

# **BGer 9C\_299/2024 vom 19. Dezember 2024**

Bundesgericht, 2024-12-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_299\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_299_2024)

FR: TF 9C\_299/2024 du 19 décembre 2024

IT: TF 9C\_299/2024 del 19 dicembre 2024

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Angefochten ist ein Endurteil des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert und hat die Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht ( Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG ). Die Beschwerde ist damit zulässig. Dies gilt auch insoweit, als sie sich gegen den Zwischenentscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 4. Juli 2022 richtet ( Art. 93 Abs. 3 BGG ). Dieser wirkt sich auf das Endurteil aus, weil die Vorinstanz im Endurteil lediglich noch diejenigen Punkte geprüft hat, die Gegenstand der Rückweisung an die ESTV waren (E. 3.2 des Urteils vom 23. April 2024).

### **E. 2**

Zwischen den Parteien ist die Auslegung von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG (SR 641.20) und die Subsumtion diverser Leistungen der Beschwerdeführerin unter diese Norm streitig (nachfolgend E. 3-5). Weiter ist streitig, ob die Beschwerdeführerin die Leistungen "Airport Ticket Sale Service" und "Airport Ticket Management" als Vermittlerin erbracht hat und sie deshalb (auch) nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG von der Mehrwertsteuer befreit sind (nachfolgend E. 6). Schliesslich ist zu prüfen, ob die Befreiung von der Mineralölsteuer mehrwertsteuerlich als Subvention gilt (nachfolgend E. 7).

Insoweit sich die Beschwerdeführerin mit ihrem nach wie vor auf deklarationsgemässe Festsetzung der Steuerforderung lautenden Antrag auf die Korrektur anerkannter oder sonstwie bereinigter Positionen bezieht, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

### **E. 3.1**

Die Auslegung des Gesetzes ist auf die Regelungsabsicht des Gesetzgebers und die von ihm erkennbar getroffenen Wertentscheidungen auszurichten. Ausgangspunkt der Auslegung einer Norm bildet ihr Wortlaut. Vom daraus abgeleiteten Sinne ist jedoch abzuweichen, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass der Gesetzgeber diesen nicht gewollt haben kann. Solche Gründe können sich insbesondere aus der Entstehungsgeschichte der Norm, aus ihrem Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben ( BGE 147 V 377 E. 4.1 m.H., auch zum Folgenden). Insoweit wird vom historischen, teleologischen und systematischen Auslegungselement gesprochen. Bei der Auslegung einer Norm sind daher neben dem Wortlaut diese herkömmlichen Auslegungselemente zu berücksichtigen. Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die den verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten entspricht. Allerdings findet auch eine verfassungskonforme Auslegung ihre Grenzen im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung ( BGE 145 II 270 E. 4.1; 144 V 333 E. 10.1; 143 III 385 E. 4.1).

## **E. 3.2**

Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG lautet wie folgt:

"Von der Steuer sind befreit: die Lieferung von Luftfahrzeugen an Luftverkehrsunternehmen, die gewerbsmässige Luftfahrt im Beförderungs- oder Charterverkehr betreiben und deren Umsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr übertreffen; Umbauten, Instandsetzungen und Wartungen an Luftfahrzeugen, die solche Luftverkehrsunternehmen im Rahmen einer Lieferung erworben haben; Lieferungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Luftfahrzeuge eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb; Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge sowie Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind."

Im vorliegenden Fall ist die letzte Variante betroffen, wonach Dienstleistungen von der Steuer befreit sind, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind ("les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces aéronefs et de leur cargaison"; "le prestazioni di servizi effettuate per i bisogni immediati di tali aeromobili e del loro carico").

### **E. 3.3.1**

Die Vorinstanz befasste sich vorab mit dem Wortlaut der Bestimmung und erwog, dass sich die Steuerbefreiung auf jene Dienstleistungen beschränke, die auf die "direkte Bedürfnisbefriedigung von Luftfahrzeugen und ihrer Ladungen zugeschnitten" seien. Dagegen ergebe sich aus dem Wortlaut nicht, dass sich die Steuerbefreiung auch auf Dienstleistungen beziehe, welche für den unmittelbaren Bedarf der Luftverkehrsunternehmen per se oder der Passagiere und damit generell für die Luftfahrt bestimmt seien (E. 4.3.1 des Urteils vom 4. Juli 2022). Dieses Verständnis werde von der Gesetzessystematik gestützt, weil auch die übrigen von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG erfassten Leistungen das Luftfahrzeug selbst betreffen (E. 4.3.2 des Urteils vom 4. Juli 2022).

### **E. 3.3.2**

Mit Blick auf die Entstehungsgeschichte erwog die Vorinstanz, der Befreiungstatbestand im Bereich der Luftfahrt sei auch im Hinblick auf das Richtlinienrecht der Europäischen Union (EU) geschaffen worden und mit diesem kompatibel. Die Norm bezwecke die Begünstigung der internationalen Luftfahrt und trage zu einer Sonderstellung entsprechender Unternehmen bei, die von einer weitgehenden Steuerbefreiung der an sie erbrachten Leistungen profitierten. Zudem führe die Steuerbefreiung für die Unternehmen der internationalen Luftfahrt zu einer Verwaltungs- und Arbeitsvereinfachung, denn sie müssten den an sie leistenden Unternehmen keine Mehrwertsteuer zahlen und deshalb für Vorsteuerzwecke keine Aufzeichnungen oder Nachweise führen. Die Vorteile der Steuerbefreiung komme insbesondere der Wettbewerbsfähigkeit der im Inland ansässigen Unternehmen zugute, die an die Luftfahrtunternehmen Leistungen erbrächten; sie würden der Konkurrenz im Ausland gleichgestellt, die ebenfalls frei von Mehrwertsteuern ihre Leistungen bewirken könnten. Die angestrebte Wettbewerbsfähigkeit sei dann als erfüllt zu betrachten, wenn Einklang herrsche mit den in der EU geltenden Bestimmungen (E. 4.3.3 f. des Urteils vom 4. Juli 2022).

### **E. 3.3.3**

Schliesslich setzte sich die Vorinstanz mit dem Mehrwertsteuerrecht der EU auseinander und erwog, Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG entspreche Art. 148 Bst. e-g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11. Dezember 2006) bzw. der entsprechenden Vorgängerbestimmung. Für die Auslegung könne auf die Auslegung des EuGH zur Parallelbestimmung im Schifffahrtsrecht zurückgegriffen werden, wonach nur solche Leistungen steuerbefreit seien, die für den Betrieb der Schiffe notwendig seien. Es müsse ein Zusammenhang zwischen der Dienstleistung und dem Betrieb des Schiffes bestehen. Deshalb sei im Bereich der Luftfahrt zu fordern, dass die Dienstleistung unmittelbar für den Betrieb des Luftfahrzeugs bestimmt sein und gleichzeitig der Ladung dienen müsse, was etwa bei Dienstleistungen, die das Ein- oder Aussteigen der Passagiere betreffen, nicht der Fall sei. In diesem Sinne sei die Bestimmung etwa im deutschen Umsatzsteuerrecht umgesetzt worden (E. 4.3.5 des Urteils vom 4. Juli 2022).

#### **E. 3.3.4**

Zusammenfassend kam die Vorinstanz zum Schluss, dass der Begriff der "Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind", im Lichte der entsprechenden EU-Norm, deren Umsetzung und der damit verbundenen Rechtsprechung auszulegen sei. Von der Steuer seien nur Dienstleistungen befreit, die unmittelbar dem Betrieb dieser Luftfahrzeuge (und ihrer Ladungen) zugutekämen. Gemeint seien Dienstleistungen, die unmittelbar dazu dienten, die Luftfahrzeuge am Flughafen A mitsamt Ladung starten und am Flughafen B landen und entladen zu lassen. Andere Dienstleistungen, die z.B. in erster Linie für den unmittelbaren Bedarf der Passagiere oder Besatzungsmitglieder bestimmt seien, dienten nur mittelbar dem Betrieb der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen und damit lediglich allgemein der Luftfahrt in einem weiten Sinn. Damit seien nicht alle Dienstleistungen, die an ein Luftfahrtunternehmen erbracht würden und einen Bezug zur Luftfahrt aufwiesen, von der Steuer befreit (E. 4.3.6 des Urteils vom 4. Juli 2022).

#### **E. 3.4**

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen diese Auslegung von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG. Die Vorinstanz habe eine falsche Abgrenzung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen vorgenommen, weshalb die Auslegung, wonach die Leistung dem Bedarf der Luftfahrzeuge (im Sinne eines Gegenstandes) und nicht der Luftfahrt im Allgemeinen dienen müsse, zu eng sei. Es müsse genügen, dass die Leistung direkt mit Luftfahrzeugen in Zusammenhang stehe. Auch habe die Vorinstanz den Begriff der Ladung zu eng gefasst; dieser umfasse nicht nur Fracht, sondern auch Passagiere (inkl. mitgeführter Gegenstände). Nichts anderes ergebe sich aus der Entstehungsgeschichte der Norm und dem EU-Recht.

#### **E. 4.1**

In Bezug auf den Wortlaut der Bestimmung hat die Vorinstanz zutreffend ausgeführt, dass sich die Steuerbefreiung auf Dienstleistungen beschränke, die für den (unmittelbaren) Bedarf des Luftfahrzeugs und nicht für die Luftfahrt im Allgemeinen bestimmt seien. Dies ergibt sich ohne Weiteres aus den anderen Varianten von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG. Allerdings ist damit noch nicht gesagt, was mit der Wendung "unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge" gemeint ist. Sie kann mit der Vorinstanz in einem engen Sinn als auch in einem weiteren Sinn verstanden werden. Insoweit führt der Wortlaut hier nicht weiter und sind die anderen Auslegungselemente beizuziehen. Vor diesem Hintergrund muss nicht

näher darauf eingegangen werden, ob die Vorinstanz dem Begriff "Ladungen" (bzw. "cargaison"; "carico") einen zu engen Sinngehalt beigemessen hat, weil sie ihn nur auf Fracht bzw. Gepäck und nicht auch auf Passagiere bezogen hat. Denn selbst wenn sich der Begriff "Ladungen" umgangssprachlich lediglich auf die Fracht beschränken sollte, ist nicht auszuschliessen, dass Dienstleistungen in Bezug auf die Passagiere auch für den "unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge" bestimmt sind.

#### **E. 4.2.1**

Historisch gesehen geht Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG auf die gleichlautenden Vorgängerbestimmungen Art. 19 Abs. 2 Ziff. 7 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 1999; AS 2000 1300) bzw. Art. 15 Abs. 2 lit. h der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV; AS 1994 1464) zurück. Der Befreiungstatbestand wurde auch im Hinblick auf das Richtlinienrecht der Europäischen Union geschaffen und ist gemäss Materialien "eurokompatibel" (vgl. Urteil 2C\_1003/2011 vom 18. Februar 2013 E. 5.2).

Art. 148 Bst. e-g der Richtlinie 2006/112/EG - der dem früheren Art. 15 Nrn. 6, 7 und 9 der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145/1 vom 13. Juni 1977) entspricht - lautet wie folgt:

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

- e) die Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Luftfahrzeugen, die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind;
- f) Lieferung, Umbau, Reparatur, Wartung, Vercharterung und Vermietung der unter Buchstabe e genannten Luftfahrzeuge, sowie Lieferung, Vermietung, Reparatur und Wartung von Gegenständen, die in diese Luftfahrzeuge eingebaut sind oder ihrem Betrieb dienen;
- g) Dienstleistungen, die nicht unter Buchstabe f fallen und die unmittelbar für den Bedarf der unter Buchstabe e genannten Luftfahrzeuge und ihrer Ladung erbracht werden.

#### **E. 4.2.2**

Die Vorinstanz hat zutreffend ausgeführt, dass sich der EuGH mit der Parallelbestimmung im Schifffahrtsrecht (Art. 148 Bst. a, c und d der Richtlinie 2006/112/EG) auseinandergesetzt hat. Er erwog, befreit seien Leistungen, die für den Betrieb der Schiffe notwendig seien, was bei Einrichtungen, die lediglich der Unterhaltung der Passagiere dienen (in casu Einrichtung von Geldspielautomaten), nicht der Fall sei (Urteil des EuGH vom 4. Juli 1985, 168/84,

Berkholz, Rz. 21). In einem späteren Urteil bestätigte er diese Rechtsprechung und erwog, Art. 148 Bst. c und d der Richtlinie 2006/112/EG ziele darauf ab, Dienstleistungen von der Steuer zu befreien, die mit dem internationalen Seeverkehr in Zusammenhang stünden. Deshalb sei die Wendung "unmittelbar für den Bedarf eines Schiffs und seiner Ladung" in Anlehnung an Art. 148 Bst. c der Richtlinie 2006/112/EG auszulegen. Diese Bestimmung normiere im Wesentlichen die Voraussetzung, dass ein Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Betrieb des Schiffes bestehen müsse. Dies sei bei Be- und

Entladedienstleistungen der Fall. Die Beförderung von Ladung stelle eine übliche Art des Betriebs von auf hoher See eingesetzten Schiffen dar. Für die Beförderung einer Ladung und somit für einen derartigen Betrieb eines Schiffes sei es erforderlich, dass die Ladung am Ausgangshafen aufgeladen und sodann am Zielhafen wieder abgeladen werde. Derartige Dienstleistungen dienten unmittelbar dem Bedarf der Ladung eines Schiffes und, da sie für den Betrieb des diese Ladung befördernden Schiffes unerlässlich seien, auch unmittelbar dem Bedarf dieses Schiffes (Urteil des EuGH vom 4. Mai 2017, C-33/16, A Oy , Rz. 21 ff.).

### **E. 4.2.3**

Entgegen der vorinstanzlichen Auffassung versteht der EuGH die Bestimmung im Schifffahrtsrecht nicht eng. Er lässt es jedenfalls in seiner jüngeren Rechtsprechung genügen, dass ein Zusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung und dem üblichen Betrieb des Schiffes besteht. Hingegen fordert er nicht, dass die Dienstleistung nur dann von der Steuer befreit ist, wenn sie unmittelbar dazu dient, dass das Schiff mitsamt Fracht von A nach B fahren kann. Adaptiert auf die Luftfahrt bedeutet dies etwa, dass Dienstleistungen betreffend die Passagierabfertigung von der Steuer ausgenommen sind. Denn die Beförderung von Passagieren stellt eine übliche Art des Betriebs eines Luftfahrzeugs dar; für die Beförderung der Passagiere ist es aber erforderlich, dass diese am Ausgangsflughafen ein- und am Zielflughafen wieder aussteigen können. Dies ist bei der Auslegung von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG zu berücksichtigen, nachdem die Auslegung des Unionsrechts eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle für die Auslegung des Schweizer Rechts bietet (vgl. BGE 145 II 270 E. 4.5.3.3; Urteil 9C\_459/2023 vom 31. Juli 2024 E. 4.5.3, zur Publikation vorgesehen).

### **E. 4.3**

Auch die Umsetzung der betreffenden EU-Norm in Deutschland und Österreich spricht gegen das Verständnis der Vorinstanz:

#### **E. 4.3.1**

Die Vorinstanz erwog in Bezug auf das deutsche Recht, dass die Konkretisierung von § 8 Abs. 2 Nr. 4 des Umsatzsteuergesetzes vom 21. Februar 2005 (UStG/D; BGBl. I S. 386) im Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 (UStAE/D; BGBl. I S. 846; siehe Ziff. 8.2 Abs. 7 und 8) im Wesentlichen der Verwaltungspraxis der ESTV entspreche. Befreit seien nur "Kernanliegen, ohne welche das Luftfahrzeug und dessen Ladung weder vom Flughafen A abfliegen noch am Flughafen B landen könne" (E. 4.3.5.3 des Urteils vom 4. Juli 2022).

In Ziff. 8.2 Abs. 7 Nr. 7 UStAE/D wird allerdings ausdrücklich festgehalten, dass Leistungen für Zwecke der Luftsicherheitskontrollen zur Überprüfung von Fluggästen und deren Gepäck und auch Aufwendungen für den Erwerb, die Nutzung und die Erhaltung von Sicherheitseinrichtungen zur Fluggast- und Gepäckkontrolle und den Einkauf von Security-Leistungen von der Steuer befreit sind. Dass es sich bei der Sicherheitskontrolle der Passagiere nicht um eine Dienstleistung handelt, die (im engen Sinn) unmittelbar dazu dient, dass das Flugzeug (samt Fracht) von A nach B fliegen kann, steht dabei ausser Frage.

#### **E. 4.3.2**

Noch deutlicher werden die österreichischen Umsatzsteuerrichtlinien 2000 vom 13. Juli 2005, welche das Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz

1994; nachfolgend UStG/A) konkretisieren. Die Richtlinien (Ziff. 1145) bezeichnen als Leistungen für den unmittelbaren Bedarf von Luftfahrzeugen u.a. die Abfertigung von Luftfahrzeugen, Fluggästen, Fracht und Luftpost, soweit es sich nicht um behördliche Aufgaben (z.B. Pass- und Zollabfertigung) handelt. Es sind dies Tätigkeiten, die insbesondere beim Ein- und Aussteigen von Fluggästen, beim Ein- und Ausladen von Fracht und Luftpost durchzuführen sind (z.B. Ladekontrolle, Gepäcksabfertigung, Dokumentenabfertigung, Postabfertigung, Beförderung von Passagieren, Fracht und Post zwischen Flugzeug und Flughafenabfertigungsgebäude bzw. im Flughafenabfertigungsgebäude).

Insoweit wird auch § 9 Abs. 2 Ziff. 4 UStG/A nicht in dem Sinne ausgelegt, dass lediglich Dienstleistungen infrage kommen, die unmittelbar dazu dienen, dass das Flugzeug (samt Fracht) von A nach B fliegen kann. Vielmehr sind Dienstleistungen im Bereich der Passagierabfertigung ausdrücklich von der Steuer ausgenommen.

#### **E. 4.4**

Das enge Verständnis der Vorinstanz widerspricht im Übrigen auch der Praxisfestlegung der ESTV, wie sie im MWST-Branchen-Info 11 "Luftverkehr" niedergelegt ist. Dies ist insofern beachtlich, als sich die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 18. Juni 2024 der Auffassung der Vorinstanz vollumfänglich anschliesst. Die ESTV führt namentlich aus, Dienstleistungen zugunsten der Passagiere "unterstützen die Passagiere (lediglich) dabei, die vereinbarte Beförderung in Anspruch nehmen zu können, sind also für den unmittelbaren Bedarf der Passagiere bestimmt, ohne jedoch einen unmittelbaren Einfluss auf den Betrieb des Luftfahrzeuges zu haben". Weshalb dann aber gemäss Ziff. 8.2 MWST-Branchen-Info 11 der "Transport der Passagiere zwischen Gate und Luftfahrzeug" eine steuerbefreite Dienstleistung sein soll, ist nicht ersichtlich, hat doch dieser Transport keinen Einfluss darauf, dass das Luftfahrzeug von A nach B fliegen kann.

Auch ein Blick auf die übrigen Varianten von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG und deren Konkretisierung in Ziff. 8.2 MWST-Branchen-Info 11 spricht gegen ein engeres Verständnis der Norm. So legt die ESTV die Wendung "Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge" nicht in dem Sinne aus, dass es dabei ausschliesslich um die Versorgung der Luftfahrzeuge selber gehen muss, damit diese von A nach B fliegen können (z.B. Lieferung von Treibstoff), sondern subsumiert darunter etwa auch die Lieferung von Bordverpflegung oder von "Zeitungen und Zeitschriften, welche im Luftfahrzeug abgegeben werden", obwohl diese ausschliesslich der Versorgung der Passagiere dienen. Insoweit ist nicht einzusehen, weshalb zur "Versorgung der Luftfahrzeuge" auch die Versorgung der Passagiere an Bord gehören soll, aber "Dienstleistungen für den unmittelbaren Bedarf" der Luftfahrzeuge keine Leistungen umfassen sollen, die dafür sorgen, dass die Passagiere überhaupt das Luftfahrzeug betreten können.

#### **E. 4.5**

Schliesslich ist der Sinn und Zweck von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG zu betrachten. Wie die Vorinstanz zu Recht dargelegt hat, soll die Norm die internationale Luftfahrt begünstigen. Sie richtet eine Vorstufenbefreiung ein, die - neben der Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der im Inland ansässigen Unternehmen - bezweckt, dass Unternehmen der internationalen Luftfahrt, deren Leistungen in der Regel nicht steuerbar bzw. steuerbefreit, aber regelmässig vorsteuerabzugsberechtigt sind, hinsichtlich ihrer Eingangsleistungen nicht mit der Mehrwertsteuer belastet werden und eine laufende

Erstattung von Vorsteuern vermieden wird. Die Steuerbefreiung führt für Unternehmen der internationalen Luftfahrt zu einem verringerten Verwaltungsaufwand, weil sie für Vorsteuerzwecke keine Aufzeichnungen oder Nachweise führen müssen (vgl. REGINE SCHLUCKEBIER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 103 zu Art. 23 MWSTG ; DIESELBE, in: MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 97 zu Art. 23 MWSTG ). Auch diese Zweckbestimmung legt es nahe, Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG nicht zu eng zu verstehen und notwendige Leistungen an Unternehmen der internationalen Luftfahrt, die mit dem üblichen Betrieb der Luftfahrzeuge zusammenhängen, unter diese Norm zu subsumieren.

#### **E. 4.6**

Zusammenfassend verletzt das enge Verständnis der Vorinstanz Bundesrecht. Dienstleistungen sind dann für den für den unmittelbaren Bedarf eines Luftfahrzeugs und seiner Ladung bestimmt, wenn sie einen hinreichend engen Zusammenhang zum üblichen Betrieb des Luftfahrzeugs aufweisen. Dieser enge Zusammenhang liegt bei der üblichen Abfertigung von Passagieren und Gepäck bzw. Fracht vor. Dagegen ist der Vorinstanz dahingehend zuzustimmen, dass nicht sämtliche Dienstleistungen, die einen irgendwie gearteten Zusammenhang zur internationalen Luftfahrt aufweisen, unter Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG fallen und von der Steuer befreit sind.

#### **E. 5**

Gestützt auf dieses Auslegungsergebnis sind die einzelnen Leistungen der Beschwerdeführerin zu beurteilen. Dabei ist vorab zu erwähnen, dass entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht ersichtlich ist, inwieweit ihr Ground-Handling-Vertrag über die bereits anerkannte Abfertigungspauschale für bestimmte Leistungen hinaus eine Gesamtleistung i.S.v. Art. 19 Abs. 3 MWSTG darstellen soll. Zwar mögen die Leistungen in einem weiten Sinn wirtschaftlich zusammengehören; aus der Beschwerde geht aber nicht hervor, inwieweit sie so ineinander greifen sollen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind. Folglich geht der pauschale Verweis in der Beschwerde auf einen Entwurf zur Praxisfestlegung der ESTV, wonach Art. 19 Abs. 3 MWSTG Anwendung finden soll, wenn die Leistungen sachlich, zeitlich und wirtschaftlich untrennbar verbunden sind, schon deshalb fehl. Die Leistungen der Beschwerdeführerin sind somit nach Art. 19 Abs. 1 MWSTG selbständig zu behandeln.

#### **E. 5.1**

Passenger Handling

##### **E. 5.1.1**

Das "Passenger Handling" umfasst das Check-In, die Passagierabwicklung und Betreuung Abflug/Ankunft/Transit (E. 5.2 des Urteils vom 4. Juli 2022). Die Vorinstanz erwog, die infrage stehenden Leistungen seien auf den Flugbetrieb zugeschnitten und stellten wohl eine *conditio sine qua non* für die Luftfahrt im Allgemeinen dar. Allerdings richte sich diese Dienstleistung nicht nach dem "unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen", sondern nach dem Bedarf der Passagiere; sie habe keinen direkten Einfluss darauf, dass die Luftfahrzeuge von A nach B fliegen könnten (E. 5.2.2 des Urteils vom 4. Juli 2022).

##### **E. 5.1.2**

Die Auffassung der Vorinstanz fusst auf ihrem zu engen Verständnis von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG und ist nicht zutreffend. Die üblicherweise mit dem Check-In einhergehenden Leistungen (Ausstellung der Bordkarte etc.) sind nicht nur auf den Flugbetrieb im Allgemeinen zugeschnitten, sondern dienen unmittelbar der Passagierabfertigung am Flughafen im Hinblick auf einen konkreten Flug. Sie weisen damit einen hinreichend engen Zusammenhang zum üblichen Betrieb des Luftfahrzeugs auf. Das Passenger Handling ist deshalb unter Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG zu subsumieren.

## **E. 5.2**

Airport Ticket Sale Service und Airport Ticket Management

### **E. 5.2.1**

Der "Airport Ticket Sale Service" umfasst den Verkauf von Tickets an Schweizer Flughäfen inkl. allfälliger Zusatzleistungen. Dagegen verkauft die Beschwerdeführerin unter dem Titel "Airport Ticket Management" für eine Airline in deren Namen und auf deren Rechnung Tickets inkl. Übergepäck, Upgrades etc. an Passagiere (E. 5.3 und 5.9 des Urteils vom 4. Juli 2022). Die Vorinstanz erwog, diese Dienstleistungen stellten weder eine *conditio sine qua non* für die Luftfahrt im Allgemeinen dar, geschweige denn sei sie für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge bestimmt. Sie sei für den Bedarf der Passagiere und Fluggesellschaften bestimmt, weil damit eine weitere Möglichkeit geboten werde, Beförderungsleistungen zu erwerben bzw. zu verkaufen (E. 5.3.2 und 5.9.2 des Urteils vom 4. Juli 2022).

### **E. 5.2.2**

Die vorinstanzliche Würdigung ist nicht zu beanstanden. Zwar bringt die Beschwerdeführerin zu Recht vor, dass sämtliche Passagiere ein Ticket benötigen, womit ein Zusammenhang mit dem Flugbetrieb offenkundig gegeben ist. Dies alleine genügt indessen nicht, um von einer steuerbefreiten Leistung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG auszugehen. Der Verkauf von Tickets ist weder eine Dienstleistung, die das Luftfahrzeug selber betrifft, noch dient er der Abfertigung von Passagieren und Fracht. Vielmehr werden dadurch erst Kunden gewonnen, die in einer späteren Phase in den Abfertigungsprozess eintreten. Der hinreichend enge Zusammenhang zwischen dem Ticketverkauf und dem unmittelbaren Bedarf des Luftfahrzeugs ist deshalb zu verneinen.

## **E. 5.3**

Additional Passenger Service

### **E. 5.3.1**

Der "Additional Passenger Service" beinhaltet das Zurverfügungstellen von Sicherheitspersonal, welches die Passagiere mit Anschlussflug bei der Landung darauf aufmerksam macht, dass sie direkt ans Gate gehen können und keine Sicherheitskontrolle mehr notwendig ist (E. 5.5 des Urteils vom 4. Juli 2022). Die Vorinstanz erwog, diese Dienstleistung hänge weder wirtschaftlich eng mit dem Bereitstellen des Flugzeugs zum Abflug bzw. mit der Beladung zusammen. Es handle sich um eine eigenständige Leistung mit dem Zweck der Passagierbetreuung und Fluggastabwicklung. Die Dienstleistung richte sich an die Passagiere und diene nicht unmittelbar dazu, dass das Flugzeug von A nach B fliegen könne (E. 5.5.2 des Urteils vom 4. Juli 2022).

### **E. 5.3.2**

Die vorinstanzliche Auffassung ist zutreffend. Zwar dient der "Additional Passenger Service" auch der Fluggastabwicklung, indem Umsteigepassagiere sicher zu ihrem Anschlussflug gelotst werden. Es kann aber keine Rede davon sein, dass diese Dienstleistung notwendig ist, damit die Passagiere ihren Anschlussflug wahrnehmen können. Der "Additional Passenger Service" betrifft nicht die Passagierabfertigung im engeren Sinn, sondern stellt eine darüber hinausgehende Betreuung der Passagiere dar. Damit fehlt ein hinreichend enger Zusammenhang mit dem üblichen Betrieb des Luftfahrzeugs; die Dienstleistung ist nicht gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit.

#### **E. 5.4**

Special Assistance Passenger Service

##### **E. 5.4.1**

Beim "Special Assistance Passenger Service" handelt es sich um Dienstleistungen im Bereich der Passagierbetreuung, die den Luftfahrtgesellschaften zusätzlich erbracht werden, etwa die sprachliche Betreuung von Passagieren, das Abholen von Passagieren im Flughafen und die Begleitung zum Gate oder die Betreuung von allein fliegenden Kindern (E. 5.6 des Urteils vom 4. Juli 2022). Die Vorinstanz erwog, die Dienstleistungen dienten der Betreuung von bedürftigen Passagieren und nicht dem unmittelbaren Bedarf des Luftfahrzeugs, weshalb sie nicht steuerbefreit seien (E. 5.6.2 des Urteils vom 4. Juli 2022).

##### **E. 5.4.2**

Die vorinstanzliche Auffassung ist nicht zu beanstanden. Die streitige Dienstleistung hängt zwar mit der Passagierabfertigung zusammen, ist aber nicht notwendig, damit die Passagiere ihren Flug antreten können. Sie stellt einen Zusatzservice dar und dient der besonderen Betreuung hilfsbedürftiger Passagiere. Damit fehlt ein hinreichend enger Zusammenhang mit dem Betrieb des Luftfahrzeugs; die Dienstleistung fällt nicht unter Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG .

#### **E. 5.5**

AIMS Add. Lines

##### **E. 5.5.1**

Die "AIMS Add. Lines" umfasst das Bereitstellen betriebsrelevanter Flugplandaten. "AIMS-AODB" als zentrales System unterstützt alle am Flughafen tätigen Firmen bei der Abwicklung der Flugabfertigung. Das "Flight Information System (FIDS) " dient der ständigen, aktuellen Information der Passagiere und Mitarbeitenden zum laufenden Flugbetrieb über die am Flughafen angebrachten Anzeigetafeln (E. 5.7 des Urteils vom 4. Juli 2022). Die Vorinstanz erwog, es handle sich um eine eigenständige Dienstleistung, um Passagiere über Gate, Abflugszeit, Verspätungen etc. zu informieren. Aufgrund dieser Zweckverfolgung (Fluggastinformation) sei die Leistung nicht für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge bestimmt (E. 5.7.2 des Urteils vom 4. Juli 2022).

##### **E. 5.5.2**

Diese Dienstleistung ist im Bereich der Flug- bzw. Passagierabfertigung anzusiedeln. Soweit ihr neben der allgemeinen Passagierabwicklung (vorne E. 5.1) überhaupt eine eigenständige Bedeutung zukommt, weist die Leistung einen hinreichend engen Zusammenhang mit dem üblichen Betrieb des Luftfahrzeugs auf. Gerade bei einem grossen

(internationalen) Flughafen mit zahlreichen Flugbewegungen ist es unabdingbar, dass sich die Passagiere über ihren Flug - etwa hinsichtlich Gate oder Verspätungen - informieren können. Folglich fällt die Leistung unter Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG .

## **E. 5.6**

Delivery Mish. Bag

### **E. 5.6.1**

Im Rahmen von "Delivery Mish. Bag" wird verschiedenen Fluggesellschaften eine Software für das Reporting von verloren gegangenen Gepäckstücken zur Verfügung gestellt. Die Handhabung dieser Gepäckstücke übernimmt die Beschwerdeführerin (E. 5.8 des Urteils vom 4. Juli 2022). Die Vorinstanz erwog, die Dienstleistung stehe zwar mit der Gepäckabfertigung in Bezug; allerdings verfolge sie einen eigenen Zweck, nämlich sicherzustellen, dass die Flugpassagiere nach der Reise ihr Gepäck zurückerhalten. Sie diene nicht dem Be- und Entladen der Luftfahrzeuge, sondern sei diesem nachgelagert und deshalb nicht für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt (E. 5.8.2 des Urteils vom 4. Juli 2022).

### **E. 5.6.2**

Die vorinstanzliche Auffassung kann nicht geteilt werden. Unabhängig davon, ob diese Dienstleistung überhaupt einen eigenständigen Charakter aufweist oder als Nebenleistung für das Be- und Entladen des Flugzeugs zu qualifizieren ist, besteht jedenfalls ein genügend enger Zusammenhang mit der Gepäckabfertigung. Dass die Passagiere nach dem Flug ihr Gepäck zurückerhalten, dient offenkundig dem üblichen Betrieb des Luftfahrzeugs. Die Dienstleistung fällt deshalb unter Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG .

## **E. 5.7**

Security Services

### **E. 5.7.1**

Im Rahmen der "Security Services" erbringt das Personal der Beschwerdeführerin für verschiedene Luftfahrtgesellschaften folgende Leistungen: Bewachung der Flugzeuge; Verschlusskontrollen (Seal Checks) sowie Zutrittskontrollen zu den Flugzeugen zwischen "Deboarding" und "Boarding" (E. 5.10 des Urteils vom 4. Juli 2022). Die Vorinstanz erwog, mit dieser Dienstleistung werde die Gewährung und Aufrechterhaltung der Sicherheit an Flughäfen im Generellen bezweckt. Sie seien nicht für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt (E. 5.10.2 des Urteils vom 4. Juli 2022).

### **E. 5.7.2**

Der vorinstanzlichen Auffassung kann nicht gefolgt werden. Die streitigen Leistungen sind gerade nicht in einem Bereich anzusiedeln, der die Sicherheit an Flughäfen im Generellen zum Gegenstand hat, sondern sie betreffen ganz konkret die Sicherheit der einzelnen Luftfahrzeuge. Folglich ist der enge Zusammenhang mit dem üblichen Betrieb der Luftfahrzeuge gegeben; die Dienstleistungen fallen unter Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG .

## **E. 5.8**

Sundry Pax Revenue

### **E. 5.8.1**

Im Rahmen der "Sundry Pax Revenue" erbringt die Beschwerdeführerin verschiedene Dienstleistungen für Luftfahrtgesellschaften (Abholung der Passagiere und Begleitung ans Gate; Begrüßung der Gäste am Check-In und Unterstützung der Passagiere bei allfälligen Fragen; Unterstützung bei Mehraufwand am Check-In; Repräsentationsaufgaben; Überwachung und Koordination der eigenen Leistungen; Erledigung von administrativen Aufgaben und Ausgabe von Verpflegungs-Vouchern für Passagiere, deren Flug verspätet ist oder annulliert wurde (E. 5.11 des Urteils vom 4. Juli 2022)). Die Vorinstanz erwog, die Ausführungen der ESTV, wonach diese Dienstleistungen nur Conciergedienste, Meet & Greet Services sowie damit zusammenhängende gastgewerbliche Leistungen zum Gegenstand habe, sei unwidersprochen geblieben. Die Leistungen seien auf die Bedürfnisse der Passagiere ausgerichtet und nicht für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge bestimmt (E. 5.11.3 des Urteils vom 4. Juli 2022).

#### **E. 5.8.2**

Die vorinstanzliche Auffassung ist im Ergebnis nicht zu beanstanden. Auch wenn die Dienstleistungen einen Zusammenhang zum Check-In aufweisen und dieser, wie gezeigt, unter Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG zu subsumieren ist (vorne E. 5.1), ist bei der "Sundry Pax Revenue" nicht von blossen Nebenleistungen vom Check-In auszugehen, sondern von eigenständigen Leistungen. Diese beinhalten nicht die eigentliche Passagierabfertigung, sondern die Betreuung der Passagiere in einem weiteren Sinn, und allgemeine Concierge- und Repräsentationsdienste. Damit fehlt der geforderte enge Zusammenhang zum üblichen Betrieb des Luftfahrzeugs. Die Leistungen fallen nicht unter Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG .

#### **E. 5.9**

Security Documentation Control

##### **E. 5.9.1**

Im Rahmen der "Security Documentation Control" wird geprüft, ob die Passagiere vollständige und gültige Einreisedokumente für die Zieldestination besitzen (E. 5.12 des Urteils vom 4. Juli 2022). Die Vorinstanz erwog, auch wenn diese Leistung behördlich vorgeschrieben sei, komme sie nicht unmittelbar dem Bedarf der Luftfahrzeuge zugute, sondern den Fluggesellschaften und Passagieren. Damit sei sie nicht von der Steuer befreit (E. 5.12.2 des Urteils vom 4. Juli 2022).

##### **E. 5.9.2**

Der vorinstanzlichen Auffassung kann nicht gefolgt werden. Die Kontrolle der Reisedokumente der Passagiere ist ohne Weiteres der Passagierabfertigung zuzurechnen und weist damit einen genügend engen Zusammenhang zum üblichen Betrieb des Luftfahrzeugs auf. Die Leistung im Rahmen der "Security Documentation Control" fällt deshalb unter Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG .

#### **E. 5.10**

Handling Inadmissible PAX

##### **E. 5.10.1**

Im Rahmen der "Handling Inadmissible PAX" betreut und unterstützt die Beschwerdeführerin an den Flughäfen Passagiere, welche mangelhafte Reisepapiere/VISA haben, indem sie etwa einen Rückflug organisiert, den Passagier der Flughafenpolizei

übergibt oder ihm bei der Organisation von fehlenden Dokumenten hilft (E. 5.13 des Urteils vom 4. Juli 2022). Die Vorinstanz erwog, dass diese Dienstleistungen nicht dem Bedarf des Luftfahrzeuges diene, sondern den Fluggesellschaften und Fluggästen, und deshalb nicht von der Steuer befreit sei (E. 5.13.3 des Urteils vom 4. Juli 2022).

#### **E. 5.10.2**

Die vorinstanzliche Auffassung ist im Ergebnis nicht zu beanstanden. Auch wenn die Beschwerdeführerin mit dieser Dienstleistung rechtlichen Verpflichtungen nachkommt, kann die Betreuung von Passagieren ohne gültige Einreisedokumente bis zu deren Rückreise nicht unter die allgemeine Passagierabfertigung subsumiert werden. Ein genügend enger Zusammenhang zum üblichen Betrieb des Luftfahrzeugs liegt damit nicht vor und Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG ist nicht einschlägig.

#### **E. 5.11**

Was schliesslich die übrigen von der Aufrechnung betroffenen Dienstleistungen betrifft (Leistungen im Bereich "Lounges", "IT Lending of Personnel" etc.), hat die Beschwerdeführerin diesbezüglich bereits im vorinstanzlichen Verfahren keine substantiierten Rügen erhoben (E. 5.14 des Urteils vom 4. Juli 2022). Auch ihrer Beschwerde an das Bundesgericht lässt sich hierzu nichts entnehmen. Deshalb ist darauf nicht weiter einzugehen, auch wenn sich die Beschwerdeführerin in ihrem Antrag implizit gegen sämtliche Aufrechnungen wehrt (vgl. vorne E. 2).

#### **E. 5.12**

Zusammenfassend ist die Beschwerde insoweit begründet, als die Dienstleistungen "Passenger Handling", "AIMS Add. Lines", "Delivery Mish. Bag", "Security Services" und "Security Documentation Control" unter Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG zu subsumieren sind. Hinweise, dass in Bezug auf diese Dienstleistungen die übrigen Voraussetzungen von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG nicht erfüllt sind - namentlich dass keine Luftverkehrsunternehmen Leistungsempfänger sind, die gewerbsmässige Luftfahrt im Beförderungs- oder Charterverkehr betreiben und deren Umsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr übertreffen -, sind nicht ersichtlich. Die Dienstleistungen sind deshalb nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit.

#### **E. 6**

Streitig ist weiter, ob die Leistungen "Airport Ticket Sale Service" und "Airport Ticket Management" (vorne E. 5.2) nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 i.V.m. Art. 23 Abs. 4 MWSTG und Art. 41 MWSTV (SR 641.201) von der Steuer befreit sind.

#### **E. 6.1**

Gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG sind die Dienstleistungen von ausdrücklich in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelnden Vermittlern und Vermittlerinnen von der Steuer befreit, wenn die vermittelte Leistung entweder nach diesem Artikel von der Steuer befreit ist oder ausschliesslich im Ausland bewirkt wird; wird die vermittelte Leistung sowohl im Inland als auch im Ausland bewirkt, so ist nur der Teil der Vermittlung von der Steuer befreit, der auf Leistungen im Ausland oder auf Leistungen, die nach diesem Artikel von der Steuer befreit sind, entfällt. Beförderungen im internationalen Luftverkehr sind nach Art. 23 Abs. 4 MWSTG i.V.m. Art. 41 MWSTV von der Steuer befreit.

#### **E. 6.2**

Die Vorinstanz erwog, die Leistungen der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem "Airport Ticket Office" der D. \_\_\_\_\_ am Flughafen Zürich stellten keine Vermittlungsleistungen dar. Nach aussen trete die D. \_\_\_\_\_ als Leistungserbringerin auf; selbst wenn die Beschwerdeführerin im Namen und auf Rechnung der D. \_\_\_\_\_ gehandelt hätte, mache sie jedenfalls nicht geltend, die Kunden (der D. \_\_\_\_\_) ausdrücklich auf ein Vertretungsverhältnis hingewiesen zu haben. Die Leistung der Beschwerdeführerin erschöpfe sich darin, ihr Personal der D. \_\_\_\_\_ zur Verfügung zu stellen (E. 5.2.4 des Urteils vom 23. April 2024). Unklar sei, wie es sich mit den Leistungen der "Airport Ticket Offices" der D. \_\_\_\_\_ an den Flughäfen Genf und Basel verhalte, weil die Beschwerdeführerin hierzu weder Unterlagen eingereicht noch eine Erklärung abgegeben habe. Entsprechend sei die direkte Stellvertretung als steueraufhebende Tatsache nicht nachgewiesen worden (E. 5.2.5 des Urteils vom 23. April 2024). Dasselbe gelte für die von der Beschwerdeführerin am Flughafen Genf unter dem Titel "Airport Ticket Sale Service" und "Airport Ticket Management" gegenüber der F. \_\_\_\_\_ erbrachten Leistungen (E. 5.2.6 des Urteils vom 23. April 2024). Auch bezüglich der Leistungen am Flughafen Genf betreffend E. \_\_\_\_\_ habe die Beschwerdeführerin weder Unterlagen eingereicht noch eine Erklärung abgegeben. Es sei davon auszugehen, dass sich die Situation gleich verhalte wie bei der D. \_\_\_\_\_, d.h. die Beschwerdeführerin lediglich ihr Personal für E. \_\_\_\_\_ für den Betrieb des "Airport Ticket Office" zur Verfügung stelle (E. 5.2.7 des Urteils vom 23. April 2024).

Weiter erwog die Vorinstanz, selbst wenn die gegenüber D. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ und E. \_\_\_\_\_ erbrachten Leistungen als Vermittlungstätigkeit zu qualifizieren wären, hätte die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen, welche der vermittelten Flüge tatsächlich Inlandflüge gewesen seien. Insoweit falle eine Steuerbefreiung auch deshalb ausser Betracht (E. 5.2.8 des Urteils vom 23. April 2024).

### **E. 6.3**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die ESTV habe die offenen Fragen gemäss Rückweisungsentscheid vom 4. Juli 2022 nicht beantwortet. Die Vorinstanz habe dies akzeptiert und sei offensichtlich aktenwidrig davon ausgegangen, dass nichts auf ein Stellvertretungsverhältnis hindeute. Sie handle als direkte Stellvertreterin der Luftfahrtgesellschaften. Es komme lediglich ein Vertrag zwischen dem Kunden und der Fluggesellschaft zustande; die Zahlung werde vom Kunden direkt an letztere geleistet. Es sei klar ersichtlich, dass sie den Schalter nicht in eigenem Namen und auf eigene Rechnung betreibe. Sie "verursache" den Vertrag zwischen Fluggesellschaft und Kunden und werde dafür entschädigt, was sich auch aus dem Vertrag mit der Fluggesellschaft ergebe. Sie habe kein Eigeninteresse am Vertrag zwischen Fluggesellschaft und Kunde. Weiter habe sie den Anteil der Inlandflüge entgegen den vorinstanzlichen Ausführungen konkret berechnet.

### **E. 6.4**

Die Einwände der Beschwerdeführerin sind unbegründet, soweit sie nicht von vornherein an der Sache vorbei gehen:

#### **E. 6.4.1**

Die Beschwerdeführerin hat im 1. Rechtsgang erstmals vor Bundesverwaltungsgericht im Rahmen ihrer Replik geltend gemacht, dass ihre Leistungen hinsichtlich "Airport Ticket Sales" infolge Vermittlung von der Steuer befreit seien (E. 5.3.3.1 des Urteils vom 4. Juli 2022). Die Vorinstanz erwog im Rückweisungsentscheid, aus den Akten gehe nicht

eindeutig hervor, ob die Beschwerdeführerin als Vermittlerin agiere oder nach aussen als Leistungserbringerin auftrete, und wies die Sache an die ESTV zur weiteren Abklärung zurück (E. 5.3.3 des Urteils vom 4. Juli 2022). Die ESTV führte nach durchgeführter Untersuchung im Einspracheentscheid vom 15. November 2022 (E. 4.1.3) aus, dass die Beschwerdeführerin nicht als Stellvertreterin handle, sondern lediglich ihr Personal für das Airport Ticket Office der D.\_\_\_\_\_ zur Verfügung stelle; lediglich die D.\_\_\_\_\_ trete als Verkäuferin der Flugtickets in Erscheinung. Sie werde deshalb für das Betreiben des Ticket Office entschädigt, nicht für die Vermittlung von Flugtickets. Die Vorinstanz hat diese Auffassung, wie erwähnt, bestätigt (vorne E. 6.2).

Inwieweit dadurch dem Rückweisungsentscheid vom 4. Juli 2022 zuwider gehandelt worden sein soll, ist nicht ersichtlich. Zweck der Rückweisung war die Prüfung, ob die Leistungen der Beschwerdeführerin gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG infolge Vermittlung von der Steuer befreit sind, was beide Vorinstanzen geprüft und verneint haben. Dass die Vermittlung letztlich aus einem nicht im Rückweisungsentscheid ausdrücklich genannten Grund verneint wurde, spielt keine Rolle, waren doch im Zeitpunkt der Rückweisung noch keine Abklärungen in diese Richtung getätigt worden und deshalb unklar, wie sich die Sachlage darstellt.

#### **E. 6.4.2**

Unmassgeblich ist weiter, dass gemäss Beschwerdeführerin lediglich ein Vertrag zwischen dem Kunden und der Fluggesellschaft zustande komme, sie den Schalter nicht in eigenem Namen und auf eigene Rechnung betreibe und auch kein Eigeninteresse am Vertrag besitze. Die Vorinstanz hat nichts Gegenteiliges erwogen. Es steht im Gegenteil ausser Frage, dass der Vertrag direkt zwischen dem Kunden und der Fluggesellschaft zustande kommt und die Beschwerdeführerin den Schalter nicht in eigenem Namen und auf eigene Rechnung betreibt. Streitig ist, ob die Beschwerdeführerin als direkte Stellvertreterin zwischen den Kunden und den Fluggesellschaften fungiert oder ob sie ihr Personal lediglich den Fluggesellschaften für das Betreiben des Ticket Office zur Verfügung stellt, so dass die Kunden den Vertrag ohne Vermittlung mit den Fluggesellschaften abschliessen.

#### **E. 6.4.3**

Die direkte Stellvertretung nach Art. 32 Abs. 1 OR setzt ein Handeln in fremdem Namen voraus, was bedeutet, dass der Vertreter dem Dritten beim Abschluss des Rechtsgeschäfts ausdrücklich oder stillschweigend erklärt, dass die Wirkungen des Geschäfts beim Vertretenen entstehen sollen (vgl. ROLF WATTER, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht, Bd. I, 7. Aufl. 2020, N. 12 zu Art. 32 OR ). Auch Art. 20 Abs. 2 lit. b MWSTG verlangt bezüglich der Zuordnung von Leistungen bei der direkten Stellvertretung, dass der Stellvertreter das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses aus den Umständen ergibt. Schliesslich muss auch nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG der Vermittler ausdrücklich in fremdem Namen handeln.

Gemäss den für das Bundesgericht verbindlichen ( Art. 105 Abs. 1 BGG ) und von der Beschwerdeführerin bestätigten vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen tritt ausschliesslich die D.\_\_\_\_\_ beim "Airport Ticket Office" nach aussen in Erscheinung. Die Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin tragen eine D.\_\_\_\_\_ -Uniform und geben auch anderweitig ihre Zugehörigkeit zur Beschwerdeführerin nicht zu erkennen. Für die Kunden stellt sich die Situation dergestalt dar, dass sie bei einem Mitarbeitenden in

D. \_\_\_\_\_-Uniform ein Ticket für einen D. \_\_\_\_\_-Flug erwerben. Die Situation unterscheidet sich damit erheblich von der eines Reisebüros, das nach aussen in Erscheinung tritt, aber als direkter Stellvertreter im Namen und auf Rechnung einer Fluggesellschaft Tickets verkauft und dies dem Kunden auch so zu erkennen gibt. Beim Vorgehen der Beschwerdeführerin dagegen ist ein irgendwie geartetes Stellvertretungsverhältnis bzw. ein Auftreten als Vermittlerin für die Kunden nicht erkennbar. Dies legt den Schluss nahe, dass die Beschwerdeführerin ihr Personal lediglich den Fluggesellschaften zur Unterstützung beim Ticketverkauf zur Verfügung stellt. Wie es sich damit verhält, muss indessen nicht abschliessend beurteilt werden. Denn der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen obliegt der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen ( BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1). Dies gelingt der Beschwerdeführerin in Bezug auf die behauptete Vermittlung nicht, wie die Vorinstanz zutreffend erwog.

#### **E. 6.5**

Sind damit die Leistungen "Airport Ticket Sale Service" und "Airport Ticket Management" bereits mangels Nachweises einer Vermittlung nicht gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG von der Steuer befreit, muss nicht beurteilt werden, ob die Beschwerdeführerin den Anteil der Inlandflüge rechtsgenügend dargelegt hat.

#### **E. 7**

Zu prüfen bleibt schliesslich, ob die Befreiung von der Mineralölsteuer mehrwertsteuerlich als Subvention zu qualifizieren und der Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin deshalb verhältnismässig zu kürzen ist.

#### **E. 7.1**

Gemäss Art. 33 MWSTG führen Mittelflüsse, die nicht als Entgelte gelten ( Art. 18 Abs. 2 MWSTG ), grundsätzlich zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugs (Abs. 1). Die steuerpflichtige Person hat ihren Vorsteuerabzug indessen verhältnismässig zu kürzen, wenn sie Gelder nach Art. 18 Abs. 2 lit. a-c MWSTG erhält (Abs. 2).

Mangels Leistung gelten namentlich Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden, nicht als Entgelt ( Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG ). Als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge gelten namentlich die von Gemeinwesen ausgerichteten Finanzhilfen im Sinn von Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über die Finanzhilfen und Abgeltungen (Subventionsgesetz; SuG; SR 616.1; vgl. Art. 29 lit. a MWSTV ). Gemäss Art. 3 Abs. 1 SuG sind Finanzhilfen geldwerte Vorteile, die Empfängern ausserhalb der Bundesverwaltung gewährt werden, um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten. Geldwerte Vorteile sind insbesondere nichtrückzahlbare Geldleistungen, Vorzugsbedingungen bei Darlehen, Bürgschaften sowie unentgeltliche oder verbilligte Dienst- und Sachleistungen (vgl. zum Subventionsbegriff nach Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG auch BGE 149 II 255 E. 2.3).

#### **E. 7.2.1**

Die Vorinstanz erwog, es sei unbestritten, dass im vorliegenden Fall ein Gemeinwesen der Beschwerdeführerin - auf Basis einer gesetzlichen Grundlage - geldwerte Vorteile gewähre,

ohne hierfür eine entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung zu erhalten. Strittig sei, ob diese geldwerten Vorteile unter Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG subsumiert werden könnten. Das Bundesverwaltungsgericht habe dies für das alte Mehrwertsteuerrecht bejaht, wobei diese Präjudizien auch für das neue Recht massgeblich seien. Im vorliegenden Fall sei die Beschwerdeführerin eine Empfängerin ausserhalb der Bundesverwaltung, die geldwerte Vorteile in Form von Steuervergünstigungen erhalte. Diese dienten dazu, die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Bereich der zivilen Luftfahrt zu fördern. Bei der Rückerstattung der Mineralölsteuer handle es sich um eine Finanzhilfe gemäss Art. 3 Abs. 1 SuG, welche unter Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG zu subsumieren sei. Dies führe zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzugs (E. 6.3 des Urteils vom 4. Juli 2022).

### **E. 7.2.2**

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Rückerstattung der Mineralölsteuer basiere auf einer zu hohen Veranlagung der Steuer im Zeitpunkt der Einfuhr. Da die Steuer nicht geschuldet sei, sondern lediglich zu hoch veranlagt werde, könne in der Rückerstattung kein geldwerter Vorteil gesehen werden. Auch die anderen Varianten von Art. 3 SuG seien nicht einschlägig. Gebe es keine Grundlage zur Besteuerung, könne darin kein geldwerter Vorteil zu Gunsten des Bürgers gesehen werden; die gegenteilige Auffassung sei verfassungswidrig.

### **E. 7.3.1**

Gemäss Art. 1 des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 (MinöStG; SR 641.61) erhebt der Bund eine Mineralölsteuer auf Erdöl, anderen Mineralölen, Erdgas und den bei ihrer Verarbeitung gewonnenen Produkten sowie auf Treibstoffen (lit. a) und einen Mineralölsteuerzuschlag auf Treibstoffen (lit. b). Der Bundesrat kann Treibstoffe ganz oder teilweise von der Steuer befreien, wenn sie der Versorgung von Luftfahrzeugen im Linienverkehr oder der Versorgung von Luftfahrzeugen vor dem direkten Abflug ins Ausland dienen ( Art. 17 Abs. 2 lit. a und b MinöStG ).

Der Bundesrat hat von dieser Kompetenz in Art. 33 der Mineralölsteuerverordnung vom 20. November 1996 (MinöStV; SR 641.611) Gebrauch gemacht. Danach sind Treibstoffe, die auf Zollflugplätzen nach Art. 22 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0) zur Versorgung von Luftfahrzeugen im Linienverkehr (Abs. 1) und zur Versorgung anderer Luftfahrzeuge (Abs. 2) getankt werden, unter gewissen Voraussetzungen steuerfrei.

### **E. 7.3.2**

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Terminologie der Vorinstanz nicht einheitlich ist und sie auf den vorliegenden Fall bezogen - wie im Übrigen auch die Beschwerdeführerin - teilweise von "Rückerstattung der Mineralölsteuer" spricht. Die Steuerrückerstattung ist in Art. 18 MinöStG geregelt; davon abzugrenzen sind die Steuerbefreiungen nach Art. 17 MinöStG. Im vorliegenden Fall wird die Steuer nicht nach Art. 18 MinöStG zurückerstattet, sondern es werden die betroffenen Treibstoffe gemäss Art. 17 Abs. 2 lit. a und b MinöStG i.V.m. Art. 33 MinöStV von der Steuer befreit (vgl. auch Botschaft betreffend das Mineralölsteuergesetz vom 5. April 1995, BBl 1995 III 137, 154 ff.). Daran ändert nichts, dass in der für die fraglichen Steuerperioden massgebenden Fassung des Gesetzes (AS 1996 3371) - anders als in der aktuellen - beide Konstellationen unter dem Titel "Steuerbegünstigungen" stehen und die Steuerbefreiung im Verfahren der Rückerstattung gewährt wird ( Art. 33 Abs. 5 MinöStV ). Dass ein Geldfluss - und zwar im Sinne einer Rückvergütung (zur Terminologie vgl. MICHAEL BEUSCH, Der Untergang

der Steuerforderung, 2012, S. 57 f.) - stattgefunden hat, ist nämlich einzig dem Erhebungssystem der einphasigen Wirtschaftsverkehrssteuer geschuldet, bei dem Steuersubjekt und Steuerträger - jedenfalls in der Regel - nicht identisch sind und die Steuer von Ersterem auf Letzteren überwältigt wird (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 272 f.).

### **E. 7.3.3**

Art. 33 MWSTG knüpft - wie auch Art. 18 Abs. 2 MWSTG - an einen Mittel (zu) fluss an (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885, 6959; BEATRICE BLUM, in: MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 6 f. zu Art. 33 MWSTG ). Allerdings muss nicht zwingend eine Geldzahlung erfolgen, wie die Aufzählung in Art. 3 Abs. 1 SuG zeigt, und können auch ein Forderungsverzicht (Urteil 2C\_368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 3.3.6) oder eine postalische Zustellungsermässigung (Urteil 9C\_158/2024 vom 25. Juli 2024 E. 5.2) als Subvention i.S.v. Art. 18 Abs. 2 lit. a MWSTG qualifiziert werden. Vor diesem Hintergrund ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass es nicht ausgeschlossen ist, dass - unter dem hier allein massgeblichen Gesichtspunkt der Mehrwertsteuergesetzgebung - auch (das Einräumen) eine (r) objektive (n) Steuerbefreiung eine Subvention darstellen kann. Für eine solche Annahme ist aber Zurückhaltung angezeigt, ist doch der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Steuerordnung im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben frei und soll im dafür vorgesehenen Verfahren auch rechtssatzmässig bestimmen können, wen oder was er von der Steuerpflicht befreien will, ohne dass dies mittelbar nachteilige Mehrwertsteuerfolgen zeitigt. Weiterungen zu dieser Frage erübrigen sich freilich, fehlt es doch für die Annahme einer Subvention schon an einer anderen Voraussetzung.

### **E. 7.3.4**

Anders als in der von der Vorinstanz referenzierten bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung, bei der es um die Förderung und Unterstützung des durch die dortigen Steuerpflichtigen erbrachten öffentlichen Verkehrs in der Schweiz ging (E. 6.3.2 des Urteils vom 4. Juli 2022), besteht die Tätigkeit der Steuerpflichtigen im (weitgehend mehrwertsteuerbefreiten) Erbringen von Lieferungen und Dienstleistungen an Fluggesellschaften. Selbst wenn man betreffend die von Letzteren erbrachten internationalen Luftfahrtleistungen mittelbar ebenfalls von öffentlichem Verkehr sprechen wollte, so ist entscheidend, dass nach Auffassung der Schweizer Behörden - und entgegen der Vorinstanz (E. 6.3.3.3 des Urteils vom 4. Juli 2022) - nicht von einer förderungswürdigen Tätigkeit gesprochen werden kann.

Die Schweizer Behörden haben mehrfach verlauten lassen, dass sie Flugzeugtreibstoffe gerne besteuern würden, dies etwa bereits im Vorfeld des Erlasses des MinöStG im Jahr 1995 ("Der Bundesrat ist der Ansicht, dass auf dem Treibstoff für die internationale Zivilluftfahrt Steuern erhoben werden sollten."; BBl 1995 III 155), im Jahr 2002 ("Die Schweiz ist seit Jahren bestrebt, einer Belastung des Flugtreibstoffes international zum Durchbruch zu verhelfen."; vgl. Stellungnahme des Bundesrates vom 15. März 2002 zur Motion 01.3658 "Kostenwahrheit in der Luftfahrt") oder im Jahr 2021 ("[...] the D.\_\_\_\_\_ Confederation will consider supporting international initiatives aiming at the introduction of taxation of fuels and lubricants uplifted for international air transport": vgl. Doc 8632 der Internationalen Zivilluftfahrt-Organisation [ICAO] "ICAO's Policies on Taxation in the Field of International Air Transport, Third edition - 2000, Supplement to

Doc. 8632 [2021], zugänglich über <https://www.icao.int/publications/pages/publication.aspx?docnum=8632> [letztmals abgerufen am 16. Dezember 2024]). Flugzeugtreibstoffe werden denn auch bloss deshalb nicht besteuert, weil die einschlägigen staatsvertragsrechtlichen Vorgaben (Art. 24 des von der Schweiz ratifizierte Übereinkommens über die internationale Zivilluftfahrt vom 7. Dezember 1944 [sog. Chicago-Übereinkommen, SR 0.748.0] und das darauf basierende Doc 8632; vgl. auch den Bericht 2016 über die Luftfahrtpolitik der Schweiz [LUPO 2016], BBl 2016 1847, 1877) Entsprechendes vorsehen, worauf auch die Vorinstanz zu Recht hingewiesen hat (E. 6.3.3.2 des Urteils vom 4. Juli 2022, u.a. mit Verweis auf die Botschaft vom 17. September 2010 zur Änderung des Bundesgesetzes über die Verwendung der zweckgebundenen Mineralölsteuer [Spezialfinanzierung Luftverkehr], BBl 2010 6523, 6526 [Ziff. 1.2]; vgl. auch die Stellungnahme des Bundesrates vom 31. August 2016 zur Interpellation 16.3551 "Gleich lange Spiesse für den internationalen Bahnverkehr. Stopp der steuerlichen Bevorzugung des Flugverkehrs", Ziff. 6: "Der Bundesrat hat in der Besteuerung von Flugzeugtreibstoffen für den internationalen gewerbsmässigen Verkehr keinen Handlungsspielraum. Nichtzweckgebundene Abgaben zuhanden der Staatskasse sind gemäss Artikel 24 der Konvention von Chicago, die auch für die Schweiz verpflichtend ist, sowie Beschlüssen der Internationalen Zivilluftfahrtbehörde [Icao] unzulässig."). Von einer Subvention kann unter diesen Umständen nicht gesprochen werden. Die Voraussetzungen von Art. 33 Abs. 2 MWSTG liegen nicht vor und die Kürzung des Vorsteuerabzugs erweist sich als unzulässig.

#### **E. 8.1**

Zusammenfassend ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 4. Juli 2022 ist insoweit aufzuheben, als die Dienstleistungen "Passenger Handling", "AIMS Add. Lines", "Delivery Mish. Bag", "Security Services" und "Security Documentation Control" nicht nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit wurden und der Beschwerdeführerin der Vorsteuerabzug zu Unrecht nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG gekürzt wurde. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 8.2**

Mit dem vorliegenden Entscheid ist die absolute Verjährungsfrist von Art. 42 Abs. 6 MWSTG auch für die Steuerperiode 2014 gewahrt. Der Umstand, dass die ESTV das vorliegende Urteil noch rechnerisch umzusetzen haben wird, ändert daran nichts (Urteil 9C\_296/2024, 9C\_365/2024 vom 28. November 2024 E. 9.6.2 m.H.).

#### **E. 9**

Bei diesem Verfahrensausgang ist von einem hälftigen Obsiegen der Beschwerdeführerin auszugehen. Die Gerichtskosten sind den Parteien deshalb je zur Hälfte aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG ). Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen ( Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG ). Zur Neuverlegung der vorinstanzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen ( Art. 68 Abs. 5 BGG ).