Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.689/2004 /bie

Urteil vom 12. September 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.
Parteien

X._____ AG, Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Rolf Schilling,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Besteuerung von Charterflügen),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 26. Oktober 2004.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG ist seit dem 16. März 1984 im Handelsregister des Kantons A._____ eingetragen. Sie bezweckt die Durchführung von Lufttransporten, Taxi- und Fotoflügen, die Schulung von Flugpersonal, den Kauf, Verkauf und die Vermietung von Flugzeugen, die Beratung sowie die Vermittlung und den Verkauf verwandter Dienstleistungen vor allem vom Gebiet der Schweiz aus. Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. In den Monaten Juni, September, Oktober und November 1998 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Kontrolle der Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis und mit 1. Quartal 1998 durch. In der Folge forderte sie von der Steuerpflichtigen eine Nachzahlung von Fr. 1'315'654.–, nebst Verzugszins von 5% ab mittlerem Verfall (Ergänzungsabrechnung vom 5. November 1998). Begründet wurde diese Nachbelastung im Wesentlichen damit, dass die als steuerfrei bezeichneten Beförderungsleistungen als steuerbare Vercharterungen (Lieferungen) zu qualifizieren seien. Mit Verfügung vom 7. März 2000 wurde die Nachforderung bestätigt.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hiess eine Einsprache der Steuerpflichtigen teilweise gut (im Umfang von Fr. 581'560.30), trat darauf im Umfang von Fr. 25'765.35 nicht ein und wies sie im Übrigen ab; der geschuldete Betrag wurde auf Fr. 734'094.55 festgesetzt (Einspracheentscheid vom 25. Juli 2002).
B.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission wies mit Urteil vom 26. Oktober 2004 eine Beschwerde der Steuerpflichtigen ab und bestätigte den Einspracheentscheid.
C.
Die X._____ AG hat am 26. November 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Die Beschwerdeführerin verlangt im Hauptantrag, der angefochtene Entscheid vom 26. Oktober 2004 sei inso-

weit aufzuheben, "als damit die Beschwerdeführerin zur Bezahlung von mehr als Fr. 106'770.52 ... verpflichtet bleibt". Eventualiter sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Angelegenheit "zur Feststellung des massgeblichen Sachverhalts" zurückzuweisen. Die Kostenauflage im Einspracheentscheid vom 25. Juli 2002 sei selbst dann aufzuheben, wenn Haupt- und Eventualantrag nicht gutgeheissen werden sollten. Die Beschwerdeführerin rügt eine offensichtlich falsche Sachverhaltsfeststellung, eine falsche Anwendung und Auslegung des einschlägigen Mehrwertsteuerrechts sowie eine Verletzung der Wettbewerbsneutralität.

D.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung, auf das Rückweisungsbegehren betreffend Feststellung des Sachverhalts sei nicht einzutreten; das Begehren um Aufhebung der Entscheid- und Einspracheentscheidkosten (insgesamt Fr. 680.–) sei gutzuheissen; im Übrigen sei die Beschwerde abzuweisen und der angefochtene Entscheid zu bestätigen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994 1464]; siehe auch Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 OG) ist grundsätzlich einzutreten.

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG; vgl. hierzu Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen). Deshalb sind neue Tatsachenvorbringen nur noch zulässig, wenn die Vorinstanz diese von Amtes wegen hätte berücksichtigen müssen und in der Nichtberücksichtigung eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör liegt (BGE 124 II 409 E. 3a S. 420 f., mit Hinweis; vgl. auch BGE 128 II 145 E. 1.2.1 S. 150, mit Hinweisen).

1.3 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (vgl. statt vieler: BGE 129 Il 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweisen).

1.4 Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

Die Beschwerdeführerin macht erstmals vor Bundesgericht geltend, sie habe einen wesentlichen Teil ihrer Flüge aus dem Ausland erbracht; der Ort der Leistungserbringung sei von den Steuerbehörden falsch beurteilt worden. Im Widerspruch dazu hatte sie in den vorinstanzlichen Verfahren erklärt, dass die von ihr ausgeführten Flüge von A._____ aus erfolgt seien (vgl. etwa "Verwaltungsbeschwerde" vom 16. September 2002 an die Steuerrekurskommission, S. 18, Ziff. 8; Ergänzungsschreiben vom 5. Dezember 2001 zur Einsprache, S. 3, Ziffer 3 ["Flüge für VBS"]). Es kommt hinzu, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Schreiben vom 11. April 2002 die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen hatte, dass bei der Bestimmung des Leistungsortes im Zusammenhang mit der Vercharterung von Luftfahrzeugen nicht mehr auf den zollrechtlichen Status des Luftfahrzeugs abgestellt werde, sondern dass zu unterscheiden sei zwischen Beförderungsmitteln, die vom Inland aus an den Abnehmer gelangen, und solchen, die dem Mieter vom Ausland aus zugeführt werden. Die Beschwerdeführerin hätte somit schon im Rahmen des Einspracheverfahrens - und später auch vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission - darlegen können und müssen, dass und welche Flüge gegebenenfalls vom Ausland aus getätigt wurden. Dies hat sie unterlassen und, wie soeben erwähnt, im Gegenteil festgestellt, dass die Flüge von A._____ aus erfolgt seien. Auch hätte die Beschwerdeführerin Gelegen-

heit gehabt, zur neuen Rechtslage im Zusammenhang mit der Qualifikation als Charterleistungen Stellung zu nehmen. Unter diesen Umständen kann der Vorinstanz keine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung und keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorgeworfen werden. Die neuen Tatsachenvorbringen erweisen sich vielmehr als unzulässig (vgl. oben E. 1.2); der (Eventual-)Antrag auf Rückweisung der Sache "zur Feststellung des massgeblichen Sachverhalts" ist demzufolge abzuweisen.
3.
3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die von einem Steuerpflichtigen gegen Entgelt im Inland erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 4 MWSTV in Verbindung mit Art. 14 MWSTV). Als Lieferung gilt die Überlassung eines Gegenstandes, wenn dabei die Befähigung verschafft wird, über diesen im eigenen Namen wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV), aber auch die Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung, z.B. gestützt auf einen Miet- oder Pachtvertrag (Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Zu den Dienstleistungen sind u.a. Umsätze aus der Beförderung von Personen oder Gütern zu zählen (vgl. Art. 12 Abs. 2 lit. b MWSTV).

Die Ausfuhr von Gegenständen und die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen sind vollumfänglich von der Steuer befreit (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. c Ziff. 1 BV; vgl. auch Art. 8 Abs. 2 lit. c Ziff. 1 ÜbBest.aBV). Ebenso befreit sind Beförderungen im Luftverkehr, bei denen nur der Ankunfts- oder der Abflugort im Inland liegt (Art. 15 Abs. 2 lit. g MWSTV). Dies trifft auch für Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen zu, wenn sie von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind (Art. 15 Abs. 2 lit. h MWSTV). Dabei handelt es sich um echte Steuerbefreiungen, weil für solche Umsätze der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann (Art. 15 Abs. 1 MWSTV).
3.2 Im internationalen und im grenzüberschreitenden Verkehr ist die Frage des Ortes von Lieferungen und Dienstleistungen von erheblicher Bedeutung, weil nur Inlandumsätze oder Importe der Besteuerung in der Schweiz unterliegen (Art. 4 MWSTV und Art. 65 ff. MWSTV). Als Ort der Dienstleistung gilt grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistende seinen Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird (Art. 12 Abs. 1 MWSTV; Erbringerortsprinzip). Lieferungen werden demgegenüber dort erbracht, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder Nutzung befindet (Art. 11 lit. a MWSTV; sog. Abhollieferungen), oder am Ort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) beginnt (Art. 11 lit. b MWSTV; sog. Beförderungs- oder Versandlieferungen). Im Gegensatz zur Regelung in der Europäischen Union umfasst der schweizerische Lieferbegriff auch die Gebrauchsüberlassung (z.B. Miete) und Werkleistungen (vgl. zur Bedeutung des Ortes von steuerbaren Umsätzen Alois Camenzind/ Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum
Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/ Stuttgart/Wien 2003, Rz 481 ff.).
3.3 Bei den Leistungen im Flugverkehr ist die Abgrenzung zwischen den als Dienstleistung geltenden reinen Beförderungen und den zu den Lieferungen zählenden Vercharterungen zu beachten. Mit dem Recht zum Vorsteuerabzug von der Steuer befreit sind die grenzüberschreitenden Beförderungen im Sinn von Art. 15 Abs. 2 lit. g MWSTV. Nicht befreit sind demgegenüber Leistungen, die als Überlassung von Flugzeugen zum Gebrauch oder zur Nutzung nach Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV, d.h. als Lieferungen, gelten (vgl. zur Abgrenzung Urteile 2A.55/1999 vom 23. Januar 2001, in: ASA 71 564 ff., sowie 2A.314/ 1998 vom 27. Februar 2001, in: ASA 73 316 ff.; vgl. auch Camenzind/ Honauer/Vallender, a.a.O., Rz 938 ff.).

Der Begriff der Vercharterung kann verschiedene Leistungen und auch ein Mehrparteienverhältnis umfassen. Als reine Vercharterung gilt die Überlassung eines Flugzeugs an einen Reiseveranstalter, der wiederum Flugreisen (in der Regel im Rahmen eines Pauschalreisevertrags) an die Passagiere verkauft (vgl. BGE 83 II 231). Zivil- und auch mehrwertsteuerrechtlich werden damit mindestens zwei Umsätze bewirkt, nachdem drei Parteien beteiligt sind: Als von der Besteuerung im Sinn von Art. 15 Abs. 2 lit. g MWSTV ausgenommene Beförderungsleistung gilt nur der Verkauf der Flüge an die Passagiere durch den Charterer. Demgegenüber stellt der erste Umsatz, das Zurverfügungstellen des Flugzeugs, eine Lieferung im Sinn von Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV dar.

Zu unterscheiden ist zwischen Fremd- und Eigencharter, wobei die Fremdvercharterung zwei Arten kennt, den Miet- und den Transportcharter. Als Eigencharter gilt zivilrechtlich die Verwendung eines Flugzeugs im Rahmen eines Zweiparteienverhältnisses für sich und allenfalls weitere Personen zum Transport oder für Arbeitsflüge aller Art. Die in der Praxis weit häufigeren Fremdcharterleistungen finden dagegen im Rahmen eines Dreiparteienverhältnisses statt (Vercharterer-Charterer-Benützer). Mehrwertsteuerrechtlich ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann von einer Lieferung im Sinn der Mehrwertsteuergesetzgebung auszugehen (vgl. Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV), wenn im Rahmen eines Eigenchartervertrags der Einsatz des Transportmittels für bestimmte Zwecke (z.B. Fotoaufnahmen, Überwachungsflüge etc.) vorgesehen ist und dieser im Vordergrund steht. Steht hingegen die Beförderung im Vordergrund, ist entsprechend eine Beförderungsleistung im Sinn des Mehrwertsteuerrechts gegeben (vgl. Urteil 2A.314/1998 vom 27. Februar 2001, E. 3f, in: ASA 73 316 ff. S. 324, sowie Urteil 2A.519/1998 vom 24. April 2001, E. 4).
4.
4.1 Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, die Flugtransportleistungen, die gegenüber der Firma B._____ erbracht würden, seien keine Lieferungen im Sinn von Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV. Der wirtschaftliche Gehalt dieser Leistungen erschöpfe sich nicht im Zurverfügungstellen des Flugzeugs oder dessen Produktionskraft. Vielmehr erbringe sie, die Beschwerdeführerin, gegenüber jener Firma weitere Hauptleistungen; unter anderem garantiere sie eine 98-prozentige Zuverlässigkeit und Pünktlichkeit ("Reliability"). Im Übrigen habe eine vertragliche Verpflichtung bestanden, 100 Prozent aller angesetzten Flüge auszuführen, entschädigt worden seien aber nur die effektiv absolvierten Flüge. Die Verträge mit der Firma B._____ hätten mit Charterverträgen, bei denen lediglich die Produktionskraft eines Flugzeugs zur Verfügung gestellt werde, wenig Gemeinsamkeiten.
4.2 Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Leistungskomplexen, d.h. von Leistungen mit verschiedenen Komponenten, ist im Mehrwertsteuergesetz - im Gegensatz zur hier noch anwendbaren Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV) - ausdrücklich geregelt. Danach gelten Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang (sog. Gesamtleistung). Nebenleistungen teilen dagegen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (Art. 36 Abs. 4 MWSTG). Dieser nunmehr gesetzlich verankerte Grundsatz hatte aber schon im alten Recht (MWSTV; WUStB) Geltung (vgl. dazu Alois Camenzind, Einheitlichkeit der Leistung im MWST-Recht, in: IFF Forum für Steuerrecht 2004, Ziff. 6.3 und dort zitierte Rechtsprechung).

Zu unterscheiden ist demnach zwischen Gesamtleistungen sowie zwischen Haupt- und Nebenleistungen: Gesamtleistungen bestehen aus Komponenten mit verschiedenen Eigenschaften, wobei für sie kennzeichnend ist, dass zwischen den verschiedenen Komponenten Gleichrangigkeit besteht (Mathias Bopp, Mehrwertsteuer und Internet, Diss. Zürich 2002, S. 253, mit Hinweis auf die internationale Literatur). Die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Gesamtleistung erfolgt nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Geht es um eine Haupt- und eine oder mehrere Nebenleistungen, so richtet sich die Beurteilung der Nebenleistung stets nach den Eigenschaften der Hauptleistung; diese stellt den Kern der zu erbringenden Leistung dar (Mathias Bopp, a.a.O., S. 255 und 262; ebenso Urteil 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 10.1). Liegen weder eine Gesamtleistung noch eine Haupt- mit einer Nebenleistung vor, so handelt es sich um selbstständige Leistungen.
4.3 Das entgeltliche Zurverfügungstellen eines Flugzeugs, sei es ganz oder teilweise mit Besatzung und Ausrüstung für eine bestimmte Zeit, ist als Gesamtleistung zu betrachten (vgl. dazu auch oben E. 3.3). Wirtschaftlicher Kern eines solchen Chartervertrags ist das Zurverfügungstellen des Flugzeugs mit Besatzung und Ausrüstung. Dabei kann dem Charterer das Recht eingeräumt werden, dem Vercharterer Weisungen für die Beförderung oder die Auslieferung der zu transportierenden Güter zu erteilen (vgl. dazu Urs Scheuch, Luftbeförderungs- und Charterverträge unter besonderer Berücksichtigung des internationalen Privatrechts, Diss. Zürich 1979, S. 25, lit. c Ziff. 1; Walter Müller, Der Chartervertrag, in: Innominatverträge, Festgabe Walter R. Schluep, Zürich 1988, S. 226). Wesentliches Element des Transportcharters ist, dass der Vercharterer einen Beförderungserfolg verspricht, wozu unter anderem Pünktlichkeit und die tatsächliche Ausführung der Flüge gehören. Dieser Erfolg wird in einer Globalabmachung mit dem Charterer zugesichert und nicht in Einzelabmachungen mit den Passagieren.

Aus dem Gesagten ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass die von der Beschwerdeführerin genannten Zu-

sicherungen (Pünktlichkeit und vollumfängliche Durchführung aller Flüge) aufgrund der zivilrechtlichen Ausgestaltung des Transportchartervertrags nicht als selbstständige Komponenten anzusehen sind, die eine Haupt- oder Nebenleistung begründen könnten. Derartige Vertragsbestimmungen gehören vielmehr zum Transportchartervertrag; sie dienen als zusätzliche Elemente dazu, die Leistung zu ergänzen, abzurunden oder zu verbessern. Daraus ableiten zu wollen, dass es sich um selbstständige Dienstleistungen handle, geht an der Sache vorbei und widerspricht dem im Mehrwert-Steuerrecht geltenden Einheitlichkeitsgrundsatz. Im Übrigen kann sich der Vercharterer auch im Passagiergeschäft zu einer vollumfänglichen Ausführung der angesetzten Flüge und zur Durchführung des Fluges innerhalb einer bestimmten Zeitspanne verpflichten.

Der Auffassung der Beschwerdeführerin ist demnach nicht zu folgen, und die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

5.

5.1 Die Beschwerdeführerin wendet im Weiteren ein, sämtliche Länder der Europäischen Union hätten Regelungen getroffen, die es der Luftfahrtindustrie ermöglichten, Transportleistungen frei von inländischer Umsatzsteuer anzubieten. Auch nach Art. 19 Abs. 2 MWSTG (in Kraft seit dem 1. Januar 2001) seien die gegenüber der Firma B._____ erbrachten Leistungen nunmehr umsatzsteuerbefreit. Der "Systemfehler" der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 müsse zur Durchsetzung des Bestimmungslandprinzips durch richterliche Rechtsetzung korrigiert werden.

5.2 Nach dem klaren Wortlaut von Art. 15 Abs. 2 lit. a MWSTV ist die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Beförderungsmitteln, die direkt ins Ausland befördert oder versandt werden, nicht von der Steuer befreit. Der Gesetzgeber hat sich mit dieser für die Wirtschaft offenbar unbefriedigenden Lösung befasst, und in Art. 19 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG neu eine Steuerbefreiung vorgesehen, sofern die betreffenden Schienen- und Luftfahrzeuge "vom Lieferungsempfänger überwiegend im Ausland genutzt werden". Aus dieser Neuregelung kann die Beschwerdeführerin für den hier zu beurteilenden Sachverhalt indessen nichts zu ihren Gunsten ableiten, zumal die altrechtliche Norm nicht etwa als gesetzgeberisches Versehen bezeichnet werden kann. Die schweizerische Regelung ist in diesem Punkt mit derjenigen in der Europäischen Union nicht vergleichbar. Gemäss Art. 11 lit. b MWSTV werden Lieferungen an dem Ort erbracht, wo die Beförderung zum Abnehmer beginnt. Dass für die in Art. 5 Abs. 2 MWSTV genannten Lieferungen etwas anderes geltend sollte, kann jedenfalls dem Gesetzestext nicht entnommen werden. Die von der Beschwerdeführerin befürwortete Korrektur würde vielmehr gegen den klaren Gesetzeswortlaut verstossen und liesse sich auch aufgrund der Materialien (zu MWSTV und MWSTG) nicht rechtfertigen. Im Übrigen kommen die von der Beschwerdeführerin mit Bezug auf den Ort der Leistung aufgeführten Bestimmungen (Art. 12 Abs. 1, Art. 15 Abs. 2 lit. g und lit. I MWSTV) schon deshalb nicht zur Anwendung, weil vorliegend nicht Dienstleistungen zu beurteilen sind, wie die Beschwerdeführerin fälschlicherweise annimmt.

5.3 Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die verlangte richterliche Korrektur sei notwendig, um Wettbewerbsnachteile und Doppelbesteuerungen zu vermeiden und um dem Bestimmungslandprinzip Nachachtung zu verschaffen, vermag sie ebenfalls nicht durchzudringen: Zwar gilt das Bestimmungslandprinzip, das der Vermeidung von steuerlichen Doppelbelastungen dient, als fundamentaler Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts auch nach der schweizerischen Mehrwertsteuergesetzgebung (vgl. Art. 1 Abs. 2 MWSTG); der Einzelne kann daraus freilich keine subjektiven Rechte ableiten (vgl. dazu Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz 81 und die dort zitierte Literatur und Judikatur). Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin indessen weder eine Doppelbesteuerung nachgewiesen, noch ist eine solche aufgrund der Akten erstellt. Im Übrigen hätte sich eine allfällige Doppelbesteuerung ohnehin nur dann ergeben können, wenn der Charterer Endverbraucher gewesen wäre und ein Abzug der Vorsteuer nicht möglich gewesen wäre. Wie es sich damit verhält, ist hier nicht zu prüfen.

Die Beschwerde ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

6.

Schliesslich beantragt die Beschwerdeführerin Kostenfreiheit für das Einspracheverfahren, selbst für den Fall, dass sie mit ihrer Beschwerde im Übrigen unterliegen sollte.

Dem Antrag, dem die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zustimmt, ist stattzugeben: Nach neuem Recht, das im Zeitpunkt des Einspracheentscheids (am 25. Juli 2002) bereits in Kraft stand, wer-

den im Veranlagungs- und Einspracheverfahren in der Regel keine Kosten mehr erhoben (Art. 68 MWSTG; zur Anwendung von neuen Verfahrensvorschriften auf hängige Verfahren vgl. Urteil 2A.68/2003 vom 31. August 2004, E. 9, mit Hinweis).

Nachdem die Beschwerde nur hinsichtlich der erstinstanzlichen Verfahrenskosten (im Betrag von Fr. 680.–) gutgeheissen, in der Sache aber abgewiesen wird, rechtfertigt es sich nicht, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zuzusprechen.

7.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich mit Ausnahme der Kostenfrage im Einspracheentscheid als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153 a OG). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Entscheid insoweit aufgehoben, als damit die der Beschwerdeführerin im Entscheid- und Einspracheverfahren auferlegten Kosten bestätigt werden (Dispositiv Ziffer 4 des Einspracheentscheids vom 25. Juli 2002). Im Übrigen wird die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abgewiesen und der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 26. Oktober 2004 bestätigt.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 20'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 12. September 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: