkäufe von Treibstoff und erbringe Leistungen im Zusammenhang mit der Genehmigung von Landungen und Starts, Navigation, Abfertigung, Verpflegung und Kommunikation. Sachlich seien die Treibstofflieferung und die Verpflegung der Flughafen-Bodenabfertigung zuzurechnen. Dasselbe gelte für die Genehmigung von Starts und Landungen. Die Bodenabfertigung sei zwingende Voraussetzung, damit ein Flugzeug einen Flug durchführen könne bzw. einsatzfähig sei. Ebenso wenig könne ein Flug ohne die von ihr (der Beschwerdeführerin) erbrachte Routenplanung und Sicherstellung der Kommunikation mit der Besatzung des Flugzeugs und dem übrigen Betriebspersonal durchgeführt werden. Insgesamt sei eine fein abgestimmte Organisation der von ihr (der Beschwerdeführerin) zu erbringenden Leistungen erforderlich, damit die Einsatzfähigkeit des streitbetreffenen Flugzeugs sichergestellt sei und dieses gesetzmässig verwaltet und betrieben werden könne. Die von ihr gemäss dem Flight Support Agreement erbrachten Leistungen gehörten daher wirtschaftlich eng zusammen und griffen so eng ineinander, dass diese als Gesamtleistung mehrwertsteuerlich zu qualifizieren seien.

Die von ihr erbrachten Leistungen – so die Beschwerdeführerin weiter – seien nicht nur zwingend erforderlich für den Betrieb des Flugzeugs, sie wiesen auch alle Merkmale des Aircraft Managements auf. Dies gelte auch, wenn auf die Sicht der das Aircraft Management nachfragenden Verbrauchergruppe abgestellt werde. Die Websites anderer Aircraft Management Anbieter belegten, dass nicht immer das umfassende Aircraft Management verlangt werde, sondern dass Nachfrager von Aircraft Management auch einzelne zum Aircraft Management zählende Leistungen weglassen würden. Denn im Gegensatz zu gewerblich genutzten Flugzeugen müsse für privat genutzte Flugzeuge kein umfassendes Aircraft Management in Auftrag gegeben werden. Den Eigentümern stehe vielmehr das Recht zu, einzelne Leistungen wegzulassen oder nur Einzelleistungen, wie beispielsweise die Wartung des Flugzeugs, zu beziehen, so die Beschwerdeführerin.

Im vorliegenden Sachverhalt würden die vereinbarten Leistungen vom Operator ausschliesslich bei ihr (der Beschwerdeführerin) beschafft. Zudem könnten die Leistungen, welche sich der Operator vorbehält (Wartung, Versicherung und das Zurverfügungstellen des Flugpersonals) durchaus getrennt bezogen werden, ohne dass der Betrieb des Flugzeugs dadurch beeinträchtigt würde. Im Gegensatz dazu würde die Aufteilung der Flug- und Routenplanung samt den erforderlichen Genehmigungen für die Durchführung der Flüge und die damit koordinierte Bodenabfertigung auf mehrere Leistungserbringer und deren Bezug als Einzelleistungen einen unverhältnismässigen Organisationsaufwand und eine Dauerbereitschaft mehrerer Leistungserbringer, die sich jederzeit koordinieren müssten, erfordern. Nicht nur würde dadurch ein wirtschaftlicher Betrieb des Flugzeugs verunmöglicht, vielmehr wäre auch die Sicherheit des Betriebs gefährdet. Im Verhältnis zum Operator erbringe sie (die Beschwerdeführerin) die Gesamtleistung Aircraft Management.

**4.3** Wie bereits ausgeführt, ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung unter Aircraft Management ein Leistungsverhältnis zwischen dem Eigentümer eines Flugzeugs und dessen Halter (Operator) zu verstehen, wobei der Halter das Verwalten, Bereithalten und Betreiben des Flugzeugs in einem einsatzfähigen Zustand übernimmt und dafür die erforderlichen Leistungen von Dritten bezieht oder mit eigenen Mitteln erbringt (E. 2.6).

**4.3.1** Vorliegend fehlen den am streitbetroffenen Vertragsverhältnis beteiligten Parteien (i.e. der Beschwerdeführerin und dem Operator des Flugzeugs) bereits die für das Aircraft Management definitionsgemässen wirtschaftlichen Parteirollen. So ist einerseits der Operator im hier zu beurteilenden Fall unbestrittenermassen nicht mit dem Eigentümer und Nutzer des fraglichen Flugzeugs (nachfolgend auch einfach: Eigentümer) gleichzusetzen; andererseits handelt es sich bei der Beschwerdeführerin nicht um die Halterin (Operator) dieses Flugzeugs. Die Beschwerdeführerin hat in der vorliegend zu beurteilenden Konstellation aufgrund des besagten Flight Support Agreements unstreitig der Halterin des streitgegenständlichen Flugzeugs (i.e. dem Operator) Unterstützungsleistungen zu erbringen. Demgegenüber hat sich die Halterin (Operator) gegenüber dem Eigentümer zur Erbringung von Aircraft Management Leistungen verpflichtet.

Die massgebliche Verbraucheroptik zur Beurteilung, ob im Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Operator eine Gesamtleistung Aircraft Management vorliegt, ist demnach – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – nicht diejenige eines Eigentümers und Nutzers eines

Flugzeugs, sondern diejenige eines Operators, welcher sich seinerseits gegenüber einem Eigentümer zum Verwalten, Bereithalten und Betreiben des Flugzeugs in einem einsatzfähigen Zustand verpflichtet hat. Aus dieser massgeblichen Verbraucheroptik übernimmt ein Dritter, welcher gewisse, für den Betrieb und die Verwaltung des Luftfahrzeugs erforderlichen Leistungen an den Halter des Flugzeugs erbringt, nicht die wirtschaftliche Funktion eines Operators. Vielmehr betrachtet ein Operator solche Leistungen als *Unterstützungsleistungen* im Hinblick auf seine dem Flugzeugeigentümer eigens zu erbringenden Aircraft Management Leistungen.

Nichts anderes ergibt sich aus dem vorerwähnten aktenkundigen Flight Support Agreement. So wird darin zum Zweck dieser Vereinbarung ausdrücklich festgehalten, dass die Beschwerdeführerin nicht für den Betrieb des Flugzeugs und die Flugbesatzung zuständig sei. Ebenso wenig übernehme die Beschwerdeführerin die Versicherung des Flugzeugs. Vielmehr beschränke sich ihre Tätigkeit auf das Erbringen von Unterstützungsleistungen («Service Agent shall only provide certain services to assist the Operator in operating the Aircraft») an den Operator des Flugzeugs. Dabei können gewisse Unterstützungsleistung den operativen Bereich (Aufrechterhaltung des Dispatch- und Flugkoordinierungszentrums zur Entgegennahme von Flugesuchen und als Kommunikationsverbindung, Routen- und Flugplanung, Einholung von Überflug- und Landegenehmigungen, Koordinierung der gesamten Flughafen-Bodenabfertigung für Passagiere, Besatzung und Gepäck und der damit verbundenen Leistungen, wie Transport, Hotelreservierung und Boden-Boden- und Boden-Luft-Kommunikation) zugerechnet werden und andere sind administrativer Art (Kostenüberwachung und monatliche Buchführung für Brennstoff-Käufe und Landegebühren, Abfertigung, Verpflegung, Parkgebühren und Gebühren für Navigationshilfen, Kommunikation usw. und Vorlegen von Belegen betreffend erstattungsfähige Auslagen). Die Beschwerdeführerin hat somit aus der hier einzig massgeblichen Sicht eines Leistungsempfängers, welcher selbst als Operator fungiert, nicht das Flugzeug zu verwalten, zu betreiben und in einem einsatzfähigen Zustand bereit zu halten. Vielmehr unterstützt die Beschwerdeführerin die Halterin des betreffenden Flugzeugs (Operator) bei der Erfüllung deren eigenen Verpflichtungen gegenüber dem Flugzeugeigentümer.

**4.3.2** Entsprechend ist die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem streitbetroffenen Leistungsverhältnis nicht als Operator im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (E. 2.6) zu qualifizieren. Dies gilt vorliegend umso mehr vor dem Hintergrund, als die Beschwerdeführerin

wichtige Funktionen eines Operators wie das Bereitstellen des Flugpersonals oder die Versicherung des Flugzeugs nicht, und erst recht nicht gegenüber der Eigentümerin eines Flugzeugs, übernommen hat.

Vielmehr ist das vorliegend zwischen dem Operator als Aircraft Manager und der Beschwerdeführerin als Dritte bestehende Leistungsverhältnis als ein dem Aircraft Management vorgelagertes Leistungsverhältnis zu qualifizieren, wobei der Operator unter anderem im Sinne der bundesgerichtlichen Definition des Aircraft Managements als Halter offenkundig gewisse für den Betrieb und die Verwaltung des Luftfahrzeugs erforderliche Leistungen bei der Beschwerdeführerin bezieht.

## **5.**

Als Nächstes ist die Frage zu untersuchen, ob die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin im Rahmen des besagten Flight Support Agreements an den Operator erbracht hat, einen anderen Leistungskomplex bilden, welcher in der einen oder anderen Form mehrwertsteuerrechtlich einheitlich behandelt werden kann. Dafür ist insbesondere auf die am 15. Oktober 2017 erbrachten Passagierbodentransporte (nachfolgend: streitbetroffene Personenbeförderungen) einzugehen und zu bestimmen, ob diese aus der massgeblichen Verbraucheroptik eines Operators (oben E. 4.3.1) in Verbindung mit den restlichen bezogenen Leistungen insgesamt als Gesamtleistung oder allenfalls als Nebenleistung zu einer Hauptleistung verstanden werden könnten.

### **5.1**

**5.1.1** Die Vorinstanz vertritt den Standpunkt, dass die streitbetroffenen Personenbeförderungen in keiner Weise zum Betrieb und zur Verwaltung des Flugzeugs gehörten. Diese Leistungen seien für die Sicherstellung des Betriebs sowie das Bereitstellen 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 den Flughafen bzw. das Flugzeug rechtzeitig für den Abflug erreichten. Folglich wiesen die streitbetroffenen Personenbeförderungen und die restlichen Leistungen der Beschwerdeführerin zeitlich, sachlich und wirtschaftlich keinen engen Zusammenhang auf und griffen nicht derart ineinander, dass sie ein unteilbares Ganzes bildeten.

**5.1.2** Die streitbetroffenen Personenbeförderungen seien – so die Vorinstanz weiter – auch keine Nebenleistungen 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 Standpunkts 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 Eidgenossenschaft 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 streitbetroffenen Personenbeförderungen vor- oder nachgelagerte, eigenständige Leistungen und keine untergeordneten Leistungen zur Bodenabfertigung. Sie dienten dazu, 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 einer übergeordneten Haupt- und einer untergeordneten Nebenleistung liege somit vorliegend nicht vor.

## **5.2**

**5.2.1** Die Beschwerdeführerin vertritt dagegen im Wesentlichen den Standpunkt, dass die streitbetroffenen Personenbeförderungen Teil einer Gesamtleistung seien; dies vor dem Hintergrund, dass die von ihr (der Beschwerdeführerin) erbrachten Leistungen derart in einander griffen, eng verbunden seien und ein hohes Mass an organisatorischer Abstimmung bedingten. Für den Fall, dass dem Standpunkt der Vorinstanz, es liege vorliegend keine Aircraft Management Leistung vor, gefolgt würde, läge eine andere Gesamtleistung vor.

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, dass nach dem Entwurf Praxisanpassungen MWSTG zum Thema: Leistungen an Luftfahrtunterneh-



men (MWST-Branchen-Info 11 Luftverkehr) hinsichtlich der Bodenabfertigung bereits dann eine Gesamtleistung vorläge, wenn mehrere der in der geplanten Ziff. 7 aufgeführten Komponenten der Bodenabfertigung gemeinsam erbracht würden. Die streitbetroffenen Personenbeförderungen seien Teil dieser Bodenabfertigung und daher Teil der Gesamtleistung. Um die Üblichkeit der streitbetroffenen Personenbeförderungen zu belegen und aufzuzeigen, dass diese Teil der Bodenabfertigung für Privat Jets seien, verweist die Beschwerdeführerin auf die Websites zweier Bodenabfertigungsunternehmen, welche im Rahmen ihrer Services ebenfalls einen «Limousinen-Service» bzw. «Chauffeurdienste» anböten.

**5.2.2** Sofern die streitbetroffenen Personenbeförderungen weder einen Teil des Aircraft Managements oder einer anderen Gesamtleistung darstellen sollten, sind diese nach Ansicht der Beschwerdeführerin zumindest untergeordnet und damit als Nebenleistung zur Hauptleistung, welche wiederum eine Gesamtleistung darstelle, zu qualifizieren.

Für die entsprechende Beurteilung dieser Leistung müsse auf die massgebliche Verbrauchergruppe, konkret diejenige der Passagiere eines Privat Jets (nachfolgend: Passagiere) abgestellt werden. Aus dieser Optik hätten die streitbetroffenen Personenbeförderungen keinen eigenen Zweck, sondern stellten lediglich das Mittel dafür dar, um die Hauptleistung der Beschwerdeführerin unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Sie seien für Passagiere einzig das Mittel, um das Flugzeug optimal zu nutzen, indem sie jederzeit schnell beim Flugzeug seien und weiterfliegen könnten.

Die streitbetroffenen Personenbeförderungen stünden des Weiteren auch in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betrieb eines Flugzeugs, dessen Flugplan einzuhalten sei. Für die Einhaltung des Flugplans müssten Passagiere zeitgerecht im Flugzeug sein. Die streitbetroffenen Personenbeförderungen würden darüber hinaus nicht immer vorkommen, weshalb es sich dabei um untergeordnete Leistungen handle.

Da die Bodenabfertigung eine Teilleistung des Aircraft Managements sei, bildeten die streitbetroffenen Personenbeförderungen als Teilleistungen der Bodenabfertigung ebenfalls Bestandteil der Gesamtleistung Aircraft Management, so die Beschwerdeführerin.

**5.3** Die streitbetroffenen Personenbeförderungen sind als erstes daraufhin zu untersuchen, ob sie Teil einer *Gesamtleistung* sind. Bei einer Gesamt-

leistung 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 den streitbetroffenen Personenbeförderungen und den restlichen von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen kann nicht ausgegangen werden. Es steht wirtschaftlich sowie im Übrigen auch zivilrechtlich betrachtet ausser Zweifel, dass die Organisation und Durchführung von Passagiertransporten am Boden und die restlichen von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen separat vereinbart und erbracht werden können. So führt die Beschwerdeführerin selbst aus, dass die streitbetroffenen Personenbeförderungen nicht immer von ihr erbracht würden.

Die Organisation und Durchführung von Passagiertransporten am Boden kann im Vergleich zu den restlichen von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen ohne Weiteres als Einzelleistung bezogen werden. Kommt hinzu, dass Operators diese Leistungen regelmässig von unterschiedlichen Leistungserbringern beziehen. Damit ist erstellt, dass die streitbetroffenen Personenbeförderungen für sich betrachtet durchaus einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen. Dementsprechend fällt die Qualifikation der streitbetroffenen Personenbeförderungen als Teil der Gesamtleistung ausser Betracht.

## 5.4

**5.4.1** Die streitbetroffenen Personenbeförderungen sind als Nächstes daraufhin zu untersuchen, ob sie von der massgeblichen Verbrauchergruppe als eigenständige Hauptleistungen oder als *Nebenleistungen* zur an die Beschwerdeführerin ausgelagerten Bodenabfertigung 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 1) nebensächlich ist, 2) mit dieser wirtschaftlich eng zusammenhängt, 3) sie wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und

4) üblicherweise mit ihr vorkommt. Die Bejahung einer Nebenleistung hat Ausnahmecharakter.

**5.4.2** Für die Qualifikation der streitbetroffenen Personenbeförderungen als allfällige akzessorische Nebenleistungen zur Bodenabfertigung ist mit Blick auf die – wie erwähnt – kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen in einem ersten Schritt zu untersuchen, ob diese aus der vorliegend massgeblichen Verbraucheroptik eines Operators (oben E. 4.3.1) einen eigenständigen Zweck haben oder ob sie im Verhältnis zur (ebenfalls) an den Operator erbrachten Bodenabfertigung lediglich nebensächlich sind.

Dabei ist indes zu berücksichtigen, dass es sich bei den zu beurteilenden, gegenständlichen Leistungen im Wesentlichen um dieselben Leistungen handelt, die im Rahmen des nachgelagerten Leistungsverhältnisses zwischen dem Operator und dem Eigentümer erbracht werden. Deshalb rechtfertigt sich für die folgende Beurteilung der streitbetroffenen Personenbeförderungen im Rahmen des Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Operator eine analoge Anwendung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zum Aircraft Management (vgl. dazu E. 2.6).

### **5.4.3**

**5.4.3.1** Ein Operator verpflichtet sich mit dem Abschluss eines Aircraft Management Vertrags gegenüber dem Eigentümer eines Privat Jets zum Verwalten, Betreiben und Bereithalten dieses Flugzeugs in einem einsatzfähigen Zustand. Um den Vertrag mit dem Eigentümer erfüllen zu können, bezieht der Operator als Halter des Flugzeugs die für den Betrieb und die Verwaltung des Luftfahrzeugs erforderlichen Leistungen von Dritten oder erbringt diese Leistungen mit eigenen Mitteln. Zu diesen Leistungen zählt in der Regel unter anderem die Bodenabfertigung.

Neben dem Erbringen der Kerntätigkeit des Aircraft Managements kann es vorkommen, dass Operators weitere, eigenständige Leistungen an Eigentümer von Privat Jets erbringen. Diese Leistungen werden zwar allenfalls im Zusammenhang mit einem bestimmten Flug oder Flugzeug erbracht, sind aber aus der massgeblichen Verbraucheroptik des Eigentümers und Nutzers des Privat Jets nicht nebensächlich zur Hauptleistung. Vielmehr haben sie für Eigentümer einen eigenen Zweck.

**5.4.3.2** Als solche eigenständige Leistung ist insbesondere die Organisation und Durchführung von Personenbeförderungen am Aufenthaltsort zu verstehen:

Der Eigentümer bezweckt mit einem Privat Jet letztlich die individuelle Überwindung von weiten Distanzen zwischen Flughäfen. Das Erreichen lokaler Reiseziele ausserhalb des Flughafens ist hingegen mit einem Privat Jet von vornherein in aller Regel 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]). 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.

Die Reiseplanung von Eigentümern, welche regelmässig durch deren Mitarbeitende erfolgt, geht jedoch grundsätzlich über die Wahl der mit dem Privat Jet zu erreichenden Destination hinaus. So werden neben dem Flug üblicherweise 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 das Flugzeug in ihrem Sinne nutzen können, ohne sich um administrative Belange, die mit dem Betrieb eines Privat Jets einhergehen, kümmern zu müssen. Nicht zum Kerngehalt eines Aircraft Management Vertrags gehört die allgemeine Reiseplanung von Eigentümern. 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.

**5.4.3.3** Im Gegensatz dazu bezwecken die streitbetroffenen Personenbeförderungen die Erreichung von lokalen Reisezielen ausserhalb des Flughafens. Sei dies vom Flughafen zum Hotel oder umgekehrt oder an ein beliebiges anderes Ziel wie ein Restaurant oder eine Sehenswürdigkeit. Da der Flug mit einem Privat Jet aus Verbraucheroptik regelmässig kein Selbstzweck darstellt und eine Reise in den seltensten Fällen an einem Flughafen beginnt und endet, werden Bodentransporte zum Erreichen von

individuellen Reisezielen im Rahmen der Reiseplanung üblicherweise fest eingeplant. Es erscheint denn auch als unwahrscheinlich, dass es Eigentümer im Rahmen einer Reiseplanung dem Zufall überlassen, ob und wie sie nach der Ankunft am Flughafen das eigentliche Reiseziel erreichen. So scheint auch die Beschwerdeführerin davon auszugehen, dass Eigentümer am Aufenthaltsort stets Personenbeförderungen der streitbetroffenen Art in Anspruch nehmen. Variabel ist einzig, ob diese von Mitarbeitenden oder Geschäftspartnern der Eigentümer organisiert oder ausnahmsweise vom Operator direkt erbracht werden. Damit haben die streitbetroffenen Personenbeförderungen für Eigentümer einen eigenen Zweck und stellen nicht nur das Mittel dar, um Aircraft Management Leistungen unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Sie werden von Eigentümern vielmehr als eine wesentliche eigenständige (Haupt-)Leistung 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.

**5.4.4** Da die streitbetroffenen Personenbeförderungen aus der vorliegend in analoger Anwendung der massgeblichen Verbraucheroptik eines Eigentümers (E. 5.4.2) im Vergleich zum Aircraft Management einen eigenständigen Zweck aufweisen, sind sie diesbezüglich nicht als nebensächlich zu einer Hauptleistung, sondern als eigenständige Leistung zu qualifizieren. Folglich kann auch aus der Optik eines Operators im Rahmen des Leistungsverhältnisses zwischen diesem und der Beschwerdeführerin der Bezug der streitbetroffenen Personenbeförderungen im Vergleich zur Bodenabfertigung nicht nebensächlich sein. Vielmehr erbringt vorliegend – gleich wie im Verhältnis zwischen dem Operator und dem Eigentümer – auch die Beschwerdeführerin dem Operator die streitbetroffenen Personenbeförderungen als eigenständige Leistung. Entsprechend teilen die streitbetroffenen Personenbeförderungen und die Bodenabfertigung vorliegend nicht das gleiche mehrwertsteuerrechtliche Schicksal (vgl. E. 5.4.1 f.).

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

**5.4.5.1** Den Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die vorliegend massgebliche Verbraucheroptik diejenige von Passagieren von Privat Jets sei, kann nicht gefolgt werden. So betrifft die vorliegende Konstellation ein dem Aircraft Management vorgelagertes Leistungsverhältnis, bei welchem ein Operator nicht sämtliche Leistungen an den Eigentümer des Flugzeugs persönlich erbringt, sondern gewisse davon von Dritten bezieht (oben E. 4.3.2). Doch selbst wenn der Beschwerdeführerin in diesem Punkt gefolgt werden könnte, würde dies am vorliegenden Resultat nichts ändern. Dies auch dann nicht, wenn die Beschwerdeführerin selbst Aircraft Management Leistungen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erbringen würde. Denn entgegen ihren Ausführungen ist nicht davon auszugehen, dass die streitbetroffenen Personenbeförderungen für Passagiere keinen eigenen Zweck haben und einzig das Mittel sind, um das Flugzeug optimal zu nutzen, indem sie jederzeit schnell beim Flugzeug sein und weiterfliegen können. Denn wenn wie im vorliegenden Sachverhalt ein Eigentümer letztlich ein Reiseziel ausserhalb des Flughafens erreichen möchte, ist er von vornherein auf eine weitere Transportmöglichkeit angewiesen, welche ihn an diesen Ort und von dort aus wieder zurückbringt. Dass diese Transportleistungen im Idealfall mit den Flugzeiten abgestimmt werden, sodass möglichst wenig zeitlicher Leerlauf besteht, ändert nichts an der Tatsache, dass die streitbetroffenen Personenbeförderungen in analoger Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Aircraft Management (E. 5.4.2) einen eigenen Zweck haben (vgl. zu dieser Frage ausführlich das Urteil des BVer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 3.5).

**5.4.5.2** Auch aus ihren Ausführungen, wonach die streitbetroffenen Personenbeförderungen üblicherweise mit der Bodenabfertigung, welche eine Teilleistung des Aircraft Managements darstelle, erbracht würden, kann die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Nebensächlichkeit dieser Leistungen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Ebenso wenig würde sich etwas an der vorliegenden Qualifikation ändern, wenn die Bodenabfertigung im Sinne des Entwurfs Praxisanpassungen MWSTG zum Thema: Leistungen an Luftfahrtunternehmen (MWST-Branchen-Info 11 Luftverkehr) als eigenständige Gesamtleistung zu qualifizieren wäre. Zum einen kann allein aus dem Umstand, dass andere Bodenabfertigungsunternehmen allenfalls auch Bodentransfers zwischen Flughafen und Hotel oder anderweitige Chauffeurdienste anbieten, nicht auf deren Nebensächlichkeit geschlossen werden, ist doch dem Grundsatz nach unabhängig von der vertraglichen Grundlage bei Leistungsmehrheiten von unabhängigen Einzelleistungen auszugehen. Nur im Ausnahmefall ist eine Nebenleistung anzunehmen. Zum anderen sind die streitbetroffenen Personenbeförderungen

unabhängig davon, ob die Bodenabfertigung allenfalls als eigenständige Gesamtleistung betrachtet werden kann, aus den bereits ausführlich dargelegten Gründen und der besagten, hier in analoger Anwendung massgeblichen Verbraucheroptik (E. 5.4.2) nicht nebensächlich.

**5.4.6** Da bereits die festgestellte Eigenständigkeit der streitbetroffenen Personenbeförderungen bzw. deren fehlende Nebensächlichkeit im Verhältnis zu den restlichen von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen die Annahme einer unselbständigen Nebenleistung, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt, ausschliesst, erübrigt sich die Prüfung der übrigen hierfür kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen (vgl. E. 2.5.3). Das Gleiche gilt für die Frage, ob die restlichen von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen als Leistungskomplex im Sinne einer Gesamtleistung oder allenfalls als Hauptleistung mit akzessorischen Nebenleistungen zu qualifizieren sind.

**5.5** 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 am 15. Oktober 2017 zurückgelegten Strecken befinden sich im Kanton Zürich und somit im Inland. 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 somit zu Recht verweigert.

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

## **6.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'500.– 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. 1'500.– 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: