

# **BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-07-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4569\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4569_2020)

FR: TAF A-4569/2020 du 4 juillet 2022

IT: TAF A-4569/2020 del 4 luglio 2022

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt und es sich bei der Vorinstanz um eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG handelt. Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuern sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat die Beschwerde rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Nachdem sie auch den Vorschuss für die Verfahrenskosten fristgerecht geleistet hat (Art. 64 Abs. 3 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG), ist auf die Beschwerde einzutreten.

### **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

### **E. 1.3.1**

Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteile des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3, 2C\_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4487/2019 und A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.1).

### **E. 1.3.2**

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist - in analoger Anwendung von Art. 8 ZGB - im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-4487/2019 und A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.2).

### **E. 1.3.3**

Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; vgl. Urteil des BVGer A-992/2012 vom 6. August 2012 E. 1.4.3 mit Hinweisen). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.141; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4487/2019 und A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.3).

### **E. 1.3.4**

Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 1.5; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., 2013, Rz. 537).

### **E. 1.3.5**

Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet das Bundesverwaltungsgericht in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Bei der Wahl zwischen den beiden Entscheidarten steht dem Gericht ein weiter

Ermessensspielraum zu. Liegen sachliche Gründe vor, ist eine Rückweisung regelmässig mit dem Untersuchungsgrundsatz sowie dem Prinzip eines einfachen und raschen Verfahrens vereinbar. Zur Rückweisung führt insbesondere eine mangelhafte Abklärung des Sachverhaltes durch die Vorinstanz, die ohne eine aufwändigere Beweiserhebung nicht behoben werden kann. Die Vorinstanz ist mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und darum im Allgemeinen besser in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen; zudem bleibt der betroffenen Partei dergestalt der gesetzlich vorgesehene Instanzenzug erhalten (vgl. statt vieler: BGE 131 V 407 E. 2.1.1; BVGE 2012/21 E. 5.1; Urteil des BVGer A-2567/2020 vom 3. März 2022 E. 1.4.2; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.194).

## **E. 2**

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2011 bis 2015. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]) in den in den Jahren 2011 bis 2015 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend - wo nicht anders vermerkt - referenziert wird. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Als Mehrwertsteuer erhebt er unter anderem die sog. Inlandsteuer (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

#### **E. 2.2.1**

Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Steuerpflichtig bzw. unternehmerisch tätig ist, wer im eigenen Namen eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt (Art. 10 Abs. 1 MWSTG).

#### **E. 2.2.2**

Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG; zu den Begriffen Lieferung und Dienstleistung siehe hinten E. 2.3.1). 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, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.2.3, A-2599/2015 vom 19. Oktober 2015 E. 3.1.2). Für ein Austauschverhältnis erforderlich ist, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (BGE 138 II 239 E. 3.2, 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a). 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 2018 E. 3.2 mit Hinweisen; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 f.).

#### **E. 2.2.3.1**

Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat. Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG und nach konstanter Rechtsprechung in erster Linie nach dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (statt vieler: Urteil des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.1; Ralf Imstepf, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG [nachfolgend: Zuordnung von Leistungen], in: ASA 78 S. 757 ff., 772). Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt. Das Handeln im eigenen Namen ist mutatis mutandis ebenso entscheidend für die Bestimmung des Leistungsempfängers (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.2.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_734/2019 vom 2. Juni 2021]).

#### **E. 2.2.3.2**

Wenn eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt (und somit nach aussen hin nicht als Leistungserbringerin auftritt), gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt (sog. direkte Stellvertretung), sofern die Voraussetzungen nach Art. 20 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG kumulativ erfüllt sind: Bst. a verlangt, dass die Vertreterin nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person gegenüber der Steuerbehörde eindeutig identifizieren kann. Bst. b setzt mit Bezug auf das Aussenverhältnis voraus, dass die Vertreterin das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses (zumindest) aus den Umständen ergibt. Hierbei ist nach objektiven Massstäben - und gerade nicht nach der Wahrnehmung des konkreten Leistungsempfängers - zu prüfen, ob Umstände vorliegen, welche auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen. Lediglich aus Sicht eines objektiven Dritten muss erkennbar gewesen sein, dass der Handelnde nicht sich selbst, sondern einen Dritten verpflichten wollte (Urteil des BGer 2C\_767/2018 vom 8. Mail 2019 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-713/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.4.3; Pierre-Marie Glauser, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2015], Art. 20 N 34 f.; Imstepf, Zuordnung von Leistungen, S. 773 ff.). Mithin gilt nicht der Vertreter, der im Sinne der direkten Stellvertretung in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, als Leistungserbringer, sondern der Vertretene. Daraus folgt, dass der Vertreter lediglich die vom Vertretenen erhaltene Entschädigung (Provision) versteuern muss, während der Vertretene als Leistungserbringer das Entgelt für die erbrachte Leistung separat zu versteuern hat. Ob das Entgelt dabei direkt an den Vertretenen bezahlt wird oder über den Vertreter geleitet wird, spielt keine Rolle (vgl. zum ganzen Absatz: Urteil des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.2 sowie Urteil des BVGer A-2859/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 2.3.4; Glauser, MWSTG Kommentar 2015, Art. 20 N 37 ff.).

Findet Art. 20 Abs. 1 MWSTG in einem Dreiparteienverhältnis Anwendung, so wird das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der die eigentliche Leistung erbringenden Person gleich qualifiziert wie das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der leistungsempfangenden Person (sog. indirekte Stellvertretung, Art. 20 Abs. 3 MWSTG [BGE 145 II 270 E. 4.4.3]; vgl. dazu: Imstepf, Zuordnung von Leistungen, S. 777 und Ralf Imstepf, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», Konturen eines unbestimmten Rechtsbegriffs [nachfolgend: Aussenauftritt], in: ASA 82 S. 451 ff., 465 ff.). Der indirekte Stellvertreter, welcher die Leistung in seinem Namen, aber für die Rechnung des Vertretenen erbringt, wird in die Umsatzsteuernkette integriert, indem die wirtschaftliche Realität zwischen dem Vertretenen und dem Dritten ignoriert und unterstellt wird, dass der Vertreter dem Dritten eine Leistung erbringt, welche ihm vorher vom Vertretenen erbracht worden ist. Somit wird die Vermittlungsleistung zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter durch eine Warenlieferung oder Dienstleistung ersetzt. Dadurch wird der indirekte Stellvertreter in die gleiche Lage versetzt, wie wenn er für eigene Rechnung handeln würde (vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG; Glauser, MWSTG Kommentar 2015, Art. 20 N 19; vgl. Imstepf, Aussenauftritt, S. 463). Hierbei soll die Rechtsfolge bzw. Fiktion aus Abs. 3 nicht eine absolute Gleichqualifizierung der beiden Leistungen, sondern nur eine Gleichqualifizierung bzgl. der objektiven Merkmale erreichen (wie bspw. «Art der Leistung» oder Höhe des Entgelts; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.2; Glauser, MWSTG Kommentar 2015, Art. 20 N 20; Imstepf, Zuordnung von Leistungen, S. 777 f.).

### **E. 2.3.1**

Als Lieferung gilt nebst dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG), insbesondere auch das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG). Darunter fällt unter anderem die Miete (Bossart/Clavadetscher, MWSTG Kommentar 2015, Art. 3 N 95). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG). Im Zusammenhang mit gewissen Nutzungsrechten ist nicht von einer Lieferung (im Sinne von Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG), sondern von einer Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. e Ziff. 1 MWSTG) auszugehen (vgl. Bossart/Clavadetscher, MWSTG Kommentar 2015, Art. 3 N 99). Eine Lieferung liegt bei der Überlassung eines Grundstücks oder eines Grundstücksteils vor, wenn die betreffenden Räumlichkeiten allein durch den Mieter für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit genutzt werden. Verwenden hingegen mehrere Beteiligte einen bestimmten Raum oder eine bestimmte Fläche gemeinsam, etwa um die vorhandene Infrastruktur (wie etwa Kommunikations- oder EDV-Anlagen) optimal zu nutzen, liegt eine Einräumung eines Rechts zur Nutzung der Infrastruktur vor, welche eine Dienstleistung darstellt (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.4.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_734/2019 vom 2. Juni 2021]; MWST-Branchen-Info 17 «Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien» Ziff. 9.1; Rehfish/Rohner, MWSTG Kommentar 2015, Art. 21 N 345, mit Hinweis).

### **E. 2.3.2**

Als Ort einer Lieferung gilt unter anderem der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (vgl. Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

### **E. 2.3.3.1**

Hinsichtlich des Ortes einer Dienstleistung greift im Regelfall das Empfängerortsprinzip im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Danach gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner 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 der Ort seines üblichen Aufenthalts. Das Empfängerortsprinzip steht aber unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt (vgl. auch Urteile des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.4.3.1, A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 3.1).

### **E. 2.3.3.2**

Nach Art. 8 Abs. 2 MWSTG gilt als Ort der nachfolgend aufgeführten Dienstleistungen: a. bei Dienstleistungen, die typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden, auch wenn sie ausnahmsweise aus der Ferne erbracht werden: der Ort, an dem die dienstleistende Person den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird; als solche Dienstleistungen gelten namentlich: Heilbehandlungen, Therapien, Pflegeleistungen, Körperpflege, Ehe-, Familien- und Lebensberatung, Sozialleistungen und Sozialhilfeleistungen sowie Kinder- und Jugendbetreuung; b. (...); c.(...); d. bei gastgewerblichen Leistungen: der Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich erbracht wird; e. bei Personenbeförderungsleistungen: der Ort, an dem die Beförderung gemessen an der zurückgelegten Strecke tatsächlich stattfindet; der Bundesrat kann bestimmen, dass bei grenzüberschreitenden Beförderungen kurze inländische Strecken als ausländische und kurze ausländische Strecken als inländische Strecken gelten.

### **E. 2.4.1**

Im Mehrwertsteuerrecht stellt jede einzelne Leistung grundsätzlich ein selbständiges Steuerobjekt dar, das heisst voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; 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 1). Leistungen, die miteinander verbunden sind (sog. Leistungskomplexe), werden mehrwertsteuerlich jedoch dann als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang betrachtet, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Dabei wird zwischen einer Gesamtleistung und einer Hauptleistung mit akzessorischer Nebenleistung unterschieden (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG; Urteil des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.6.2).

### **E. 2.4.2**

Eine Gesamtleistung, welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammen gehören und ineinander greifen, 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. Es kann nur dann von einem einheitlichen, wirtschaftlich unteilbaren

Ganzen ausgegangen werden, wenn eine Gesamtleistung nicht in Einzelleistungen zerlegt werden kann, die für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllen, oder die Gesamtleistung dadurch zerstört, beschädigt oder verändert würde (Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 19 N 22). Liegt eine Leistungseinheit vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Mit anderen Worten gelten für die einzelnen Leistungskomponenten des Leistungskomplexes die gleichen Vorschriften bezüglich Ort der Besteuerung, Steuersatz oder Steuerbefreiung (Urteil des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 2.2.2). Die einheitliche Leistung ist somit entweder insgesamt als Lieferung oder als Dienstleistung zu qualifizieren. So stehen etwa bei gastgewerblichen Leistungen die Dienstleistungskomponenten im Vordergrund, während die Lieferungskomponenten (i.e. die Abgabe von Speisen und Getränken) dahinter zurücktreten (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.5.2; Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 19 N 24).

#### **E. 2.4.3**

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 bundesgerichtlicher Rechtsprechung 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. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel dafür darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.5.3; Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 19 N 27).

#### **E. 2.4.4**

Welche Konstellation - 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 (Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.5.4).

#### **E. 2.5.1**

Gemäss Art. 24 Abs. 1 MWSTG wird die Mehrwertsteuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden, sowie die von der steuerpflichtigen Person geschuldeten öffentlich-rechtlichen Abgaben, wobei - soweit hier interessierend - Art. 24 Abs. 6 MWSTG vorbehalten bleibt. Nach Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG werden Beträge, welche die steuerpflichtige Person von der die Leistung empfangenden Person als

Erstattung der in deren Namen und für deren Rechnung getätigten Auslagen erhält, sofern sie diese gesondert ausweist (durchlaufende Posten), nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Aus Art. 24 Abs. 1 MWSTG e contrario folgt, dass kein Entgelt, sondern ein durchlaufender Posten nach Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG vorliegt, wenn nicht die steuerpflichtige Person, sondern der Abnehmer (Kunde) Abgabeschuldner ist. Ist der Kunde Abgabeschuldner, kann die Abgabe nicht Entgelt des Steuerpflichtigen für eine von ihm erbrachte Leistung sein (Bossart/Clavadetscher, MWSTG Kommentar 2015, Art. 24 N 47).

### **E. 2.5.2**

Die Regelung in Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG dient lediglich der Klarstellung, da sie sich bereits aus den allgemeinen Grundsätzen des MWST-Rechts ergibt. Tritt nämlich die steuerpflichtige Person lediglich als Vermittlerin auf, ist sie nicht in die Leistungskette eingebunden. Die weiterverrechneten Auslagen können folglich auch nicht Entgeltscharakter haben (Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 24 N 27). Hierbei handelt es sich um einen Anwendungsfall der direkten Stellvertretung gemäss Art. 20 Abs. 2 MWSTG, zumal Art. 20 Abs. 2 MWSTG sinngemäss auch auf den Leistungseinkauf anzuwenden ist (vgl. auch E. 2.2.3.1; Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 24 N 27; a.M. Bossart/Clavadetscher, MWSTG Kommentar 2015, Art. 24 N 42). Der Mittelsmann ist an diesem Leistungsverhältnis nicht beteiligt, er ist bloss in den Zahlungsverkehr involviert. Beim weiterbelasteten Betrag handelt es sich aus seiner Sicht um ein Nicht-Entgelt (Urteil des BVGer A-2430/2019 vom 29. Dezember 2020 E. 2.4.1.1; Bossart/Clavadetscher, MWSTG Kommentar 2015, Art. 24 N 41). Das Vorliegen eines durchlaufenden Postens setzt einen gesondert eingeforderten Betrag voraus, der nicht Entgelt für eine eigene Leistung darstellt. Die Auslage muss entweder in einem separaten Beleg belastet werden oder - falls sie auf einer Rechnung für andere Leistungen figuriert - muss sie gesondert vom Entgelt aufgeführt werden. Geschieht dies nicht, sind zwei Konsequenzen zu unterscheiden. Die gewichtigere Folge ergibt sich aus Art. 27 Abs. 2 MWSTG. Die zweite Konsequenz bezieht sich auf die Beweisfrage. Die gesonderte Einforderung ist an sich nicht Tatbestandsmerkmal eines Durchlaufpostens, sondern eine Beweismassnahme. Wenn eine Auslage in einem Pauschalbetrag festgehalten ist, so besteht die Vermutung, dass sie Teil des Entgelts ist und der Beweis des durchlaufenden Postens wird dem Steuerpflichtigen schwerfallen. Um die Anwendung von Art. 20 Abs. 1 MWSTG auszuschliessen, sollte der Posten zudem klar als eine spezielle Auslage für den Kunden im Sinn eines durchlaufenden Postens deklariert werden. Die Verbuchung beim Steuerpflichtigen kann in Streitfällen ein Indiz darstellen; die Verbuchung als Aufwand und (bei Weiterbelastung) als Ertrag spricht eher für Entgelt, die erfolgsneutrale Verbuchung hingegen für einen durchlaufenden Posten (Bossart/Clavadetscher, MWSTG Kommentar 2015, Art. 24 N 44 ff.). Betreffend den letzten Satz ist daran zu erinnern, dass die Art der Verbuchung generell lediglich ein Indiz für einen bestimmten, wirtschaftlichen Sachverhalt darstellt, die wirtschaftliche Realität jedoch nicht zu ändern vermag (vgl. anstatt vieler: Urteil des BVGer A-7028/2018 vom 18. September 2020 E. 2.6 und 3.3.2.1).

### **E. 2.6**

Von der Steuer ausgenommen ist unter anderem die in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG genannte Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung. Als Gegen Ausnahme bleibt jedoch insbesondere die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Parkplätzen für das Abstellen von Fahrzeugen steuerbar, es sei denn, es handle sich um eine unselbständige Nebenleistung zu einer von der Steuer

ausgenommenen Immobilienvermietung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. c MWSTG; Urteil des BVer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.5 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_734/2019 vom 2. Juni 2021]).

### **E. 2.7.1**

Gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG sind von der Steuer 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.

### **E. 2.7.2**

Die Praxis der ESTV (vgl. MWST-Branchen-Info 11 «Luftverkehr») sieht betreffend Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG bzw. dessen letzten Halbsatz, i.e. «Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge sowie Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind», im Wesentlichen Folgendes vor: Ziff. 8.1 Anwendungsbereich Luftfahrtunternehmen mit Sitz im Inland, die im von der ESTV geführten Verzeichnis der im Inland ansässigen Luftverkehrsunternehmen, die im gewerbsmässigen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreiben (VERZ; abrufbar auf der Homepage der ESTV), aufgeführt sind, können nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG bestimmte Leistungen steuerbefreit beziehen. Die ESTV führt über die von ihr an Luftfahrtunternehmen mit Sitz im Inland ausgestellten Bestätigungen ein Verzeichnis, welches auf der Website der ESTV abrufbar ist. Im Gesuch um Aufnahme ins VERZ muss das im Inland ansässige Luftfahrtunternehmen belegen können, dass es gewerbsmässig Luftfahrt betreibt und dass seine Beförderungsumsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr überwiegen. Ausländische Luftfahrtunternehmen, die nachgewiesenermassen gewerbsmässigen Luftverkehr betreiben und deren Umsätze aus internationalen Flügen überwiegen, können ebenfalls gestützt auf Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG einzelne Leistungen von der Steuer befreit beziehen. Bei Unklarheiten erteilt die ESTV Auskunft über die Qualifizierung eines ausländischen Luftfahrtunternehmens. Ziff. 8.2 Von der Steuer befreite Leistungen Die Lieferungen (Verkauf und Vermietung) von Luftfahrzeugen an Luftfahrtunternehmen nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG sind von der MWST befreit. Ebenfalls von der Steuer befreit sind Umbauten, Instandsetzungen und Wartungen an Luftfahrzeugen, die solche Luftverkehrsunternehmen im Rahmen einer Lieferung erworben haben. Dies gilt auch für Gegenstände, die in ein Luftfahrzeug eingebaut werden, beziehungsweise in Luftfahrzeugen sind oder für ihren Betrieb benötigt werden. Ferner für Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge sowie Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind. Diese Befreiung gilt nur für Leistungen, welche den berechtigten Luftfahrtunternehmen direkt erbracht werden. Die Befreiung kann daher nicht weitergegeben werden (z.B. an Zulieferfirmen oder Unterakkordanten). Die folgenden Lieferungen sind nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit: Lieferung von Treib- und Schmierstoffen; Vermietung von Abstellplätzen während der Dauer der

Abfertigung; Lieferung von Bordverpflegung; direkte Lieferung von Einweggeschirr, Einwegbesteck, Toilettenpapier usw. auf das Luftfahrzeug Lieferung von Zeitungen und Zeitschriften, welche im Luftfahrzeug abgegeben werden; Reinigen, Enteisen und Schleppen von Luftfahrzeugen; Energie- und Klimaversorgung der Luftfahrzeuge. Zu den Dienstleistungen, die nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit in Rechnung gestellt werden können, gehören: Leistungen im Bereich der Flugsicherung/Luftraumüberwachung; Slot Coordination; Wetterinformation und Flugplanung; Transport der Passagiere zwischen Gate und Luftfahrzeug; Durch die Flughafenbetreiberin in Rechnung gestellte Flugbetriebsgebühren (gemäss Art. 1 Abs. 2 der Verordnung vom 25. April 2012 über die Flughafengebühren [FGV, SR 748.131.3) wie o Start- und Landegebühren; o Passagiergebühren; o Gebühren mit Lenkungswirkung im Bereich des Umweltschutzes; o Frachtgebühren; o Abfertigungsgebühren; o Taxen für den Ausschank von Treibstoffen; o PBEM-Gebühr, soweit diese sämtlichen Passagieren beziehungsweise Luftfahrtgesellschaften in Rechnung gestellt wird (und als solche nicht das Entgelt für eine konkrete Betreuungsleistung wie z.B. in Ziff. 5.3 darstellt). Nicht darunter fällt die Flugzeugabstellgebühr gemäss Artikel 1 Absatz 3 Buchstabe a FGV, da es sich hier um das Entgelt für eine Lieferung handelt (mit Verweis auf Ziff. 7.1.4). Handelt es sich beim Leistungsbezüger um ein im Ausland ansässiges Unternehmen, so gelten die vorgenannten Dienstleistungen bereits nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG als am Sitz des Leistungsempfängers erbracht, weshalb eine Prüfung der Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG nicht erforderlich ist. Den in- und ausländischen steuerpflichtigen Leistungserbringern wird empfohlen, auf ihren Rechnungen den Vermerk «steuerbefreit nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG» anzubringen.

Ziff. 8.3 Steuerbare Leistungen Als steuerbare Leistungen an Luftfahrtunternehmen, die nur mittelbar dem Bedarf von Luftfahrzeugen dienen, gelten insbesondere: Die Lieferung und Vermietung von Werkzeugen und Betriebsmitteln für den Unterhaltsbetrieb sowie deren Unterhalt; die Beherbergung von Besatzungsmitgliedern eines Luftfahrzeugs; die Beförderung von Besatzungsmitgliedern, wie beispielsweise mit einem Taxi vom Flughafen zum Hotel; die Beherbergung und Verpflegung von Passagieren bei Flugunregelmässigkeiten; die Beförderung von Passagieren und des Fluggepäcks wie beispielsweise mit einem Motorfahrzeug zu einem Ausweichflughafen; Beratungsleistungen für inländische Luftfahrtunternehmen; die Leistungen an eine Luftfahrtbehörde für Zwecke der Luftaufsicht; Reinigung des Geschirrs; Reinigung der Kleider der Besatzungsmitglieder; Lieferung von Zeitungen und Zeitschriften, die vor dem Betreten des Luftfahrzeugs abgegeben werden; Lieferung von Gegenständen (z.B. Geschirr, Besteck oder Toilettenpapier), soweit dies nicht direkt auf ein Flugzeug erfolgt; Zurverfügungstellung von Personal (Piloten, Kabinenpersonal usw.); Check-in für eine (andere) Luftfahrtgesellschaft; Nutzungsentgelte nach Artikel 44 FGV. Ziff. 7.2.3

Flughafengebühren Flughafengebühren, welche Flughafenbetreiber als Entgelt für ihre Dienstleistungen in Rechnung stellen, gelten nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG als am Ort des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit oder der Betriebsstätte des Leistungsempfängers erbracht (Empfängerortsprinzip). Bei der Zurverfügungstellung von Abstellflächen handelt es sich trotz der Bezeichnung als Gebühr in der Verordnung über die Flughafengebühren nicht um eine Dienstleistung, sondern um eine Lieferung (vgl. Ziff. 7.1.4). Ziff. 7.1.4

Abstellplätze für Luftfahrzeuge (z.B. für die Dauer der Abfertigung oder in Hangars) Die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen in Hangars sowie im Freien für das Abstellen von Luftfahrzeugen ist ungeachtet der Mietdauer zum Normalsatz

steuerbar. Darunter fallen alle Parkflächen, soweit sie zur Infrastruktur des Flughafenbetriebs gehören, unabhängig davon, ob sie im Eigentum der privaten oder öffentlichen Hand stehen. Eine Befreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG ist grundsätzlich nicht möglich. Einzig das Abstellen von Luftfahrzeugen auf Abstellplätzen für die Dauer der Abfertigung kann nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit in Rechnung gestellt werden, sofern diese Zeit durch die Vermieterin (i.d.R. Flugplatzbetreiberin) separat ermittelt und in der Rechnung ausgewiesen werden kann. Die über den Zeitbedarf für die Abfertigung hinausgehende Zurverfügungstellung von Abstellplätzen bleibt steuerbar ohne Möglichkeit der Befreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG (Praxis bestätigt durch Urteil des BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 6.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_734/2019 vom 2. Juni 2021]).

**Ziff. 5.2 Betreuung allein reisender Kinder im Flughafengebäude** Wird für die Betreuung allein reisender Kinder im Flughafengebäude ein separates Entgelt verlangt, handelt es sich um eine eigenständige, zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung. Deren Steuerbarkeit richtet sich nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG, d.h., sie gilt als an dem Ort erbracht, an welchem der Leistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat.

**Ziff. 5.3 Betreuung kranker/verletzter Personen im Flughafengebäude** Die Begleitung und der Transport von kranken und verletzten Personen innerhalb des Flughafengebäudes, d.h., bis zum Flugzeug (bei Abflug) beziehungsweise vom Flugzeug weg (bei Ankunft) gegen Entgelt, stellt ebenfalls eine eigenständige, zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung dar. Diese gilt nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG als an dem Ort erbracht, an welchem der Leistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat.

**Ziff. 5.4 Betreuung von Personen ohne VISA und Asylsuchenden innerhalb des Flughafengebäudes** Bei der Betreuung von Asylsuchenden und Personen ohne VISA innerhalb des Flughafengebäudes handelt es sich um eine eigenständige, zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung, die nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG als am Ort erbracht gilt, an dem die dienstleistende Person den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat.

**Ziff. 5.8 Lounges** Die in Lounges gegen Entgelt erbrachten gastgewerblichen Leistungen gelten als im Inland erbracht und sind zum Normalsatz steuerbar (Art. 8 Abs. 2 Bst. d MWSTG). Dasselbe gilt, wenn ein Luftfahrtunternehmen diese gastgewerblichen Leistungen beim Betreiber der Lounges zu Gunsten seiner Kunden einkauft und diese für ihre Konsumationen in den Lounges kein Entgelt zu entrichten haben. In solchen Fällen hat der Betreiber der Lounges den Luftfahrtunternehmen die gastgewerblichen Leistungen zum Normalsatz in Rechnung zu stellen, da diese nicht Teil der Beförderungsleistungen sind, sondern eine separate Leistung darstellen.

## **E. 2.8**

Sodann sind gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG von der Steuer befreit: die Dienstleistungen von ausdrücklich in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelnden Vermittlern und Vermittlerinnen, 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.

## **E. 2.9**

Der Bundesrat kann zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität Beförderungen im grenzüberschreitenden Luft-, Eisenbahn- und Busverkehr von der Steuer befreien (Art. 23 Abs. 4 MWSTG). Demnach sind von der Steuer befreit (Art. 41 Abs. 1 MWSTV): a. Beförderungen im Luftverkehr, bei denen entweder der Ankunfts- oder der Abflugsort im Inland liegt; b. Beförderungen im Luftverkehr von einem ausländischen Flughafen zu einem anderen ausländischen Flughafen über inländisches Gebiet. Inlandstrecken im internationalen Luftverkehr sind von der Steuer befreit, wenn der Flug im Inland lediglich durch eine technische Zwischenlandung oder zum Umsteigen auf einen Anschlussflug unterbrochen wird (Art. 41 Abs. 2 MWSTV).

### **E. 2.10.1**

In Anwendung von Art. 65 Abs. 2 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 3.1; Martin Kocher, MWST-Kommentar 2015, Art. 65 N 31; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 102 N 15 ff.).

### **E. 2.10.2**

Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 126 II 275 E. 4c, 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6).

### **E. 3.1**

Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann

folglich für die Steuerperiode 2011 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (Urteil des BGer 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1).

### **E. 3.2**

Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperiode 2011 ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2011 betreffenden Steuernachforderung gutzuheissen.

### **E. 4**

Im vorliegenden Fall ist im Wesentlichen strittig, ob die Leistungen der Beschwerdeführerin, welche Gegenstand der seitens der Vorinstanz vorgenommenen Aufrechnungen sind, im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit sind. Zu klären ist hierzu vorab, was unter «Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind», zu verstehen ist.

#### **E. 4.1**

Die Beschwerdeführerin bringt hierzu im Wesentlichen vor, Art. 23 MWSTG diene dazu, Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern. Das Gebot der Wettbewerbsneutralität biete ein Argument bei der Auslegung von Art. 23 MWSTG. Erstens sei es Zweck der Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG die Wettbewerbsfähigkeit des internationalen Flugverkehrs in und aus der Schweiz zu garantieren (Hub-Funktion und direkte Interkontinentalflüge). Zweitens bezwecke Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der inländischen Luftfahrtunternehmen. Diese besondere Behandlung der Unternehmen der internationalen Luftfahrt sei gewollt und soll Wettbewerbsneutralität im Vergleich zu ausländischen Anbietern herstellen. Das passiere dadurch, dass Leistungen an inländische Luftfahrtunternehmen - d.h. insbesondere auch nach dem Empfängerortsprinzip zu beurteilende Dienstleistungen - von der Steuer befreit würden. Drittens solle durch die Steuerbefreiung erreicht werden, dass vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen der internationalen Luftfahrt, welche in der Schweiz jedoch kaum steuerbare Leistungen erbringen würden, regelmässig Vorsteuerguthaben zu deklarieren und einzufordern hätten. Dadurch soll auch der damit verbundene administrative Aufwand bei den Unternehmen vermieden werden (Rn. 32 der Beschwerde). Weiter führt die Beschwerdeführerin aus, die Befreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG diene dazu, dass auf den vorgelagerten Leistungen an Luftverkehrsunternehmen keine MWST geschuldet sei. Ein Zusammenhang zum Luftfahrzeug für die Leistungserbringung werde vorausgesetzt. Dabei werde der genaue Umfang dieses Zusammenhangs weder auf Gesetzes- noch auf Verordnungsstufe definiert. Es sei klar ersichtlich, dass der Wortlaut im Schweizer MWSTG annähernd dem Wortlaut gemäss der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (fortan: 6. EU-MWST-Richtlinie; ABI. L 145 vom 13. Juni 1977, S. 1; ersetzt durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [fortan: MwStSystRL]; ABI. L 347 vom 11. Dezember 2006, S. 1]) entspreche. Mit Blick auf das Urteil des EuGH vom 16. September 2004 C-382/02 *Imber Air A/S*, Slg. 2004 I-08379 «seien alle Leistungen von der Steuer zu befreien». Die seitens der ESTV im Einspracheentscheid zitierten Regelungen des Vereinigten Königreichs, Deutschlands und Österreichs hätten gemeinsam, dass alle Leistungen, die zum

Funktionieren eines Flugbetriebs im Kerngeschäft, nämlich Transport von Personen und Güter beitragen würden, von der Steuer befreit seien, wie die Duldung der Benutzung des Flughafens, die Umschlagsleistungen auf Flughäfen, die Abfertigung von Luftfahrzeugen und die mit dem Flugbetrieb zusammenhängenden sonstigen Leistungen. Entgegen der Auffassung der ESTV, würden die jeweiligen Ausführungen nach Sinn und Zweck miteinander übereinstimmen. Man stimme indes mit der ESTV überein, dass die Qualifizierungen der EU-Mitgliedstaaten ausschliesslich als Auslegungshilfe herangezogen werden könnten. Unter Berücksichtigung, dass die Wettbewerbsneutralität mit Europakompatibilität erreicht werden könne, sei der Rechtsvergleich hier jedoch von Bedeutung. Eine abweichende Auslegung würde nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen. Wie ausgeführt, seien in allen drei Beispielsländern diese Art von Leistungen von der Steuer befreit. Soweit die Rechtslage im Ausland als entscheidend angesehen werde, offeriere sie (die Beschwerdeführerin) ein Gutachten zur Rechtslage im Ausland als Beweis (Rn. 33 bis 36 der Beschwerde). Nach Auffassung der Beschwerdeführerin sollte eine Dienstleistung zumindest dann für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladung bestimmt sein, wenn sie spezifisch auf das Luftfahrzeug bzw. auf den Luftverkehr zugeschnitten sei und in keiner anderen Branche in dieser Form Anwendung finde. Zum unmittelbaren Bedarf müssten zudem Dienstleistungen gehören, ohne welche die Luftfahrzeuge nicht starten oder landen könnten bzw. ihr Flugbetrieb nicht durchgeführt werden könnte. Man sei der Ansicht, dass Dienstleistungen, welche eine *conditio sine qua non* für deren Betrieb darstellten, als unmittelbar für den Bedarf der Luftfahrzeuge bzw. ihrer Ladung zu gelten hätten. Mittelbare Dienstleistungen bestimmten sich nämlich gerade daran, dass noch eine (Dienst-) Leistung oder ein Leistungserbringer dazwischengeschaltet werde, bevor die Leistung an die Luftfahrtgesellschaft erbracht werde und damit den Flugverkehr erst ermögliche. Das bedeute, dass Dienstleistungen, welche zwingend für den Flugbetrieb notwendig seien, immer als unmittelbar für den Bedarf der Luftfahrzeuge zu qualifizieren seien. Gemäss den obigen Ausführungen lasse sich zusammenfassend feststellen, dass «Unmittelbarkeit» vorhanden sei, wenn die Dienstleistung von der Art der Leistung spezifisch auf die Erbringung an Luftfahrzeuge bzw. deren Ladung ausgerichtet und eine *conditio sine qua non* für den (internationalen) Flugbetrieb darstelle. Einen direkten physischen Einfluss auf das Luftfahrzeug oder auf deren Ladung werde dabei nicht vorausgesetzt (Rn. 37 bis 41 der Beschwerde).

#### **E. 4.2**

Im Rahmen ihrer Vernehmlassung legt die Vorinstanz die Formulierung «für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladung bestimmt» aus und hält - im Rahmen der grammatikalischen Auslegung - mit Blick auf Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG, wo der Begriff «unmittelbar» auch zu finden sei, fest, Unmittelbarkeit könne auch mit «hautnah» gleichgesetzt werden und bedinge demnach ein besonderes Näheverhältnis. Der Begriff «Bedarf» hingegen gründe seinen Ursprung in einem Bedürfnis, also einem Wunsch oder Verlangen nach Beseitigung eines Mangels. Demnach ergebe sich aus dem Wortgehalt der Norm, dass sich die Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG auf jene Dienstleistungen beschränke, die der direkten Bedürfnisbefriedigung von Luftfahrzeugen und ihrer Ladungen bestimmt sei, welche von im VERZ aufgeführten Luftfahrtunternehmen eingesetzt würden. Einen Auslegungsspielraum, wonach sich die Steuerbefreiung auch auf Dienstleistungen beziehe, die für den unmittelbaren Bedarf der im VERZ aufgeführten Luftverkehrsunternehmen - ohne ein besonderes Näheverhältnis zu einem Flugzeug oder

seiner Ladung aufzuweisen - und damit generell für die internationale Personenbeförderungsleistung bestimmt seien, bestehe hingegen nicht. Wäre ein Verständnis im Sinne der Beschwerdeführerin gewollt gewesen, so hätte die Formulierung dahingehend lauten müssen, dass Dienstleistungen für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftverkehrsunternehmen von der Steuer befreit seien (vgl. insbesondere S. 5 der Vernehmlassung). Die Vorinstanz führt weiter aus, die Beschwerdeführerin mache primär eine Verletzung ihrer Wirtschaftsfreiheit geltend, wenn sie ausführe, dass die in Frage stehenden Leistungen im Vereinigten Königreich, Deutschland und Österreich von der Steuer befreit seien und dies einen Wettbewerbsnachteil zu ihren Lasten bedeute. Seit der Einführung der Mehrwertsteuer in der Schweiz herrsche das Bestreben, im hier interessierenden Bereich Einklang mit dem Recht der EU herzustellen, weshalb es nahe liege, der Kompatibilität der schweizerischen Mehrwertsteuergesetzgebung mit derjenigen der EU besondere Beachtung zu schenken und das mehrwertsteuerliche Richtlinienrecht der EU für die vorliegende Beurteilung heranzuziehen. Den Materialien zum hier interessierenden Artikel 15 Nummern 6, 7 und 9 der 6. EU-MWST-Richtlinie könne indes keine Definition in Bezug auf die steuerbefreiten Leistungen entnommen werden. Auch aus dem seitens der Beschwerdeführerin herangezogenen Urteil des EuGH vom 16. September 2004 C-382/02 *Cimber Air A/S*, Slg. 2004 I-08379 könne diese nichts zu ihren Gunsten ableiten, da dort lediglich entschieden worden sei, dass die in Artikel 15 Nummern 6, 7 und 9 der 6. EU-MWST-Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen (auch dann) greifen würden, wenn die Leistungen zwar für ein Luftfahrzeug einer im entgeltlichen internationalen Verkehr tätigen Luftfahrtgesellschaft erbracht würden, dieses jedoch für Inlandflüge eingesetzt werde. Nach der Rechtsprechung des EuGH würden die in Frage stehenden Steuerbefreiungen Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach die Mehrwertsteuer auf jede Dienstleistung und jede Lieferung von Gegenständen erhoben werde, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführe. Diese Regel einer engen Auslegung bedeute aber nicht, dass die zur Definition dieser Steuerbefreiungen verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen seien, die den Befreiungen ihre praktische Wirkung nähmen (mit Verweis auf die Urteile des EuGH vom 19. Juli 2012 C-33/11 *A Oy* Rn. 49 und vom 16. September 2004 C-382/02 *Cimber Air A/S*, Slg. 2004 I-08379 Rn. 25). Sowohl in der europäischen als auch in der nationalen Gesetzgebung sei eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Dienstleistungen für den mittelbaren und jenen für den unmittelbaren Bedarf dieser Flugzeuge und ihrer Ladungen explizit vorgesehen und damit auch gewollt. Ihre Verwaltungspraxis - so die Vorinstanz weiter - sei demzufolge so ausgestaltet (mit Verweis auf Ziff. 8 der MWST-Branchen-Info 11 «Luftverkehr»), dass ausschliesslich Leistungen befreit seien, welche der direkten Bedürfnisbefriedigung der im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt seien. Die erbrachte Leistung müsse das Luftfahrzeug und seine Ladung im Sinne einer Notwendigkeit direkt betreffen. Auch in den Verwaltungspraxen Deutschlands, Österreichs und des Vereinigten Königreichs würde zwischen «für den unmittelbaren» und «für den mittelbaren» Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen unterschieden. Die beispielhaften Aufzählungen der steuerbaren und steuerbefreiten Leistungen im deutschen Umsatzsteuerrecht seien mit der Verwaltungspraxis der ESTV nahezu identisch. Grundsätzlich würden nur solche Leistungen als von der Steuer befreit qualifiziert, die im Sinne einer Notwendigkeit unmittelbar für den Bedarf der im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeuge und ihrer Ladung bestimmt seien. Es handle sich dabei um Kernanliegen wie bspw. die Start- und Landebühr, Slot Coordination oder Leistungen im Bereich der Flugsicherung /

Luftraumüberwachung, ohne welche das Luftfahrzeug weder an- noch abfliegen könnte. Damit habe sie - so die ESTV weiter - die in Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG vorgesehene Steuerbefreiung europakompatibel und damit auch ihrem Sinn und Zweck entsprechend richtig ausgelegt. Es liege keine Ungleichbehandlung im Bereich der Besteuerung von Bodenabfertigungsleistungen an Flughäfen vor, womit eine Verletzung der Wettbewerbsneutralität und der damit einhergehenden Wirtschaftsfreiheit der Beschwerdeführerin zu verneinen sei.

### **E. 4.3**

Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehaltes der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (vgl. zur Gleichwertigkeit Art. 14 Abs. 1 des Publikationsgesetzes vom 18. Juni 2004 [PublG, SR 170.512] sowie BGE 134 V 1 E. 6.1). Ist der Wortlaut nicht ganz klar bzw. bestehen Gründe für die Annahme, er gebe nicht den wahren Sinn der Vorschrift wieder, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite gesucht werden. Diesfalls ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm (historische Auslegung), auf ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) und auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (systematische Auslegung), abzustellen. Das Bundesgericht hat sich dabei stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 141 V 197 E. 5.2, 140 II 289 E. 3.2 ff., 138 III 359 E. 6.2, 134 II 249 E. 2.3; Urteil des BVGer A-3824/2016 vom 14. Juni 2017 E. 2.4.2). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben (statt vieler: BGE 134 II 249 E. 2.3; BVGE 2007/41 E. 4.2; Urteil des BVGer A-5038/2020 vom 23. November 2021 E. 4.4.2.1).

#### **E. 4.3.1**

Der Wortlaut der in Frage stehenden Rechtsnorm lautet «Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind», wobei vor allem interessiert, was unter a) «für den unmittelbaren Bedarf (...) bestimmt» und b) «dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen» zu verstehen ist. Der französisch- und italienischsprachige Gesetzestext lautet in diesem Zusammenhang wie folgt: «(...) 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» Zu a) ist zunächst festzuhalten, dass der Gesetzestext der drei Landessprachen dem Wortgehalt nach übereinstimmt und keine unterschiedlichen Interpretationen zulässt. Zwar findet sich der Begriff «unmittelbar» im französischsprachigen Begriff «directs» und im italienischsprachigen Begriff «immediati» wieder, doch handelt es sich dabei lediglich um gegenseitige Synonyme. Damit ist der Wortlaut dahingehend zu verstehen, dass Unmittelbarkeit vorliegt, wenn eine Dienstleistung direkt, also ohne «Zwischenstation», mithin geradewegs für einen Bedarf bestimmt ist. Der Begriff «unmittelbar» kann zwar auch einen - sehr kleinen - räumlichen Abstand beschreiben (vgl. Duden Online Wörterbuch, Stichwort «unmittelbar», [www.duden.de/rechtschreibung/unmittelbar](http://www.duden.de/rechtschreibung/unmittelbar), abgerufen am 31. März 2022), indes weist der Begriff «unmittelbarer Bedarf» - anders als «unmittelbarer Nachbar» oder «unmittelbare Nähe» - keine örtliche Komponente auf, womit Unmittelbarkeit im vorliegenden Kontext

nicht mit «hautnah» bzw. einem «besonderen Näheverhältnis» gleichgesetzt werden kann, wie die Vorinstanz vorbringt. Im Gegensatz dazu, weist der Begriff «unmittelbar» in Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG («typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden») sehr wohl auf eine räumliche Nähe zu den genannten Personen hin. Unter «Bedarf» kann im vorliegenden Kontext sodann als in einer bestimmten Lage Benötigtes, Gewünschtes bzw. ein Bedürfnis verstanden werden (vgl. Duden Online Wörterbuch, Stichwort «Bedarf», [www.duden.de/rechtschreibung/bedarf](http://www.duden.de/rechtschreibung/bedarf), abgerufen am 31. März 2022). Der Bedarf zeichnet sich vorliegend mithin in der Art der zur Bedürfnisbefriedigung notwendigen Dienstleistungen aus. Der Passus «(...) bestimmt sind» zeigt schliesslich, dass von der Steuerbefreiung ausschliesslich jene Dienstleistungen umfasst werden, die auf die unmittelbaren Bedürfnisse dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen zugeschnitten sind. Betreffend b) lässt sich vorab festhalten, dass die Formulierung «dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen» auf Luftfahrzeuge von Luftverkehrsunternehmen abzielt, die gewerbsmässige Luftfahrt im Beförderungs- oder Charterverkehr betreiben und deren Umsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr übertreffen. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch wird hierunter u.a. ein Flugzeug, Hubschrauber, Luftschiff, Segelflugzeug, Motorsegler, Frei- oder Fesselballon verstanden, wobei Segelflugzeuge oder Ballons meistens nicht unter die Steuerbefreiungsnorm fallen dürften, weil sie regelmäßig nicht im gewerbsmäßigen grenzüberschreitenden Luftverkehr eingesetzt werden (Regine Schluckebier, MWSTG Kommentar 2019, Art. 23 N 101). Dem Wortlaut entsprechend kann demnach mit «Luftfahrzeug» nicht der Flugbetrieb bzw. der Luftverkehr als Ganzes gemeint sein, sondern bloss das einzelne flugtaugliche Fahrzeug. Unter «Ladung» ist sodann im vorliegenden Zusammenhang ein mit dem Luftfahrzeug zu transportierendes Frachtgut bzw. Gepäck gemeint (vgl. Duden Online Wörterbuch, Stichwort «Ladung», [www.duden.de/rechtschreibung/Ladung\\_Fracht\\_Last](http://www.duden.de/rechtschreibung/Ladung_Fracht_Last), abgerufen am 31. März 2022). Nicht gemeint sein können dementsprechend Passagiere. Somit ergibt sich aus dem Wortgehalt der Norm, dass sich die Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG auf jene Dienstleistungen beschränkt, die auf die direkte Bedürfnisbefriedigung von Luftfahrzeugen und ihrer Ladungen zugeschnitten sind, welche von Luftfahrtunternehmen eingesetzt werden, die gewerbsmässig mehrheitlich internationale Luftfahrt betreiben. Aus der grammatikalischen Auslegung ergibt sich indes nicht, dass sich die Steuerbefreiung auch auf Dienstleistungen beziehen würde, welche für den unmittelbaren Bedarf der Luftverkehrsunternehmen per se oder der Passagiere und damit generell für die Luftfahrt (im weiten Sinne) bzw. die internationale Personenbeförderung bestimmt sind.

#### **E. 4.3.2**

Unter gesetzessystematischen Gesichtspunkten ist zunächst zu beachten, dass auch die übrigen Leistungen, die vom Befreiungstatbestand in Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG erfasst sind, das Luftfahrzeug selbst betreffen. So sind dies die Lieferung von Luftfahrzeugen, 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 sowie Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge. Dies untermauert das im Rahmen der grammatikalischen Betrachtung gewonnene Verständnis, wonach nur diejenigen Dienstleistungen gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit sind, die auf den direkten Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen (und nicht etwa auf den Bedarf der Luftfahrt im

Allgemeinen) ausgerichtet sind.

### **E. 4.3.3**

In entstehungsgeschichtlicher Hinsicht ist zu erwähnen, dass der landesrechtliche Befreiungstatbestand im Bereich der Luftfahrt auch im Hinblick auf das Richtlinienrecht der Europäischen Union geschaffen wurde und seit Einführung der Mehrwertsteuer in der Schweiz das Bestreben herrscht, im hier interessierenden Bereich Einklang mit dem Recht der EU herzustellen. Schon in seinem Kommentar zum seinerzeitigen Art. 15 Abs. 2 Bst. h der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) legte das Eidgenössische Finanzdepartement Wert auf die Feststellung, die Norm sei «eurokompatibel» (BBl 1994 III 530, insb. 549). Ähnliches tat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates in ihrem Bericht zur Parlamentarischen Initiative Dettling vom 28. August 1996 über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (BBl 1996 V 713, insb. 755), worin die Praxis der ESTV thematisiert und als mit derjenigen in der EU im Einklang stehend befunden wurde, weshalb eine Änderung des Gesetzestextes nicht nötig sei (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_1003/2011 vom 18. Februar 2013 E. 5.2 ff.). Mit der Einführung des hier in Frage stehenden Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG wurden lediglich redaktionelle Anpassungen getätigt (vgl. Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885, 6969). Die historische Auslegung der in Frage stehenden Bestimmung bringt damit - abgesehen davon, dass das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union hier als Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe herangezogen werden sollte (vgl. dazu E. 4.3.5) - keine weiteren Erkenntnisse, inwiefern das im Rahmen der grammatikalischen Auslegung gewonnene Verständnis der Norm deren wahren Sinn wiedergibt.

### **E. 4.3.4**

Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG bezweckt die Begünstigung der internationalen Luftfahrt. Er trägt zu einer Sonderstellung der Unternehmen der internationalen Luftfahrt bei, durch die diese Unternehmen von einer weitgehenden Steuerbefreiung der an sie erbrachten Leistungen profitieren können. Die Steuerbefreiung entfaltet vor allem Bedeutung für Umsätze an Unternehmen, die im Inland ansässig sind. Durch die Regelung in Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG ist eine Vorstufenbefreiung eingerichtet worden. Deren Zweck ist es - neben der Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der im Inland ansässigen Unternehmer - zu erreichen, dass Unternehmen der internationalen Luftfahrt, deren Leistungen in der Regel nicht steuerbar (weil z.B. im Ausland erbracht) oder steuerbefreit (z.B. wegen grenzüberschreitender Beförderung), aber regelmässig vorsteuerabzugsberechtigt sind, hinsichtlich ihrer Eingangsleistungen nicht mit der Mehrwertsteuer belastet werden und eine laufende Erstattung von Vorsteuern vermieden wird. Für die Unternehmen der internationalen Luftfahrt führt die Steuerbefreiung damit grundsätzlich zu einer Verwaltungs- und Arbeitsvereinfachung, denn sie zahlen den an sie leistenden Unternehmen keine MWST und müssen daher für Vorsteuerzwecke keine Aufzeichnungen oder Nachweise führen. Die Vorteile der Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG kommen insbesondere der Wettbewerbsfähigkeit der im Inland ansässigen Unternehmen zugute, die an diese Unternehmen Leistungen erbringen. Diese werden dadurch der Konkurrenz im Ausland umsatzsteuerlich gleichgestellt, die ebenfalls frei von MWST ihre Leistungen bewirken können. Begünstigt wird so die inländische Wartungs- und Instandsetzungsindustrie sowie die Unternehmen, die Dienstleistungen erbringen (vgl. Schluckebier, MWSTG Kommentar 2019, Art. 23 N 97). Mit Blick auf die

Entstehungsgeschichte der in Frage stehenden Norm ist die damit angestrebte Wettbewerbsfähigkeit der im Inland ansässigen Unternehmen dann als erfüllt zu betrachten, wenn im hier interessierenden Bereich Einklang herrscht mit der in der EU geltenden Bestimmungen, i.e. dort die Steuerbefreiung im vergleichbarem Masse gewährt wird.

#### **E. 4.3.5**

Das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union kann bei der Anwendung des schweizerischen Rechts als Erkenntnisquelle und Auslegungshilfe dienen, soweit das inländische Mehrwertsteuerrecht nicht ausdrücklich und bewusst von der Regelung der EU abweicht und einen eigenständigen Weg beschreitet (BGE 138 II 521 E. 2.5.1; Urteil des BGer 2C\_1003/2011 vom 18. Februar 2013 E. 5.1). Dies gilt insbesondere für den vorliegenden Fall, in welchem die in Frage stehenden Normen an das Mehrwertsteuerrecht der EU angelegt sind, u.a. um Wettbewerbsneutralität zu schaffen.

##### **E. 4.3.5.1**

Art. 15 der 6. EU-MWST-Richtlinie bestimmt, dass von der Steuer befreit sind:

##### **E. 4.3.5.2**

Die zwei seitens der Parteien erwähnten Urteile des EuGH C-33/11 A Oy und C-382/02 Cimber Air A/S sind hier - wie seitens der Vorinstanz zurecht ausgeführt - nur insoweit von Relevanz, als daraus hervorgeht, dass die in Frage stehenden Steuerbefreiungen eng auszulegen sind, was jedoch nicht bedeutet, dass die zur Definition dieser Steuerbefreiungen verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre praktische Wirkung nehmen (Urteile des EuGH vom 19. Juli 2012 C-33/11 A Oy Rn. 49 und vom 16. September 2004 C-382/02 Cimber Air A/S, Slg. 2004 I-08379 Rn. 25). Indes gibt es weitere Rechtsprechung im Zusammenhang mit der analogen Bestimmung betreffend die Steuerbefreiung für die Seeschifffahrt (Art. 15 Nr. 4, 5 und 8 der 6. EU-MWST-Richtlinie [jetzt: Art. 148 Bst. a, c und d MwStSystRL]), auf welche vorliegend zurückgegriffen werden kann, um zu erörtern, was unter «Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind», zu verstehen ist. So wurde betreffend den Betrieb von an Bord installierten Geldspielautomaten im Urteil des EuGH vom 4. Juli 1985 in der Rechtssache 168/84 Berkholz, Slg. 1985-02251, in Rn. 21 ausgeführt: «Aus der Gesamtheit dieser Bestimmungen (gemeint sind Art. 15 Nr. 4, 5 und 8 der 6. EU-MWST-Richtlinie) geht hervor, dass es sich bei den nach Nummer 8 von der Steuer befreiten Leistungen nur um solche handelt, die unmittelbar mit dem Bedarf der Seeschiffe und deren Ladungen zusammenhängen, d. h. um Leistungen, die für den Betrieb dieser Schiffe notwendig sind. Dies ist bei der Einrichtung von Geldspielautomaten, die der Unterhaltung der Passagiere dienen sollen und als solche in keinem inneren Zusammenhang mit dem Bedarf der Seeschifffahrt stehen, nicht der Fall.» Weiter befasste sich der EuGH auch im Rahmen des Urteils vom 4. Mai 2017 in der Rechtssache C-33/16 A Oy mit den in Frage stehenden Dienstleistungen und führte hierzu aus, dass Art. 148 Bst. d MwStSystRL nicht festlege, wie die Wendung «unmittelbar für den Bedarf eines Schiffs und seiner Ladung» zu verstehen sei, weshalb diese Wendung in Anlehnung an die Systematik der Bestimmungen des Art. 148 Bst. c MwStSystRL auszulegen sei. Da Art. 148 Bst. c MwStSystRL insbesondere die Vermietung, Reparatur und Wartung von der Steuer befreie, wenn diese Dienstleistungen einen Gegenstand betreffen würden, der dem Betrieb eines Schiffes im Sinne (...) dieses Artikels diene, normiere Art. 148 Bst. c MwStSystRL somit im

Wesentlichen die Voraussetzung, dass ein Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem Betrieb des betreffenden Schiffes bestehen müsse (mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 4. Juli 1985 168/84 Berkholz, 1985-02251). Be- und Entladedienstleistungen würden diese Voraussetzung erfüllen. Die Beförderung von Ladung stelle nämlich 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 allerdings erforderlich, dass diese Ladung am Ausgangshafen auf dieses Schiff aufgeladen und sodann am Zielhafen wieder abgeladen werde. Daher sei davon auszugehen, dass derartige Dienstleistungen 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 dienen (vgl. Urteil des EuGH vom 4. Mai 2017 C-33/16 A Oy Rn. 21 ff.). Hieraus kann gefolgert werden, dass der EuGH unter «Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Schiffe (hier: Luftfahrzeuge) und ihrer Ladungen bestimmt sind» nur Dienstleistungen versteht, die unmittelbar dem Betrieb dieser Schiffe (und ihrer Ladungen) zugutekommen. Hieraus können für die analoge Regelung betreffend Luftfahrzeuge folgende Schlüsse gezogen werden: Der Betrieb dieser Luftfahrzeuge besteht im Wesentlichen in der Beförderung von Passagieren und Ladung von A nach B, i.e. vom Beladen des Luftfahrzeugs und dem Einsteigen der Passagiere am Flughafen A bis zum Aussteigen bzw. Entladen am Flughafen B. Um von der Steuer befreit zu sein, müssen Dienstleistungen demnach unmittelbar für Betrieb des Luftfahrzeugs im genannten Sinn bestimmt sein und gleichzeitig der Ladung dienen. Während das Be- und Entladen des Luftfahrzeugs beide Voraussetzungen erfüllt, sind Dienstleistungen, die unmittelbar dem Ein- und Aussteigen der Passagiere dienen, zwar für den Betrieb des Luftfahrzeuges bestimmt, nicht aber für dessen Ladung (vgl. dazu Urteil des EuGH vom 4. Mai 2017 C-33/16 A Oy Rn. 21 ff.). Auch Dienstleistungen, die - wenn überhaupt - nur mittelbar dem Betrieb bzw. dem Bedarf des Luftfahrzeuges dienen, wie zum Beispiel die Betreuung und Beförderung von Passagieren bis zum Einstieg in das Luftfahrzeug, sind nicht von der Steuer befreit. Denn sie 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 (vgl. Helmut Schuhmann, in: Günter Rau/Erich Dürrwächter [Hrsg.], Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln 1967/2018 ff., N 126 f. zu § 8 UStG mit Hinweisen).

#### **E. 4.3.5.3**

In Deutschland wurde Art. 15 Nr. 9 der 6. EU-MWST-Richtlinie in § 8 Abs. 2 Nr. 4 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5250) geändert worden ist (fortan: UStG), mit folgendem Wortlaut umgesetzt: 4. andere als die in den Nummern 1 und 2 bezeichneten sonstigen Leistungen, die für den unmittelbaren Bedarf der in Nummer 1 bezeichneten Luftfahrzeuge, einschließlich ihrer Ausrüstungsgegenstände und ihrer Ladungen, bestimmt sind. Wie die Vorinstanz im Rahmen ihrer Vernehmung richtig darlegt, sind die sonstigen Leistungen im Sinne von § 8 Abs. 2 Nr. 4 UStG im Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846 (fortan: UStAE) - aktuelle Version (Stand 30. März 2022) - unter Ziff. 8.2 Abs. 7 und 8 weiter konkretisiert (vgl. dazu auch Schuhmann, a.a.O., N 123 ff. zu § 8 UStG). Zu den sonstigen Leistungen im Sinne des § 8 Abs. 2 Nr. 4 UStG gehören demnach insbesondere: 1. die Duldung der Benutzung des Flughafens und seiner Anlagen einschließlich der Erteilung der Start- und

Landeerlaubnis; 2. die Reinigung von Luftfahrzeugen; 3. die Umschlagsleistungen auf Flughäfen; 4. die Leistungen der Havariekommissare, soweit sie bei Beförderungen im Luftverkehr anlässlich von Schäden an den Beförderungsmitteln oder ihren Ladungen tätig werden (vgl. Abschnitt 8.1 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2); 5. die mit dem Flugbetrieb zusammenhängenden sonstigen Leistungen auf Flughäfen, z.B. das Schleppen von Flugzeugen. Nicht befreit nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 2 Nr. 4 UStG sind indes sonstige Leistungen, die nur mittelbar dem Bedarf von Luftfahrzeugen dienen. Hierzu gehören insbesondere: 1. die Vermittlung von befreiten Umsätzen. Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG in Betracht kommen; 2. die Vermietung von Hallen für Werftbetriebe auf Flughäfen; 3. die Leistungen zu Kontrollzwecken des Flughafen- und Bodenpersonals sowie sonstige Bodendienstleistungen (z.B. die Reinigung des Flughafens), soweit sie nicht nach Absatz 7 Nr. 7 begünstigt sind; 4. die Beherbergung und Beköstigung von Besatzungsmitgliedern eines Luftfahrzeuges; 5. die Beförderung von Besatzungsmitgliedern, z.B. mit einem Taxi, vom Flughafen zum Hotel und zurück; 6. die Beherbergung und Beköstigung von Passagieren bei Flugunregelmäßigkeiten und 7. die Beförderung von Passagieren und des Fluggepäcks, z.B. mit einem Kraftfahrzeug, zu einem Ausweichflughafen. Diese Umsetzung von Art. 15 Nr. 9 der 6. EU-MWST-Richtlinie bzw. Art. 148 Bst. e - g MwStSystRL bzw. des hierauf basierenden § 8 Abs. 2 Nr. 4 UStG seitens der deutschen Steuerbehörden widerspiegelt im Wesentlichen die in E. 4.3.5.2 dargestellte Rechtsprechung des EuGH, wonach nur Dienstleistungen von der Steuer befreit sind, die unmittelbar für den Betrieb der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind, i.e. Kernanliegen, ohne welche das Luftfahrzeug und dessen Ladung weder vom Flughafen A abfliegen noch am Flughafen B landen könnte. Der Vorinstanz ist insoweit zuzustimmen, als die beispielhaften Aufzählungen der steuerbaren und steuerbefreiten Leistungen im deutschen Umsatzsteuerrecht nicht wesentlich von der Verwaltungspraxis der ESTV abweichen. Im Lichte dieser Ausführungen (vgl. diese Erwägung sowie E. 4.3.5.2) kann auf das seitens der Beschwerdeführerin offerierte Gutachten zur Rechtslage im Ausland in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden (E. 1.3.4).

#### **E. 4.3.6**

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass der Begriff der «Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind» aus teleologischen und entstehungsgeschichtlichen Gründen im Lichte der entsprechenden Bestimmungen in der 6. EU-MWST-Richtlinie bzw. der MwStSystRL, deren Umsetzung und der damit verbundenen Rechtsprechung auszulegen ist. Diese Auslegung ergibt, dass nur die Dienstleistungen, die unmittelbar dem Betrieb dieser Luftfahrzeuge (und ihrer Ladungen) zugutekommen von der Steuer befreit sind, i.e. Dienstleistungen, die unmittelbar dazu dienen, dass die Luftfahrzeuge am Flughafen A mitsamt Ladung starten und am Flughafen B landen und entladen können. Andere Dienstleistungen, die zum Beispiel in erster Linie für den unmittelbaren Bedarf der Passagiere oder Besatzungsmitglieder bestimmt sind und - wenn überhaupt - nur mittelbar dem Betrieb der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen dienen und damit (lediglich) allgemein für die Luftfahrt (im weiten Sinne) bzw. die internationale Personenbeförderung bestimmt sind, sind nicht von der Steuer befreit. Damit sind längst nicht alle Dienstleistungen, die an die Luftfahrtunternehmen erbracht werden und die (im weitesten Sinne) einen Bezug zur Luftfahrt aufweisen, von der Steuer befreit. 5. Weiter ist in Bezug auf die einzelnen im Streit liegenden Leistungen zu prüfen, ob diese steuerbar oder von der Steuer befreit sind. 5.1 Im Rahmen ihrer Replik vom 8. Februar 2021 stellt die Beschwerdeführerin den Antrag, zur Sachverhaltsermittlung

sei ein vom Gericht zu bestellender Sachverständiger einzusetzen und es sei der zuständige Kontrolleur der ESTV als Zeuge anzuhören. Dabei seien ihre (im Streit liegenden) Aktivitäten als «Ground Handler» zu beurteilen, wobei die Beschwerdeführerin von den beiden genannten Personen fünf Fragen beantwortet haben will, die im Wesentlichen zum Gegenstand haben, welche Aktivitäten für die Abfertigung von Luftfahrzeugen und ihrer Ladungen notwendig sind und ob diese Leistungen für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind. Zur Begründung dieses Beweisantrags führt die Beschwerdeführerin dem Sinne nach aus, die Vorinstanz habe den Sachverhalt nicht oder nicht richtig ermittelt. Sowohl der angefochtene Einspracheentscheid als auch die Vernehmlassung schwiegen sich über die tatsächlichen Verhältnisse der Leistungserbringung aus. Die Vorinstanz hält in diesem Zusammenhang entgegen, dass bislang nicht moniert worden sei, dass die Sachverhaltsdarstellungen in Bezug auf einzelne Leistungen falsch oder unvollständig gewesen wären. Vielmehr würden diese mit denjenigen der Beschwerdeführerin übereinstimmen. Es gehe vorliegend einzig um Rechts- und nicht um Sachverhaltsfragen, weshalb nicht nachvollziehbar sei, inwiefern die beantragte Beweiserhebung angezeigt sei. Dem ist zuzustimmen. Sowohl im angefochtenen Einspracheentscheid als auch in der Beschwerde wird hinreichend erklärt, was der Inhalt der einzelnen Leistungen der Beschwerdeführerin ist, i.e. wie sich der zu beurteilende Sachverhalt gestaltet. Darauf kann im Folgenden abgestellt werden. Es ist nicht ersichtlich, was die beantragte Beweiserhebung zur Erstellung des zu beurteilenden Sachverhalts beitragen soll, zumal mit den gemäss Beweisantrag zu stellenden Fragen ohnehin Sachverhalts- und Rechtsfragen vermischt werden. Damit ist der besagte Beweisantrag in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen (E. 1.3.4).

5.2 Gemäss dem angefochtenen Einspracheentscheid ist das «Passenger Handling» unter Sektion 2 des SGHA «Passenger Services» zu subsumieren. Bei den hier interessierenden Leistungen handelt es sich demnach um den Fluggesellschaften zusätzlich resp. separat in Rechnung gestellte Gebühren für das Check-in sowie die Passagierabwicklung und Betreuung Abflug/Ankunft/Transit. Die Beschwerdeführerin ergänzt, hierbei würden Check-in Schalter verschiedener Luftfahrtunternehmen durch ihr Personal besetzt. Dabei würden sämtliche gängigen Arbeiten des Check-ins erledigt. Dazu gehörten die Datenmanipulation gemäss Vorgaben der Airline (z.B. Umplatzierung von Passagieren, Spezialessen, Umkonfigurierung der Kabine), die frühzeitige Öffnung der Gate-Schalter, die Entschädigung für Nichtbeförderung bei Überbuchung sowie die Vereinnahmung von Schengen Surcharge Gebühren.

5.2.1 Die Beschwerdeführerin hält betreffend «Passenger Handling» im Wesentlichen fest, dass es sich hierbei um Dienstleistungen, welche für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladung bestimmt seien bzw. erbracht würden, handle. So seien die Arbeiten am Check-in Schalter, welche die Ausgabe des Boarding Passes, die Konfiguration der Flugzeugkabinen sowie die Aufnahmen von Kundenwünschen bzgl. der Verpflegung im Flugzeug beinhalten würden, klar auf den Flugbetrieb ausgerichtet. Auch die Öffnung des Gate-Schalters, die Entschädigung bei Nicht-Beförderung sowie die Vereinnahmung von Schengen Surcharge Gebühren seien klar auf den (internationalen) Flugbetrieb zugeschnitten. Die Erbringung genau dieser Dienstleistungen fänden in keiner anderen Branche ausserhalb des (internationalen) Flugverkehrs Anwendung. Bei den Arbeiten am Check-in handle es sich zudem um eine zwingende Voraussetzung - eine *conditio sine qua non* - für den Flugbetrieb, da die Passagiere das Flugzeug ansonsten nicht besteigen und somit keine Transportdienstleistung erbracht werden könnte. Ausserdem seien die Auszahlung von Entschädigungen bei

Nichtbeförderung sowie die Vereinnahmung von Schengen Surcharge Gebühren vertraglich bzw. gesetzlich geregelte Leistungen, welche der Flugbetrieb naturgemäss mit sich bringe und gehörten demnach ebenso zu den zwingenden Leistungen für den Flugbetrieb. Bei den «Passenger Handling» Dienstleistungen handle es sich somit um von der Steuer befreite Leistungen nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG. 5.2.2 Der Beschwerdeführerin ist insoweit zuzustimmen, dass die in Frage stehenden Leistungen auf den Flugbetrieb zugeschnitten sind. Ausserdem handelt es sich dabei wohl zumindest insoweit um eine *conditio sine qua non* für die Luftfahrt im Allgemeinen, als Letztere ohne diese Leistungen, i.e. ohne zahlende, das Flugzeug besteigende Passagiere, nicht wirtschaftlich betrieben werden könnte. Allerdings richtet sich das «Passenger Handling» nicht nach dem «unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen» im in E. 4.3.6 beschriebenen Sinne, sondern nach dem unmittelbaren Bedarf der Passagiere. Denn die «Passenger Handling» Dienstleistungen haben keinen direkten Einfluss auf den Betrieb der Luftfahrzeuge, i.e. darauf, dass die Luftfahrzeuge am Flughafen A starten und am Flughafen B wieder landen können. Die Vorinstanz hat die «Passenger Handling» Dienstleistungen demnach zurecht als nicht im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit erachtet. 5.3 Im Rahmen des angefochtenen Einspracheentscheids hielt die Vorinstanz fest, beim «Airport Ticket Sale Service» handle es sich um den Verkauf von Tickets an Schweizer Flughäfen inkl. allfälliger Zusatzleistungen im Namen und für Rechnung der Fluggesellschaften. Die Beschwerdeführerin führt hierzu ergänzend aus, diese Leistungen würden direkt für drei Luftfahrtgesellschaften erbracht und in Rechnung gestellt. Die Leistungen, welche sie - die Beschwerdeführerin - gegenüber den genannten Luftfahrtgesellschaften in Erwartung eines Entgelts erbringe, seien vertraglich festgehalten. Sie - die Beschwerdeführerin - verkaufe die Tickets im Namen und für Rechnung der genannten Luftfahrtgesellschaften und habe keinen Anspruch auf das Entgelt, welches für die Flugtickets bezahlt werde und die Passagiere hätten gegenüber ihr auch keinen Anspruch auf eine Transportdienstleistung. Demnach komme zwischen den Passagieren und ihr - der Beschwerdeführerin - kein Leistungsverhältnis zustande (mit Verweis auf Art. 20 Abs. 2 MWSTG). Das Leistungsverhältnis bestehe also einzig zwischen ihr - der Beschwerdeführerin - und den genannten Luftfahrtgesellschaften, wobei Letztere als Leistungsempfänger zu qualifizieren seien. 5.3.1 Die Beschwerdeführerin hält betreffend den «Airport Ticket Sale Service» im Wesentlichen fest, der Verkauf von Flugtickets inkl. allfälliger Zusatzleistungen sei spezifisch auf das Luftfahrzeug bzw. den Flugbetrieb zugeschnitten und stelle eine *conditio sine qua non* für die internationale Transportleistung dar. Dies, da sämtliche Passagiere ein Flugticket benötigten und ansonsten nicht in den Genuss der Transportleistung kämen. Die «Airport Ticket Sale Service» Dienstleistung sei damit für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge bestimmt und nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz, wonach die Anzahl der verkauften Flugtickets keinen direkten Einfluss auf die Durchführung des Flugbetriebes habe, da der Flugplan durch die Fluggesellschaft auf jeden Fall einzuhalten sei, könne die Fluggesellschaft durchaus einen Flug aus operationellen Gründen annullieren, beispielsweise mangels genügender Nachfrage. Somit habe der «Airport Ticket Sale Service» eben doch einen unmittelbaren Bezug zum Flugbetrieb. 5.3.2 Auch diesbezüglich ist der Beschwerdeführerin insoweit zuzustimmen, als die in Frage stehenden Leistungen auf den Flugbetrieb zugeschnitten sind. Von einer *conditio sine qua non* für die Luftfahrt im Allgemeinen - was für eine Steuerbefreiung ohnehin nicht genügt - kann indes kaum gesprochen werden, zumal die Fluggesellschaften ihre Tickets auch selbst verkaufen

könnten. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist der «Airport Ticket Sale Service» für den unmittelbaren Bedarf der Passagiere und der Fluggesellschaften bestimmt, weil diesen damit eine weitere Möglichkeit geboten wird, Beförderungsleistungen einzukaufen bzw. zu verkaufen. Der «Airport Ticket Sale Service» ist indes nicht für den «unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen» bestimmt, zumal diese Dienstleistungen keinen direkten Einfluss auf den Betrieb der Luftfahrzeuge haben, i.e. darauf, dass die Luftfahrzeuge am Flughafen A starten und am Flughafen B wieder landen können (vgl. E. 4.3.5.2 und 4.3.6). Daran ändert auch das Argument der Beschwerdeführerin nichts, wonach die Fluggesellschaft durchaus einen Flug mangels genügender Nachfrage annullieren könne, was seitens der Vorinstanz bestritten wird. Denn - auch wenn die Beschwerdeführerin diesbezüglich Recht haben würde - könnte die Fluggesellschaft den Flug zwar annullieren, müsste ihn aber nicht annullieren. Die Luftfahrzeuge können demnach trotz ungenügendem Passagieraufkommen betrieben werden. Eine Steuerbefreiung im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG fällt damit ausser Betracht.

5.3.3 5.3.3.1 Im Rahmen ihrer Replik vom 8. Februar 2021 führt die Beschwerdeführerin erstmals aus, ihre Leistungen hinsichtlich «Airport Ticket Sales» seien auch unabhängig von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit, weil sie - die Beschwerdeführerin - dabei im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG als Vermittlerin bereits von der Steuer befreiter Leistungen auftrete (vgl. E. 2.8 f.).

5.3.3.2 Die Vorinstanz führt hierzu in ihrer Duplik vom 2. März 2021 aus, unter dem Begriff «Vermittler» sei das Handeln als direkter Stellvertreter im Sinne von Art. 20 Abs. 2 MWSTG zu verstehen. Betreffend den Verkauf von Flugtickets könne die MWST-Branchen-Info 12 «Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine» (fortan: MBI 12) herangezogen werden, da unter deren Ziffer 1 festgehalten sei, dass auch andere Unternehmen, welche Leistungen der Tourismusbranche anbieten würden, selbst wenn dies nicht die alleinige Unternehmenstätigkeit darstelle, unter den Begriff der Reisebüros zu subsumieren seien. Nach Ziffer 8.2 der MBI 12 sei für den Verkauf von Flugtickets vorgesehen, dass die auf Basis von Umsatzprovision oder fixer Entschädigung mit den Fluggesellschaften verkauften Flugtickets nicht als im Namen des Reisebüros, sondern im Namen und für Rechnung des betreffenden Luftfahrtunternehmens verkauft gelten würden. Solche Verkäufe würden daher von den Reisebüros als Vermittlungsgeschäfte behandelt. Die steuerpflichtigen Reisebüros würden die von den Luftfahrtunternehmen erhaltene Provision zum Normalsatz versteuern, soweit diese auf steuerbare Inlandflüge entfalle. Da die Reisebüros in solchen Fällen als Vermittler auftreten würden - so die Vorinstanz weiter - dürften diese in ihren Rechnungen an die Flugpassagiere weder mit ihrer eigenen MWST-Nr. auftreten noch auf die Steuer hinweisen. Als zum Vorsteuerabzug berechtigender Beleg beim Flugpassagier werde entweder eine Rechnung des Leistungserbringers (Fluggesellschaft) oder, im Fall einer elektronischen Buchung via Internet, die Buchungsbestätigung anerkannt, sofern diese den Anforderungen von Art. 26 MWSTG genüge. Wenn der Vermittler im Namen und für Rechnung seines Auftraggebers (Leistungserbringer) Rechnung stelle, dürfe er die MWST mit der MWST-Nr. seines Auftraggebers ausweisen (vgl. MBI 12 Ziffer 8.2). Weder auf Umsatzprovisionsbasis noch gegen eine fixe Entschädigung zwischen Reisebüro und Fluggesellschaft verkaufte Flugtickets würden als im eigenen Namen des Reisebüros verkauft gelten. Das zum Normalsatz steuerbare Entgelt des Reisebüros für massgebende Inlandflüge sei der Verkaufspreis des Tickets (inkl. erhobenem Bearbeitungszuschlag). Selbst Tickets, bei denen die Fluggesellschaft eine (Teil-)Provision zahle und der Flugreisende zusätzlich eine

(ermässigte) Bearbeitungsgebühr entrichten müsse, würden als im eigenen Namen des Reisebüros verkauft gelten. Die Erlöse für steuerbare Inlandflüge versteuere das Reisebüro zum Normalsatz (inkl. erhobenem Bearbeitungszuschlag). Die von der Fluggesellschaft ausgerichtete (Teil-)Provision gelte hier als Minderung des Einkaufspreises (vgl. MBI 12 Ziffer 8.2). Die Vorinstanz hält schliesslich fest, dass die obgenannten Voraussetzungen gegeben sein müssten, damit die Beschwerdeführerin in Bezug auf den Verkauf von Flugtickets von der Steuerbefreiung Gebrauch machen könne. Hierfür trage sie die Beweislast. Die Beschwerdeführerin habe insbesondere darzulegen, wie die Vertragsverhältnisse mit den jeweiligen Fluggesellschaften im Einzelnen ausgestaltet seien, wie die Rechnungsstellung an die Fluggäste erfolgt sei und ob es sich dabei jeweils um Inlandflüge oder um von der Steuer befreite Flüge nach Art. 23 Abs. 4 MWSTG i.V.m. Art. 41 MWSTV handle. Dieser Beweis sei nicht erbracht. Bei Ausbleiben (dieses Nachweises) sei indes an der Steuerkorrektur festzuhalten.

5.3.3.3 Vorab ist festzustellen, dass die ESTV offenbar nicht an ihrer eigenen - im angefochtenen Einspracheentscheid dargelegten - Sachverhaltsermittlung, wonach die Beschwerdeführerin die Flugtickets im Namen und für Rechnung der Fluggesellschaften verkauft, festhalten will. Vielmehr verlangt sie nun, dass darüber Beweis geführt werden müsse, ob die Beschwerdeführerin als direkte oder indirekte Stellvertreterin fungiere. Weiter müsse darüber Beweis geführt werden, ob es sich bei den verkauften Flügen jeweils um Inlandflüge oder um von der Steuer befreite Flüge nach Art. 23 Abs. 4 MWSTG i.V.m. Art. 41 MWSTV handle. Den rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz ist grundsätzlich insoweit zuzustimmen, als daraus hervorgeht, dass der Beschwerdeführerin - sollte sie als Vermittlerin im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG handeln - nur die Provision für die verkauften Flugtickets als Umsatz zurechenbar ist (Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG). Die Vermittlung einer von der Steuer befreiten Beförderung im Luftverkehr ist von der Steuer befreit, während die Vermittlung von Inlandflügen steuerbar ist. Weiter ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass der Beschwerdeführerin - sollte sie nicht als Vermittlerin im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG, sondern als indirekte Stellvertreterin handeln - der Verkaufspreis der Tickets als Umsatz zurechenbar ist (Art. 20 Abs. 1 und 3 MWSTG). Dieser ist zu versteuern, wenn es sich bei der zugrundeliegenden Leistung um einen Inlandflug handelt, ansonsten aber von der Steuer befreit (vgl. auch E. 2.9). Aus den im Recht liegenden Akten geht nicht eindeutig hervor, ob die Beschwerdeführerin betreffend den Verkauf der Flugtickets tatsächlich als Vermittlerin im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG agiert oder doch nach aussen als Leistungserbringerin auftritt. Dies ist nicht weiter überraschend, zumal dieser Punkt bis zuletzt unbestritten erschien. Weiter geht aus den im Recht liegenden Akten nicht hervor, ob es sich bei den in Frage stehenden Beförderungsleistungen, die seitens der Beschwerdeführerin vermittelt oder aber im eigenen Namen erbracht wurden, ausschliesslich um von der Steuer befreite Flüge oder auch um Inlandflüge handelte. Auch dies rührt wohl daher, dass dieser Punkt bis zur Duplik des vorliegenden Verfahrens nicht im Einzelnen gerügt wurde.

5.3.3.4 Bei dieser Sachlage drängt es sich auf, die Sache in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese abklärt, ob die Beschwerdeführerin im Rahmen der Ticketverkäufe lediglich als Vermittlerin im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG oder selbst als Leistungserbringerin auftrat und welcher Anteil der verkauften Flüge steuerbar bzw. von der Steuer befreit ist. Anschliessend hat sie in diesem Punkt neu zu entscheiden, ob und in welchem Umfang Steuern nachzufordern sind (E. 1.3.5).

5.4 Im Rahmen des angefochtenen Einspracheentscheids führte die Vorinstanz aus, unter die Rubrik «Airport Fees pauschal» fielen Umsätze aus der

Weiterverrechnung von Gebühren für Flughafenkonzessionen und für das Abstellen der Flugzeuge sowie Landegebühen, Emissions-, Lärm- und Passagierabgaben (fortan auch: Flughafengebühren). Anlässlich der durch die ESTV durchgeführten MWST-Kontrolle hätten unter dem Konto 6250031 «Airport Fees pauschal» erfolgswirksam verbuchte Umsätze aus der Weiterverrechnung von Flugzeugabstellgebühren festgestellt werden können, was zu einer entsprechenden Steuerkorrektur geführt habe. Anderweitige Steuerkorrekturen im Rahmen der «Airport Fees pauschal» seien hingegen nicht vorgenommen worden (da von der Steuer befreit i.S.v. Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG), womit vorliegend einzig die Richtigkeit der Nachbelastung betreffend das Eintreiben der Flugzeugabstellgebühren zu prüfen sei. Weiter hielt die Vorinstanz im Rahmen ihres Einspracheentscheids fest, dass die Eintreibung (der Flughafengebühren) durch die Beschwerdeführerin erfolgt, sie also ein Zwischenglied zwischen Flughafen und Luftfahrtgesellschaft darstelle und die Gelder lediglich weiterleite.

5.4.1 Die Beschwerdeführerin führt betreffend die vorgenannten Gebühren unter anderem aus, dass diese im Namen und für Rechnung des Flughafens oder der entsprechenden Behörde vereinnahmt und an diese weitergeleitet worden seien. Sie - die Beschwerdeführerin - habe keinen Anspruch auf die Gebühreneinnahmen. Demnach komme weder zwischen dem Flughafen bzw. der entsprechenden Behörde und ihr (der Beschwerdeführerin) noch zwischen ihr (der Beschwerdeführerin) und den Flugverkehrsunternehmen ein Leistungsverhältnis zustande (mit Verweis auf Art. 20 Abs. 2 MWSTG) Es handle sich somit um einen durchlaufenden Posten, welcher nach Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG nicht zum steuerbaren Entgelt gehöre. Selbst wenn die Flugzeugabstellgebühren nicht als durchlaufender Posten, sondern als eigenständige Leistungen zu gelten hätten, so seien diese - da für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge bestimmt - von der Steuer befreit. Bei gewissen Gebühren erhalte sie - so die Beschwerdeführerin weiter - jedoch eine Provision, womit ein Leistungsverhältnis mit den Luftfahrtgesellschaften einzig bezüglich dieser Dienstleistung bestehe. Hierbei handle es sich um eine Nebenleistung zum Be- bzw. Entladen der Flugzeuge (Hauptleistung), welche bei der steuerlichen Beurteilung gemäss Art. 19 Abs. 4 MWSTG das Schicksal der Hauptleistung teile. Da das Be- bzw. Entladen der Flugzeuge für einen qualifizierten Leistungsempfänger von der Steuer befreit sei, sei auch die Provision für das Eintreiben der Gebühren nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit.

5.4.2 5.4.2.1 Vorab ist festzuhalten, dass unter den Parteien unbestritten erscheint, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Bezahlung der Flughafengebühren als direkte Stellvertreterin fungiert, indem sie die genannten Gebühren im Namen und auf Rechnung der Fluggesellschaften bezahlt und sie bei den Fluggesellschaften wiederum eintreibt. Aus Sicht der Beschwerdeführerin handelt es sich bei diesen Gebühren um durchlaufende Posten im Sinne von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG (soweit auch die Voraussetzung des gesonderten Ausweises erfüllt ist [vgl. E. 5.4.2.2]), zumal sie unbestrittenermassen nicht in die Leistungskette eingebunden ist, i.e. lediglich als Vermittlerin auftritt. Das Bestehen dieses direkten Stellvertretungsverhältnisses erscheint nicht nur unbestritten, es ergibt sich auch aus der gesetzlichen Regelung der genannten Gebühren. Denn gemäss Art. 39 Abs. 1 des Luftfahrtgesetzes vom 21. Dezember 1948 (LFG, SR 748.0) kann der Flughafenhalter für die Benützung der und den Zugang zu den dem Flugbetrieb dienenden Flughafeneinrichtungen, einschliesslich der flugbetriebsspezifischen Sicherheitskontrollen, Gebühren erheben. Diese Befugnis umfasst insbesondere die Möglichkeit der Erhebung von Passagiergebühren, Sicherheitsgebühren, Landegebühen, Abstellgebühren, Lärm- und Emissions-Zuschlägen, Nutzungsentgelten für

die Benutzung zentraler Infrastruktur sowie Zugangsentgelten für die Flughafenanlagen (vgl. Art. 39 Abs. 3 LFG). Die FGV regelt die Festlegung und die Erhebung von Gebühren für die Benutzung der dem Flugbetrieb dienenden Flughafeneinrichtungen und für den Zugang zu diesen Einrichtungen (Flughafengebühren, Art. 1 Abs. 1 FGV). Die Flughafengebühren umfassen u.a. die Flugbetriebsgebühren, welche wiederum u.a. Gebühren im Segment Flugverkehr beinhalten, wie Landegebühren, Passagiergebühren, Luftfahrzeug-Abstellgebühren, Frachtgebühren und Gebühren mit Lenkungswirkung im Bereich des Umweltschutzes (Art. 1 Abs. 2 und 3 FGV). Der Flughafenhalter erhebt die Flughafengebühren. Er kann Dritte mit dem Inkasso der Gebühren beauftragen (Art. 3 FGV). Schuldnerin oder Schuldner der Flugbetriebsgebühren ist bei Flügen, die unter einer Streckenkonzession durchgeführt werden, die Konzessionärin. Kann die Konzessionärin nicht belangt werden oder wird der Flug nicht unter einer Streckenkonzession durchgeführt, so tritt der Halter des an- oder abfliegenden Luftfahrzeugs an ihre Stelle. Kann auch der Halter nicht belangt werden, so tritt der Eigentümer des an- oder abfliegenden Luftfahrzeugs an seine Stelle (Art. 5 Abs. 1 und 2 FGV). Demnach erhebt die Flughafenhalterin die hier in Frage stehenden Gebühren und die Fluggesellschaften haben diese zu bezahlen. Die Rolle der Beschwerdeführerin beschränkt sich somit offensichtlich darauf, als Mittelsperson zwischen Flughafenhalterin und Fluggesellschaften den Zahlungsverkehr abzuwickeln, womit sie - wie schon ausgeführt - lediglich als direkte Stellvertreterin fungiert und nicht in die Leistungskette eingebunden ist (vgl. E. 2.5.2).

5.4.2.2 Die Vorinstanz bringt hierzu im Wesentlichen vor, anlässlich der MWST-Kontrolle hätten unter dem Konto 6250031 «Airport Fees pauschal» erfolgswirksam verbuchte Umsätze aus der Weiterverrechnung von Flugzeugabstellgebühren für den Flughafen (...) festgestellt werden können, was zu einer entsprechenden Steuerkorrektur geführt habe. Gegen die Annahme eines durchlaufenden Postens spreche zudem die Tatsache, dass der hierfür zwingend vorausgesetzte, gesonderte Ausweis durch die Beschwerdeführerin nicht ausnahmslos erfolgt sei (mit Verweis auf eine Rechnung in act. 8 der amtlichen Akten). Aufgrund der Aktivierung der im Zusammenhang mit der Weiterverrechnung der Flugzeugabstellgebühren generierten Umsätze in der Buchhaltung sei die Annahme eines durchlaufenden Postens jedoch ohnehin von vornherein ausgeschlossen. Der Vorinstanz ist vorab zu entgegnen, dass die Verbuchung lediglich ein Indiz für einen bestimmten, wirtschaftlichen Sachverhalt darstellt, die wirtschaftliche Realität jedoch nicht zu ändern vermag. Wenn - wie vorliegend - unbestritten erscheint, dass die Beschwerdeführerin betreffend die Flughafengebühren und den diesen zugrundeliegenden Leistungen lediglich als direkte Stellvertreterin fungiert, und sich dies mit Blick auf die entsprechenden gesetzlichen Grundlagen bestätigt, ist die wirtschaftliche Realität abgebildet. Die Tatsache, dass die Flughafengebühren nicht erfolgsneutral verbucht wurden, vermag an der bereits bewiesenen und zurecht unbestritten gebliebenen wirtschaftlichen Realität nichts zu ändern (vgl. E. 2.5.2). Weiter ist der Vorinstanz betreffend ihr Vorbringen, der gesonderte Ausweis (der durchlaufenden Posten) sei seitens der Beschwerdeführerin nicht ausnahmslos erfolgt, zu entgegnen, dass die Beschwerdeführerin die in Frage stehenden Flughafengebühren in den Rechnungen sehr wohl gesondert ausgewiesen hat. Dies gilt auch für die seitens der Vorinstanz erwähnte Rechnung. Sowohl dort als auch in den übrigen im Recht liegenden Rechnungen wurden die hier in Frage stehenden Gebühren jeweils gesondert unter dem Titel «Airport Fees» ohne MWST in Rechnung gestellt. Dass daraus zum Teil nicht hervorgeht, welcher Anteil des Betrages auf welche Gebühr entfällt (vgl. Beilage 22 der Beschwerde), wirkt sich vorliegend nicht zu Ungunsten der Beschwerdeführerin aus, zumal

es sich bei den hier in Frage stehenden Flughafengebühren (Flughafenkonzessions-, Flugzeugabstell- und Landegebühen sowie Emissions-, Lärm- und Passagierabgaben) allesamt um durchlaufende Posten handelt, i.e. keine Vermischung mit dem Entgelt der Beschwerdeführerin stattfindet. Insbesondere gibt es keine Indizien dafür und wird seitens der Vorinstanz auch nicht behauptet, dass in den Flughafengebühren-Beträgen auch Provisionen enthalten sind, welche die Beschwerdeführerin gemäss eigenen Angaben bei gewissen Gebühren erhält (vgl. E. 2.5.2).

5.4.2.3 Die Flugzeugabstellgebühren sind demzufolge aus Sicht der Beschwerdeführerin durchlaufende Posten im Sinne von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG und somit als Nicht-Entgelt zu betrachten, womit die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen ist.

5.4.3 5.4.3.1 Zu prüfen bleibt, ob die Provisionen, die die Beschwerdeführerin für den Einzug der Flugzeugabstellgebühren vereinnahmt, wie beschwerdeseitig vorgebracht, von der Steuer befreit sind.

5.4.3.2 Die diesbezüglichen Begründungen der Beschwerdeführerin überzeugen nicht. Erstens kann das Vorscheissen und Eintreiben der Flugzeugabstellgebühren nicht als Nebenleistung zum Be- bzw. Entladen der Flugzeuge qualifiziert werden, womit eine Steuerbefreiung auf dieser Basis von vornherein nicht in Betracht kommt. Wie seitens der Vorinstanz zutreffend ausgeführt, steht hier zivilrechtlich wie auch wirtschaftlich ausser Zweifel, dass die Dienstleistungen betreffend die Weiterverrechnung von Flugzeugabstellgebühren und das Be- bzw. Entladen der Flugzeuge separat vereinbart und erbracht wurden. Jedenfalls hängt die Weiterverrechnung von Flugzeugabstellgebühren mit dem Be- bzw. Entladen der Flugzeuge weder wirtschaftlich eng zusammen, noch kommt sie üblicherweise mit diesem vor. Es ist zwar wohl zutreffend, dass das Flugzeug auf einem Parkplatz stehen muss, um es be- und entladen zu können. Ob die Beschwerdeführerin hierbei als Vermittlerin der Flugzeugabstellgebühren auftritt, ist indes irrelevant. Mit anderen Worten könnten die Fluggesellschaften die Be- und Entladeleistungen auch dann unter identischen Bedingungen in Anspruch nehmen, wenn es die Vermittlungsleistung der Beschwerdeführerin nicht gäbe, i.e. die Flughafenbetreiberin direkt mit den Fluggesellschaften über die genannten Gebühren abrechnen würde. Die Hauptleistung wird durch die Vermittlung dementsprechend nicht wirtschaftlich ergänzt, nicht verbessert oder abgerundet und kommt auch nicht üblicherweise mit der Hauptleistung vor (vgl. E. 2.4.3).

Zweitens sind die Vermittlungsleistungen betreffend die Flugzeugabstellgebühren nicht für den «unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen» bestimmt, zumal diese Dienstleistungen keinen direkten Einfluss auf den Betrieb der Luftfahrzeuge haben, sondern wohl eher eine administrative Vereinfachung für die Fluggesellschaften bewirken sollten. Damit fällt auch eine Befreiung im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG ausser Betracht. Drittens kommt eine Befreiung auch nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 i.V.m. Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG nicht in Frage. Denn die Zurverfügungstellung von Flugzeugabstellplätzen ist grundsätzlich steuerbar. Eine Befreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG ist einzig für die Dauer der Abfertigung vorgesehen. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Zeit durch die Vermieterin (i.d.R. die Flughafenbetreiberin oder die Flughafenhalterin) separat ermittelt und in der Rechnung entsprechend ausgewiesen werden kann (E. 2.7.2; vgl. auch Urteil des BVer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 6.1 [bestätigt mit Urteil des BVer 2C\_734/2019 vom 2. Juni 2021]). Eine derartige separate Ermittlung geht aus den vorhandenen Unterlagen der Beschwerdeführerin indes unbestrittenermassen nicht hervor, womit vorliegend das Zurverfügungstellung von Flugzeugabstellplätzen nicht als im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG als von der Steuer befreit, sondern als steuerbar zu erachten ist. Damit kann die entsprechende

Vermittlungsleistung der Beschwerdeführerin nicht von der Steuerbefreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 i.V.m. Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG profitieren. 5.4.3.3 Dem Gesagten nach handelt es sich hierbei - wie die Vorinstanz zurecht ausführt - um selbständige steuerbare Vermittlungsleistungen, welche dem Empfängerortsprinzip (Art. 8 Abs. 1 MWSTG) unterliegen. Ist der Leistungsempfänger somit im Ausland domiziliert, gilt die Leistung als im Ausland erbracht und unterliegt nicht der Mehrwertsteuer, ansonsten ist sie grundsätzlich zum Normalsatz zu versteuern. 5.4.4 Damit ist die Beschwerde betreffend die Flugzeugabstellgebühren insoweit gutzuheissen, als die Zurverfügungstellung von Flugzeug-abstellplätzen nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist (E. 5.4.2.3). Indes ist die Beschwerde insoweit abzuweisen, als die Aufrechnung der Vorinstanz steuerbare Vermittlungsleistungen betreffend Flugzeugabstellgebühren miteinschliesst. Die Sache ist demnach auch in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese kläre, in welchem Umfang ihre Aufrechnung steuerbare Vermittlungsleistungen der Beschwerdeführerin miteinschliesst, und anschliessend die unter dem Punkt Flugzeugabstellgebühren noch geschuldeten Mehrwertsteuern neu berechne (E. 1.3.5). 5.5 Im Rahmen des angefochtenen Einspracheentscheids hielt die Vorinstanz fest, beim «Additional Passenger Service» handle es sich um das Zurverfügungstellen von Sicherheitspersonal, welches die Passagiere, die einen Anschlussflug haben, bei der Landung darauf aufmerksam mache, dass sie direkt ans Gate gehen könnten und keine Sicherheitskontrolle mehr nötig sei. 5.5.1 Die Beschwerdeführerin führt hierzu im Wesentlichen aus, dass die Sicherheit an Flughäfen eine zwingende Voraussetzung für den Flugbetrieb darstelle und entsprechend von den Behörden reglementiert werde. Sie sei mithin eine *conditio sine qua non* für die internationale Transportleistung. Ausserdem diene der «Additional Passenger Service» dem Bereitstellen des Flugzeuges zum Abflug resp. dem Beladen des Flugzeuges nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG (Hauptleistung), sei damit als Nebenleistung zu qualifizieren und in Verbindung mit Art. 19 Abs. 4 MWSTG von der Steuer befreit. Es stelle ein Sicherheitsrisiko dar, wenn ein Gepäck im Flugzeug sei und der dazugehörige Passagier nicht identifiziert werden könne. Deshalb sei notwendig sicherzustellen, dass sich die Passagiere am richtigen Ort befänden und den Anschlussflug nicht verpassten. 5.5.2 Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, hängt der «Additional Passenger Service» mit dem Bereitstellen des Flugzeuges zum Abflug resp. dem Beladen des Flugzeuges weder wirtschaftlich eng zusammen noch ergänzt, verbessert oder rundet er dieses wirtschaftlich ab. Es kann auch nicht davon gesprochen werden, dass er üblicherweise mit dem Bereitstellen resp. Beladen des Flugzeuges vorkommt. Der «Additional Passenger Service» kann somit nicht als unselbständige Nebenleistung zum Bereitstellen des Flugzeuges zum Abflug resp. dem Beladen des Flugzeuges qualifiziert werden. Vielmehr handelt es sich um eine eigenständige Leistung mit einem eigenständigen Zweck, nämlich die Betreuung von Passagieren und die Fluggastabwicklung, während das Bereitstellen und Beladen des Flugzeuges für Letzteres und dessen Ladung (Fracht und Gepäck) bestimmt ist. Entsprechend wird von der Beschwerdeführerin auch nicht näher dargelegt, inwiefern der «Additional Passenger Service» mehrwertsteuerrechtlich als Nebenleistung zum Beladen des Luftfahrzeuges zu qualifizieren sein soll. Der «Additional Passenger Service» ist demnach keine Nebenleistung zum Bereitstellen des Flugzeuges zum Abflug resp. dem Beladen des Flugzeuges und teilt dementsprechend auch dessen steuerliches Schicksal, i.e. die Befreiung im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG, nicht. Überdies ist der «Additional Passenger Service» auch als selbständige Leistung nicht im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG steuerbefreit, da er sich an die Passagiere

richtet und nicht unmittelbar dazu dient, dass die Luftfahrzeuge am Flughafen A mitsamt Ladung starten und am Flughafen B landen und entladen können (vgl. E. 4.3.5.2 und 4.3.6). Die Vorinstanz hält diesbezüglich zurecht fest, dass das Verpassen von Anschlussflügen zum Flugalltag gehöre, wobei der Flugbetrieb ohne Weiteres aufrechterhalten werde. 5.5.3 Damit ist eine Steuerbefreiung des «Additional Passenger Service» zu Recht verneint worden, womit die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen ist. 5.6 Gemäss dem angefochtenen Einspracheentscheid handelt es sich beim «Special Assistance Passenger Service» um Dienstleistungen im Bereich der Passagierbetreuung, die den Luftfahrtgesellschaften zusätzlich erbracht werden, wie bspw. die sprachliche Betreuung von Passagieren, das Abholen von Passagieren im Flughafen und die Begleitung zum Gate oder die Betreuung von allein fliegenden Kindern. 5.6.1 Die Beschwerdeführerin bringt dazu vor, bei der Betreuung von Passagieren handle es sich um Dienstleistungen, welche aufgrund der Komplexität und Reglementierung der Flughäfen anfallen würden und spezifisch für die Bedürfnisse der Flugreisenden bestimmt seien. Es handle sich dabei um Passagiere, welche den Betrieb des Flughafens aufgrund von Alter oder Krankheit nicht selbständig bewältigen resp. ohne diesen Begleitservice nicht oder verspätet an Bord des Flugzeuges gelangen könnten. Es handle sich damit um Leistungen, welche zwingend für den Flugbetrieb notwendig seien. Die Hauptleistung beinhalte hier das Bereitstellen des Flugzeuges zum Abflug bzw. das Beladen des Luftfahrzeuges nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG, womit die vorliegend in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen im Bereich «Special Assistance Passenger Service» als Nebenleistung das gleiche steuerliche Schicksal teilen würden und die Umsätze somit von der Steuer befreit seien. 5.6.2 Auch in diesem Fall handelt es sich - wie seitens der Vorinstanz richtig dargelegt - um zwei selbständige Leistungen mit unterschiedlicher Zweckverfolgung. Der Hauptzweck der erbrachten «Special Assistance Passenger Service» Leistung kann jedenfalls nicht darin gesehen werden, das Bereitstellen und Beladen des Flugzeuges zu verbessern, abzurunden oder zu ergänzen. Beim «Special Assistance Passenger Service» steht die Betreuung von bedürftigen Passagieren im Vordergrund, womit eine selbständige Leistung i.S.v. Art. 19 Abs. 1 MWSTG, wie bereits erwähnt, zu bejahen ist. Gegenteiliges wird von der Beschwerdeführerin auch in diesem Fall nicht näher dargelegt. Der «Special Assistance Passenger Service» ist demnach keine Nebenleistung zum Bereitstellen und Beladen des Flugzeuges und teilt dementsprechend auch dessen steuerliches Schicksal, i.e. die Befreiung im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG, nicht. Aufgrund der Zweckverfolgung (Fluggastbetreuung) und da diese Leistungen nicht für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und deren Ladung bestimmt sind, ist der «Special Assistance Passenger Service» auch als selbständige Leistung nicht im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG steuerbefreit (vgl. E. 4.3.5.2 und 4.3.6). 5.6.3 Damit ist eine Steuerbefreiung hinsichtlich des «Special Assistance Passenger Service» zu Recht verneint worden. Die Beschwerde ist dementsprechend in diesem Punkt abzuweisen. 5.7 Im Rahmen des angefochtenen Einspracheentscheids hielt die Vorinstanz fest, «AIMS Add. Lines» umfasse das Bereitstellen betriebsrelevanter Flugplandaten im hierfür vorgesehenen System. AIMS-AODB als zentrales System unterstütze alle am Flughafen tätigen Firmen bei der Abwicklung der Flugabfertigung. Darunter seien diverse weitere Systeme zusammengefasst. Das Flight Information System (FIDS) diene der ständigen, aktuellen Information der Passagiere und Mitarbeitenden zum laufenden Flugbetrieb über die am Flughafen angebrachten Anzeigetafeln. Die Beschwerdeführerin ergänzt, im Rahmen der «AIMS Add. Lines» publiziere sie für verschiedene Luftfahrtgesellschaften Flugnummern

und entsprechende Informationen zum Gate, Abflugzeit, Verspätung, etc. auf Anzeigetafeln am Flughafen. 5.7.1 Die Beschwerdeführerin bringt diesbezüglich (wiederum) vor, bei den «AIMS Add. Lines» Dienstleistungen handle es sich um Nebenleistungen zum Beladen des Flugzeugs, welches nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit sei. Es sei zudem nicht ersichtlich, wieso die «Slot Coordination» unabdingbar sein soll für den Flugbetrieb, aber dieser offenbar ohne die «AIMS Add. Lines» Dienstleistungen funktionieren solle. 5.7.2 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist nicht ersichtlich, weshalb es sich bei den «AIMS Add. Lines» Dienstleistungen um Nebenleistungen zum Beladen des Flugzeugs (betrifft Frachtgut und Gepäck) handeln solle. Die «AIMS Add. Lines» Dienstleistungen hängen mit dem Beladen des Flugzeugs weder wirtschaftlich eng zusammen noch kommen sie üblicherweise mit diesem vor. Im Gegenteil ist keinerlei Bezug ersichtlich, welcher eine derartige Qualifikation erlauben würde. Vielmehr handelt es sich dabei um eigenständige Dienstleistungen, die dafür bestimmt sind, die Passagiere über Gate, Abflugzeit, Verspätung usw. zu informieren. Die «AIMS Add. Lines» Dienstleistungen sind demnach keine Nebenleistungen zum Beladen des Flugzeugs und teilen dementsprechend auch dessen steuerliches Schicksal, i.e. die Befreiung im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG, nicht. Aufgrund der Zweckverfolgung (Fluggastinformation) und da diese Leistungen nicht für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und deren Ladung bestimmt sind, können «AIMS Add. Lines» Dienstleistungen auch als selbständige Leistungen nicht im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG steuerbefreit sein (vgl. E. 4.3.5.2 und 4.3.6). Ein Flughafenslot ist demgegenüber - wie vorinstanzlich zurecht ausgeführt - ein Zeitfenster, innerhalb welchem eine Luftfahrtgesellschaft (bzw. deren Luftfahrzeug) einen Flughafen zum Starten oder Landen benutzen darf. Sie (i.e. die «Slot Coordination») ist mithin wie die Start- und Landgebühr unmittelbar für den Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt, könnte doch ansonsten weder an- noch abgeflogen werden. 5.7.3 Damit ist eine Steuerbefreiung zu Recht verneint worden, womit die Beschwerde betreffend die «AIMS Add. Lines» Dienstleistungen abzuweisen ist. 5.8 Gemäss dem angefochtenen Einspracheentscheid werde im Rahmen von «Delivery Mish. Bag» verschiedenen Luftfahrtgesellschaften eine Software für das Reporting von verloren gegangenen Gepäckstücken zur Verfügung gestellt. Die Handhabung dieser verloren gegangenen Gepäckstücke übernehme dabei die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Bodenabfertigungsdienste. 5.8.1 Die Beschwerdeführerin erklärt, da die Software der Gepäckhandhabung am Flughafen diene, sei diese Dienstleistung klar für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladung bestimmt. Aufgrund der hohen Betriebsamkeit der Flughäfen und der Komplexität in Zusammenhang mit Anschlussflügen wäre eine zuverlässige Handhabung von verloren gegangenen Gepäck ohne entsprechende Software nicht mehr möglich. Es könne also gesagt werden, dass die Zurverfügungstellung einer Software für die Gepäckhandhabung zwingend für die Gepäckabfertigung notwendig sei. Die Hauptleistung beinhalte auch hier das Be- und Entladen des Flugzeuges nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG, womit das Zurverfügungstellen der Software als Nebenleistung aufgrund von Art. 19 Abs. 4 MWSTG ebenfalls von der Steuer befreit sei. 5.8.2 Der Beschwerdeführerin kann insoweit zugestimmt werden, als die «Delivery Mish Bag» Dienstleistungen mit der Gepäckabfertigung im Allgemeinen in Bezug stehen. Allerdings stehen die «Delivery Mish Bag» Dienstleistungen weder in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Be- und Entladen der Luftfahrzeuge per se noch wird Letzteres wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abgerundet. Vielmehr verfolgen die «Delivery Mish Bag» Dienstleistungen einen

eigenen Zweck, i.e. sicherzustellen, dass die Flugpassiere nach der Reise ihr Gepäck zurückerhalten. Sie dienen also nicht dem Be- und Entladen der Luftfahrzeuge, sondern sind diesem nachgelagert. Die «Delivery Mish Bag» Dienstleistungen sind demnach keine Nebenleistungen zum Be- und Entladen des Flugzeuges und teilen dementsprechend auch dessen steuerliches Schicksal, i.e. die Befreiung im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG, nicht (E. 2.4.3). Aufgrund ihrer Zweckverfolgung (Dienstleistung zugunsten der Flugpassiere nach erfolgtem Transport) ergibt sich, dass diese Leistungen nicht für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind und somit auch als selbständige Leistungen nicht im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG steuerbefreit sein können (vgl. E. 4.3.5.2 und 4.3.6). 5.8.3 Dementsprechend ist eine Steuerbefreiung zu Recht verneint worden, womit die Beschwerde betreffend die «Delivery Mish Bag» Dienstleistungen abzuweisen ist. 5.9 Gemäss dem angefochtenen Einspracheentscheid verkauft die Beschwerdeführerin unter dem Titel «Airport Ticket Management» für die D. \_\_\_\_\_ Air Lines Ltd. in deren Namen und auf deren Rechnung Tickets inkl. Übergepäck, Upgrades etc. an Passagiere. Die Beschwerdeführerin führt hierzu ergänzend aus, da das Leistungsverhältnis betreffend die Transportleistung aufgrund des Stellvertretungsverhältnisses gemäss Art. 20 Abs. 2 MWSTG direkt zwischen der Luftfahrtgesellschaft und dem jeweiligen Ticketkäufer entstehe, bestehe vorliegend mit der Luftfahrtgesellschaft einzig betreffend die vertraglich vereinbarte Dienstleistung «Airport Ticket Management» ein Leistungsverhältnis. 5.9.1 Die Beschwerdeführerin erklärt betreffend die rechtliche Qualifikation der Leistungen unter dem Titel «Airport Ticket Management», dass diesbezüglich auf die Ausführungen zu den «Airport Ticket Sale Service» Dienstleistungen verwiesen werden könne (vgl. E. 5.3.1), wobei es sich auch hier um von der Steuer befreite Umsätze nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG handle. Auch die Vorinstanz verweist auf ihre Ausführungen zu den «Airport Ticket Sale Service» Dienstleistungen. 5.9.2 Mit Verweis auf das in E. 5.3.2 Ausgeführte, das auch hier gilt, fällt eine Steuerbefreiung der Leistungen unter dem Titel «Airport Ticket Management» im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - ausser Betracht. 5.9.3 5.9.3.1 Wie schon bei den Leistungen unter dem Titel «Airport Ticket Sale Service» (E. 5.3.3), stellt sich auch beim vorliegend zu beurteilenden «Airport Ticket Management» die Frage, ob diese Leistungen allenfalls nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 i.V.m. Art. 23 Abs. 4 MWSTG und Art. 41 MWSTV von der Steuer befreit sind, zumal die Beschwerdeführerin gemäss dem - unbestritten erscheinenden - Sachverhalt unter dem Titel «Airport Ticket Management» für die D. \_\_\_\_\_ Air Lines Ltd. in deren Namen und auf deren Rechnung Tickets inkl. Übergepäck, Upgrades etc. an Passagiere verkauft. 5.9.3.2 Mit Verweis auf E. 5.3.3.3 ist diesbezüglich festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin - sollte sie als Vermittlerin im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG handeln - nur die Provision für die verkauften Flugtickets als Umsatz zurechenbar ist (Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG). Die Vermittlung einer von der Steuer befreiten Beförderung im Luftverkehr ist von der Steuer befreit, während die Vermittlung von Inlandflügen steuerbar ist. Sollte die Beschwerdeführerin indes nicht als Vermittlerin im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG, sondern als indirekte Stellvertreterin handeln, wäre ihr der Verkaufspreis der Tickets als Umsatz zurechenbar (Art. 20 Abs. 1 und 3 MWSTG). Dieser ist zu versteuern, wenn es sich bei der zugrundeliegenden Leistung um einen Inlandflug handelt, ansonsten aber von der Steuer befreit (E. 2.9). Weiter ist festzustellen, dass die ESTV gemäss ihrer Duplik vom 3. März 2021 offenbar nicht an ihrer eigenen - im angefochtenen Einspracheentscheid dargelegten - Sachverhaltsermittlung,

wonach die Beschwerdeführerin die Flugtickets im Namen und für Rechnung der Fluggesellschaft verkauft, festhalten will. Vielmehr verlangt sie nun, dass darüber Beweis geführt werden müsse, ob die Beschwerdeführerin als direkte oder indirekte Stellvertreterin fungiere. Weiter müsse darüber Beweis geführt werden, ob es sich bei den verkauften Flügen jeweils um Inlandflüge oder um von der Steuer befreite Flüge nach Art. 23 Abs. 4 MWSTG i.V.m. Art. 41 MWSTV handle (vgl. E. 5.3.3.2). Aus den im Recht liegenden Akten geht nicht eindeutig hervor, ob die Beschwerdeführerin betreffend den Verkauf von Flugtickets tatsächlich als Vermittlerin im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG agiert oder doch nach aussen als Leistungserbringerin auftritt. Dies ist nicht weiter überraschend, zumal dieser Punkt bis zuletzt unbestritten erschien. Weiter geht aus den im Recht liegenden Akten nicht hervor, ob es sich bei den in Frage stehenden Beförderungsleistungen, die seitens der Beschwerdeführerin vermittelt oder aber im eigenen Namen erbracht wurden, ausschliesslich um von der Steuer befreite Flüge oder auch um Inlandflüge handelte. Auch dies rührt wohl daher, dass dieser Punkt bis zur Duplik des vorliegenden Verfahrens nicht im Einzelnen gerügt wurde.

5.9.3.3 Bei dieser Sachlage drängt es sich auf, die Sache in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese abklärt, ob die Beschwerdeführerin im Rahmen der Ticketverkäufe lediglich als Vermittlerin im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG oder selbst als Leistungserbringerin auftrat und welcher Anteil der verkauften Flüge steuerbar bzw. von der Steuer befreit ist. Anschliessend hat sie in diesem Punkt neu zu entscheiden, ob und in welchem Umfang Steuern nachzufordern sind (E. 1.3.5).

5.10 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». Die «Security Services» werden den Fluggesellschaften jeweils unter der Rubrik «Boarding surveillance» in Rechnung gestellt.

5.10.1 Hierbei handelt es sich gemäss Auffassung der Beschwerdeführerin um Dienstleistungen für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen, seien diese doch spezifisch dafür bestimmt. Die «Security Services» sollen auch die Flugzeuge schützen, könnten bei Sicherheitslücken doch auch diese Schaden nehmen. Ausserdem könne der Flugbetrieb ohne die Einhaltung dieser Sicherheitsmassnahmen nicht aufrechterhalten werden, womit die «Security Services» zwingend für den Flugbetrieb notwendig und die Umsätze dementsprechend nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit seien.

5.10.2 Wie die Vorinstanz im Rahmen der Vernehmlassung zutreffend ausführt, wird mit den «Security Services» die Gewährung und Aufrechterhaltung der Sicherheit an Flughäfen im Generellen bezweckt. Für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladung sind sie indessen nicht bestimmt. Denn die genannten Leistungen dienen nicht unmittelbar dazu, dass die Luftfahrzeuge am Flughafen A mitsamt Ladung starten und am Flughafen B landen und entladen können (E. 4.3.6).

5.10.3 Damit ist eine Steuerbefreiung der «Security Services» im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG zu Recht verneint worden, womit die Beschwerde diesbezüglich abzuweisen ist.

5.11 Im Rahmen der «Sundry Pax Revenue» Dienstleistungen erbringt die Beschwerdeführerin für verschiedene Luftfahrtgesellschaften folgende Dienstleistungen: Abholung der Passagiere und Begleitung ans Gate (Meet & Greet); Begrüssung der Gäste am Check-in und Unterstützung der Passagiere bei allfälligen Fragen (Concierge & Business); Unterstützung bei Mehraufwand am Check-in (Add. Check); Repräsentation der Luftfahrtgesellschaft E. \_\_\_\_\_ (Station Management E. \_\_\_\_\_); Überwachung und Koordination der eigenen Leistungen im Auftrag der Kunden

(Supervision); Erledigung von administrativen Aufgaben (z.B. Statistiken, Ablage) im Namen der Luftfahrtgesellschaften; Ausgabe von Vouchern für Restaurants / Cafés im Namen der Luftfahrtgesellschaften am Flughafen für Passagiere, deren Flug verspätet ist oder annulliert wurde. 5.11.1 Die Beschwerdeführerin führt hierzu aus, dass es sich beim Begleitservice ans Gate (Meet & Greet), bei der Unterstützung der Fluggäste bei allfälligen Fragen sowie bei den Entschädigungen der Passagiere bei verspäteten oder annullierten Flügen um Nebenleistungen zu den Check-in Dienstleistungen handle. Bezüglich der Unterstützung am Check-in (Add. Check) werde hingegen auf die Ausführungen zu den «Passenger Handling» Dienstleistungen verwiesen. Ausserdem beinhalte die Repräsentation der Luftfahrtgesellschaft E.\_\_\_\_\_ die Einholung von Bewilligungen für den Flugbetrieb sowie die Organisation des operativen Betriebs am Flughafen, womit diese Dienstleistungen klar für den Flugbetrieb zugeschnitten seien und in keiner anderen Branche Anwendung fänden. Bei der Überwachung und Koordination der eigenen Leistungen (Supervision) sowie bei den administrativen Arbeiten handle es sich hingegen um eine Nebenleistung zu den operativen Leistungen der Beschwerdeführerin. Sämtliche hier genannten Dienstleistungen seien denn auch zwingend für den Flugbetrieb notwendig, womit diese aufgrund des Gesagten nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit seien. 5.11.2 Die Vorinstanz entgegnet, bei den unter Ziff. 1.6 und 1.16 Beiblatt zur EM Nr. 193'418 unter dem Titel «Sundry Pax Revenue» nachbelasteten Leistungen handle es sich ausschliesslich um von der Beschwerdeführerin erbrachte Conciergedienste, Meet & Greet Services sowie damit zusammenhängende gastgewerbliche Leistungen. Entsprechend der Leistungskategorisierung (PAX = Fluggast) handle es sich vorliegend um zusätzlich generierte Umsätze im Bereich Fluggastbetreuung. Inwiefern solche Leistungen für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladung bestimmt sein sollen, sei ihr schleierhaft und bedürfe keiner weiteren Ausführungen. Sie seien als selbständige, steuerbare Leistungen i.S.v. Art. 19 Abs. 1 MWSTG zu qualifizieren. Dabei stellten die gegen Entgelt erbrachten und an die Luftfahrtgesellschaften verrechneten gastgewerblichen Leistungen steuerbare Inlandleistungen nach Art. 8 Abs. 2 Bst. d MWSTG dar. Bei den an die Passagiere erbrachten und an die Luftfahrtgesellschaften verrechneten Conciergediensten und Meet & Greet Services handle es sich hingegen um zum Normalsatz steuerbare Dienstleistungen nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG. 5.11.3 Die in den Ausführungen der Vorinstanz beinhaltete Sachverhaltspräzisierung, wonach die vorliegende Aufrechnung nur Conciergedienste, Meet & Greet Services sowie damit zusammenhängende gastgewerbliche Leistungen zum Gegenstand habe, blieb unwidersprochen, womit darauf abzustellen ist. Die genannten Leistungen sind klar auf die Bedürfnisse der Fluggäste ausgerichtet und nicht für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt (E. 4.2.5.2 und 4.3.6). Und auch wenn es sich dabei um Nebenleistungen zu den Check-in-Dienstleistungen handeln würde - wie die Beschwerdeführerin vorbringt - würde die Steuerbefreiung im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG nicht greifen, zumal Check-in-Dienstleistungen nicht unter diese Steuerbefreiung fallen (E. 5.2). Im Übrigen ist auch bei den weiteren Leistungen unter dem Titel «Sundry Pax Revenue» - i.e. für den Fall, dass die seitens der Vorinstanz erfolgte Sachverhaltspräzisierung strittig wäre - nicht ersichtlich, dass diese für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladung bestimmt sein sollen. 5.11.4 Nach dem Gesagten ist eine Steuerbefreiung der «Sundry Pax Revenue» Dienstleistungen im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG zu Recht verneint worden. Die Beschwerde ist dementsprechend diesbezüglich abzuweisen. 5.12 Im Rahmen der «Security Documentation

Control» wird geprüft, ob die Passagiere vollständige und gültige Einreisedokumente für die Zieldestination besitzen. 5.12.1 Die Beschwerdeführerin hält fest, dass Leistungen von Sicherheitspersonal an einem Flughafen spezifisch für den Bedarf des Luftfahrzeuges bzw. für den Flugbetrieb bestimmt seien. Auch stellten sie eine zwingende Voraussetzung für den Flugbetrieb dar und seien entsprechend von den Behörden reglementiert, womit es sich auch hier um von der Steuer befreite Umsätze nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG handle.

5.12.2 Auch wenn diese Leistungen von den Behörden reglementiert sind - wie die Beschwerdeführerin ausführt - ist aus ihrem wenig substantiierten Vorbringen nicht ersichtlich, inwiefern die «Security Documentation Control» unmittelbar dem Bedarf der Luftfahrzeuge (und ihrer Ladungen) zugutekommen kommen soll, in dem Sinne, dass die Luftfahrzeuge ohne den Bezug dieser Dienstleistung am Ausgangsflughafen nicht starten und am Zielflughafen nicht landen könnten (vgl. E. 4.3.5.2 und 4.3.6). Vielmehr dienen die genannten Dienstleistungen den Fluggesellschaften und Fluggästen (vgl. dazu das Urteil des [deutschen] Bundesgerichtshofes X ZR 79/17 vom 15. Mai 2018 Rz. 9, wonach Luftverkehrsunternehmen grundsätzlich ein schutzwürdiges Interesse daran haben, keine Passagiere ohne die für die Einreise in den Ziel- bzw. Transitstaat gültigen Papiere zu befördern, zumal Verstösse von Fluggästen gegen ausländische Einreisebestimmungen für ein Luftverkehrsunternehmen nicht nur mit einem Mehraufwand, sondern insbesondere auch mit einem finanziellen Risiko verbunden sein können).

5.12.3 Eine Steuerbefreiung der «Security Documentation Control» Dienstleistungen im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG ist demnach zu Recht verneint worden, womit die Beschwerde diesbezüglich abzuweisen ist.

5.13 Im Rahmen der «Handling Inadmissible PAX» Dienstleistungen betreut und unterstützt die Beschwerdeführerin an den Flughäfen Passagiere, welche problembehaftete, fehlerhafte oder unvollständige Reisepapiere/VISA haben. Dies besteht in der Organisation eines Rückfluges, in der Übergabe der Passagiere an die Flughafenpolizei oder in der Unterstützung der Passagiere bei der Organisation von fehlenden Dokumenten.

5.13.1 Die Beschwerdeführerin hält hierzu fest, dass der Prozess des «INAD Handling» ein spezifisches Verfahren sei, welches ausschliesslich bei Flugreisenden ohne gültige Einreisebewilligung zur Anwendung komme. Es handle sich somit um eine spezifisch auf den internationalen Flugbetrieb zugeschnittene Dienstleistung. Da es sich hierbei um die Erfüllung einer regulatorischen Vorschrift handle, sei diese denn auch zwingend für den Flugbetrieb notwendig. Damit handle es sich vorliegend um von der Steuer befreite Umsätze nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG.

5.13.2 Die Vorinstanz entgegnet, gemäss ihrer Verwaltungspraxis handle es sich bei derartigen Betreuungsleistungen um eigenständige, zum Normalsatz steuerbare Dienstleistungen nach Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG. Da diese Dienstleistung offensichtlich nicht für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladung bestimmt sei, sei eine Befreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG ausgeschlossen (vgl. E. 2.7.2; MWST-Branchen-Info 11 «Luftverkehr» Ziff. 5.4).

5.13.3 Auch hier gilt, dass - auch wenn diese Dienstleistungen im Zuge der Erfüllung regulatorischer Vorschriften in Anspruch genommen werden sollten - nicht ersichtlich ist, inwiefern die «Handling Inadmissible PAX» Dienstleistungen unmittelbar dem Bedarf der Luftfahrzeuge (und ihrer Ladungen) zugutekommen kommen sollen. Konkret ist nicht dargetan, dass die Luftfahrzeuge ohne den Bezug dieser Dienstleistungen am Ausgangsflughafen nicht starten und am Zielflughafen nicht landen könnten (vgl. E. 4.3.5.2 und 4.3.6). Vielmehr dienen die genannten Dienstleistungen den Fluggesellschaften und Fluggästen (vgl. E. 5.12.2 bzw. das Urteil des [deutschen] Bundesgerichtshofes X ZR 79/17 vom 15. Mai 2018 Rz. 9).

5.13.4 Damit ist eine

Steuerbefreiung der «Handling Inadmissible PAX» Dienstleistungen im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG zu Recht verneint worden und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen. 5.14 5.14.1 Die Beschwerdeführerin bestreitet zwar den gesamten Betrag, welcher ihr im Rahmen der EM Nr. 193'418 vom 9. Dezember 2016 aufgerechnet und seitens der Vorinstanz letztmals mittels Einspracheentscheid vom 4. August 2020 bestätigt wurde. Sie unterlässt es jedoch - wie auch im bisherigen Verfahren - zu den Steuerkorrekturen gemäss den Ziffern 1.2, 1.11, 1.13, 1.14, 1.19, 1.22 und 1.26 des Beiblatts zur EM Nr. 193'418 explizit Stellung zu beziehen und zu begründen, weshalb auch die hinter diesen Steuerkorrekturen stehenden Umsätze nicht zu versteuern sein sollen. Dabei handelt es sich um Umsätze aus den Leistungen «Lounges», «IT Lending of Personnel», «Consulting Fees» sowie «fakturierte Leistungen an nicht im VERZ aufgeführte inländische Luftfahrtunternehmen und Lieferungen an ausländische Luftfahrtunternehmen, die nicht nachgewiesenermassen gewerbsmässigen Luftverkehr betreiben sowie Weiterverrechnungen an in- und ausländische Luftfahrtunternehmen von Hotel- und Taxi-/Limousinen-/Buskosten sowie Flugzeugabstellgebühren». 5.14.2 Dementsprechend ist nicht dargetan - und im Übrigen auch nicht ersichtlich - dass die genannten Leistungen im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG bzw. anderweitig von der Steuer befreit oder aus sonstigen Gründen nicht zu versteuern sein sollen. 5.14.3 Dem Gesagten nach ist die Beschwerde hinsichtlich der Aufrechnungen unter den Titeln «Lounges», «IT Lending of Personnel», «Consulting Fees» sowie «fakturierte Leistungen an nicht im VERZ aufgeführte inländische Luftfahrtunternehmen (...)» abzuweisen. 6. Weiter ist auf die seitens der Beschwerdeführerin bestrittene Vorsteuerabzugskürzung infolge Rückerstattung der Mineralölsteuer einzugehen.

## **E. 6**

Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen, die von Luftfahrtgesellschaften verwendet werden, die hauptsächlich im entgeltlichen internationalen Verkehr tätig sind, sowie Lieferungen, Vermietungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Luftfahrzeuge eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb;

### **E. 6.1**

Mangels Leistung - bzw. weil diesen Mittelflässen die innere wirtschaftliche Verknüpfung mit einer mehrwertsteuerlichen Leistung fehlt (vgl. Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 18 N 9) - gelten namentlich die in Art. 18 Abs. 2 Bst. a - 1 MWSTG genannten Mittelflässe nicht als Entgelt (vgl. auch Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5).

#### **E. 6.1.1**

Zu den sog. Nicht-Entgelten zählen nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG unter anderem Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, selbst wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG; BGE 141 II 182 E. 3.5).

#### **E. 6.1.2**

Das Mehrwertsteuergesetz kennt keine Legaldefinition der Subvention oder der anderen öffentlich-rechtlichen Beiträge. Entsprechend dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung ist dafür grundsätzlich auf die Subventionsgesetzgebung zurückzugreifen (BGE 140 I 153 E. 2.5.4 S. 161 f.; Urteil des BGer 2C\_356/2020 vom 21. Oktober 2020 E. 5; vgl. auch Urteil

des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1.1). Nach Art. 29 MWSTV gelten als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge namentlich die vom Gemeinwesen ausgerichteten: a) Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 des Subventionsgesetzes vom 5. Oktober 1990 (SuG, SR 616.1); b) Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG, sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt; c) Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht; d) mit den Buchstaben a - c vergleichbaren Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales und kommunales Recht ausgerichtet werden.

### **E. 6.1.3**

In Art. 3 Abs. 1 SuG werden Finanzhilfen definiert als geldwerte Vorteile, die Empfängern ausserhalb der Bundesverwaltung gewährt werden, um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten. Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG werden umschrieben als Leistungen an Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich ergeben aus der Erfüllung von bundesrechtlich vorgeschriebenen Aufgaben.

### **E. 6.1.4**

Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge zeichnen sich im Wesentlichen dadurch aus, dass sie von Gemeinwesen ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zielt der Subventionsgeber mit der Gewährung der Subvention nicht auf die Herstellung eines bestimmten Zustandes ab, sondern er will damit beim Subventionsempfänger ein bestimmtes Verhalten hervorrufen oder unterstützen. Für die Subvention ist wesentlich, dass sich der Empfänger in einer Weise verhält und Aufgaben erfüllt, die dem mit der Subventionierung verfolgten öffentlichen Zweck entsprechen und zur Verwirklichung dieses Zweckes geeignet erscheinen. Abgesehen von dieser Verhaltensbindung sind Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand jedoch «unentgeltlich», d.h. ein wirtschaftlich gleichwertiges Entgelt ist für sie nicht zu entrichten (BGE 140 I 153 E. 2.5.5, 126 II 443 E. 6c; Urteil des BGer 2C\_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.3 [Universität Bern]; Urteil des BVGer A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5.1.2; Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 18 N 11).

### **E. 6.1.5.1**

Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand können in den unterschiedlichsten Erscheinungsformen auftreten (nichtrückzahlbare Geldzahlungen, Gewährung von Vorzugsbedingungen bei Darlehen, Erlass von Darlehensforderungen, unentgeltliche oder verbilligte Dienst- und Sachleistungen wie Einräumung eines Baurechts ohne oder mit reduziertem Baurechtszins etc.) (MWST-Info 05 «Subventionen und Spenden», Ziff. 1.2; Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 18 N 13).

### **E. 6.1.5.2**

Aus Art. 7 Bst. g SuG ergibt sich, dass Finanzhilfen grundsätzlich auch in der Form von steuerlichen Vergünstigungen vorkommen können (vgl. Urteil des BVGer A-1632/2006 vom 16. November 2009 E. 6.3.3). Die Praxis der ESTV sieht hierzu vor, dass Befreiungen und sonstige Steuererleichterungen, welche einer steuerpflichtigen Person bei den direkten Steuern gewährt werden, Mehrwertsteuerrechtlich nicht als Subventionen gelten und deshalb auch nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen (MWST-Info 05 «Subventionen und Spenden», Ziff. 1.4.6). Indessen wird die

Mineralölsteuer-Rückerstattung an konzessionierte Transportunternehmen und an Urproduzenten als Subvention betrachtet (vgl. MWST-Branchen-Info 19 «Transportunternehmen des öffentlichen und touristischen Verkehrs», Ziff. 7.9 sowie MWST-Branchen-Info 1 «Urproduktion und nahe stehende Bereiche», Ziff. 8.1).

#### **E. 6.1.6**

Die Unterscheidung von Subventionen und mehrwertsteuerlich relevantem Entgelt kann sich mitunter als schwierig erweisen. Es ist daher stets im Einzelfall aufgrund der konkreten Umstände zu entscheiden (vgl. in diesem Sinne das Urteil des BGer 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 2.3; Urteil des BVGer A-6381/2015 vom 5. August 2016 E. 2.2.1.4). Auf die von den Parteien gewählte Bezeichnung kommt es hierbei nicht an, sondern vielmehr auf den materiellen Gehalt der erbrachten «Leistungen» (Urteile des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.6.4). Ist mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifische (Gegen-)Leistung der empfangenden Person verknüpft und steht es dieser frei, wie sie die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, deutet dies praxismässig auf eine Subvention hin (Urteil des BGer 2C\_826/2016 vom 6. April 2018 E. 2.5). Die Tatsache, dass das mit der Subvention geförderte Verhalten im öffentlichen Interesse liegt, bewirkt für sich allein ebenso wenig eine Leistung an den Subventionsgeber wie die Erfüllung der mit einer Subventionsgewährung verbundenen Auflagen oder Bedingungen. Hingegen ist ein Leistungsaustausch zwischen Subventionsempfänger und Subventionsgeber anzunehmen, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Subventionsgebers befriedigt, wenn also dem Gemeinwesen ein verbrauchsfähiger Nutzen zukommt (Geiger, MWSTG Kommentar 2019, Art. 18 N 16).

#### **E. 6.1.7**

Gemäss Art. 28 Abs. 1 und 3 MWSTG kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Art. 29 und 33 MWSTG Vorsteuern im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit abziehen, sofern sie nachweist, dass sie die Vorsteuern bezahlt hat. Der Vorbehalt in Art. 33 Abs. 2 MWSTG sieht vor, dass die steuerpflichtige Person die Vorsteuer unter anderem dann verhältnismässig zu kürzen hat, wenn sie Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge vereinnahmt (Art. 33 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Dies stellt für sich wiederum eine Ausnahme zum Grundsatz dar, dass Mittelflüsse, die nicht als Entgelte gelten, grundsätzlich zu keiner Kürzung der Vorsteuer führen (Art. 33 Abs. 1 MWSTG; vgl. Urteil des BVGer A-2704/2020 vom 22. März 2022 E. 2.4).

#### **E. 6.2**

Die Beschwerdeführerin führt hierzu im Wesentlichen aus, es stelle sich die Frage, ob die Rückerstattung der Mineralölsteuer als Finanzhilfe i.S.v. Art. 3 Abs. 1 SuG zu qualifizieren sei. Nach dem Wortlaut des Subventionsgesetzes würden Finanzhilfen geldwerte Vorteile voraussetzen, welche in Form von nichtrückzahlbaren Geldleistungen, Vorzugsbedingungen bei Darlehen, Bürgschaften sowie unentgeltlich oder verbilligten Dienst- und Sachleistungen auftreten könnten. Die Rückerstattung der Mineralölsteuer basiere auf einer zu hohen Veranlagung der Steuer zum Zeitpunkt der Einfuhr. Geschuldet sei die Steuer jedoch nicht in der Höhe der Veranlagung. Da die Steuer nicht geschuldet, sondern lediglich zu hoch veranlagt werde, könne in der Rückerstattung keine nichtrückzahlbare Geldleistung gesehen werden. Es handle sich demnach bei der Rückerstattung der Mineralölsteuer nicht um eine Finanzhilfe i.S.v. Art. 3 Abs. 1 SuG.

Auch um Abgeltungen i.S.v. Art. 3 Abs. 2 Bst. a SuG, Forschungsbeiträge oder um vergleichbare Mittelflüsse, die gestützt auf kantonales oder kommunales Recht ausgerichtet würden, handle es sich bei der Rückerstattung der Mineralölsteuer nicht. Die Qualifikation der Mineralölsteuerrückerstattung als Subvention - so die Beschwerdeführerin weiter - sei vom Bundesverwaltungsgericht im Jahr 2009 zwar bestätigt worden (mit Verweis auf das Urteil des BVGer A-1668/2006 vom 16. November 2009 [publiziert in BVGE 2010/6]). Das Gericht habe sich bei der vorgenannten Entscheidung indes auf das aMWSTG gestützt. Darin sei der Subventionsbegriff nicht definiert worden, während der Subventionsbegriff in der MWSTV nun klar definiert werde. Der Auslegungsspielraum für die Subvention im Sinne der Mehrwertsteuer sei also seit Inkrafttreten der MWSTV eingeschränkt worden. Damit die Rückerstattung der Mineralölsteuer als Subvention qualifiziere, müsse sie im vorliegenden Fall von der Definition des Subventionsbegriffes der MWSTV erfasst werden. Dies treffe, wie oben beschrieben, nicht zu. Überdies sieht die Beschwerdeführerin das Legalitätsprinzip verletzt, zumal seitens der Vorinstanz nicht ausgeführt worden sei, wieso das zum alten Recht zitierte Urteil (i.e. das Urteil des BVGer A-1668/2006 vom 16. November 2009 [publiziert in BVGE 2010/6]) hier noch gelte und wieso der vom Verordnungsgeber erst unter neuem Recht geprägte Subventionsbegriff auf die Rückerstattung der Mineralölsteuer anwendbar sein solle. Nachdem die Rückerstattung der Mineralölsteuer im einschlägigen Art. 29 MWSTV nicht genannt sei, wäre darzulegen, wieso die Praxis der ESTV vor dem verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzip standhalte. Der Verweis auf den Subventionsbericht 2008 des Bundesrates, der vor dem einschlägigen Art. 29 MWSTV publiziert worden sei, sei jedenfalls unbehelflich. Das Mehrwertsteuergesetz kenne in Art. 21 Abs. 2 zahlreiche Steuerausnahmen, für die nach Art. 29 Abs. 1 MWSTG gar kein Vorsteuerabzugsrecht vorgesehen sei, und in Art. 23 Abs. 2 zahlreiche Steuerbefreiungen, für die explizit nach Art. 28 Abs. 1 MWSTG ein volles Vorsteuerabzugsrecht vorgesehen sei. Bei diesen Steuerbefreiungsvorschriften handle es sich wohl unbestrittenemassen nicht um Subventionen, obwohl der Gesetzgeber sämtliche darunter fallenden Leistungen aus sozialpolitischen, wettbewerbstechnischen und anderen Überlegungen als privilegierungswürdig erachtet und mit einer (teilweise oder vollständig) reduzierten Steuer belegt habe.

#### **E. 6.3.1**

Vorab ist festzuhalten, dass unbestritten ist, dass im vorliegenden Fall ein Gemeinwesen der Beschwerdeführerin - auf Basis einer gesetzlichen Grundlage - geldwerte Vorteile gewährt, ohne hierfür eine entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung zu erhalten. Strittig ist damit einzig, ob diese geldwerten Vorteile unter Art. 18 Abs. 2 Bst. a i.V.m. Art. 29 MWSTV (insbesondere Art. 29 Bst. a MWSTV) subsumiert werden können und sich somit eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung rechtfertigt.

#### **E. 6.3.2**

In dem von beiden Parteien zitierten Urteil des BVGer A-1668/2006 vom 16. November 2009 (bzw. in dem gleichentags ergangenen Urteil A-1632/2006) ging es um eine konzessionierte Transportunternehmung, der infolge Steuerbefreiung die Mineralölsteuer rückerstattet wurde. Das Vorliegen einer Subvention wurde sowohl unter Geltung des aMWSTV als auch unter Geltung des aMWSTG bejaht, zumal mit der Steuerbefreiung bzw. Rückerstattung die Förderung des öffentlichen Verkehrs im Vordergrund stehe. Im Rahmen weiterer Prüfung, ob sonst irgendein Grund gegen die Annahme einer Subvention spricht, kam das Bundesverwaltungsgericht erstens zum Schluss, dass es irrelevant sei, wie

der geldwerte Vorteil gewährt werde. Zweitens kam es zum Schluss, dass die teilweise Befreiung der konzessionierten Transportunternehmen von der Mineralölsteuer auch im allgemeinen Verwaltungsrecht eine Subvention darstelle. Dabei konnte das Bundesverwaltungsgericht offen lassen, ob es sich dabei um eine Finanzhilfe oder um eine Abgeltung im Sinne des SuG handelt (vgl. Urteil des BVerG A-1632/2006 vom 16. November 2009 E. 6.2 ff.). Hieraus folgt, dass die genannten Urteile - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - auch unter Geltung des MWSTG vollumfänglich von Relevanz sind, zumal explizit ausgeführt wird, dass die teilweise Befreiung der konzessionierten Transportunternehmen von der Mineralölsteuer auch unter den Begriff der Subvention im allgemeinen öffentlichen Verwaltungsrecht fällt (und damit auch unter Art. 29 MWSTV).

#### **E. 6.3.3.1**

Das Mineralölsteuergesetz vom 21. Juni 1996 (MinöStG, SR 641.61) sieht in Art. 17 und 18 Steuerbefreiungen und Steuerrückerstattungen vor. Demnach kann der Bundesrat nach Art. 17 Abs. 2 Bst. a und b MinöStG Treibstoffe, die der Versorgung von Luftfahrzeugen im Linienverkehr und der Versorgung von Luftfahrzeugen vor dem direkten Abflug ins Ausland dienen, ganz oder teilweise von der Steuer befreien. Eine Steuerrückerstattung wird sodann u.a. gewährt für Treibstoffe, die durch die vom Bund konzessionierten Transportunternehmungen verwendet werden, für den Treibstoff von Pistenfahrzeugen im Strassenverkehr sowie für Treibstoff, der in der Land- oder Forstwirtschaft verwendet wird (Art. 18 Abs. 1bis, 1ter und 2 MinöStG). Im vorliegenden Fall ist belegt und unbestritten, dass die Beschwerdeführerin von der Rückerstattung der Mineralölsteuer profitiert. Aus den Akten geht jedoch nicht hervor, auf welcher gesetzlichen Grundlage dies erfolgt. Denkbar erscheint einzig, dass der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Tätigkeit in der Versorgung von Luftfahrzeugen die Mineralölsteuer erstattet wird (Art. 17 Abs. 2 Bst. a und b MinöStG), wobei hier offen bleiben kann, ob eine diesbezügliche Erstattung an die Beschwerdeführerin überhaupt rechtens ist. Der Bundesrat hat Art. 17 Abs. 2 Bst. a und b MinöStG in Art. 33 der Mineralölsteuerverordnung vom 20. November 1996 (MinöStV, SR 641.611) umgesetzt. Demnach gilt u.a., dass die Steuerbefreiung über eine Steueranmeldung im Sinne von Art. 42 Abs. 2 MinöStV oder im Verfahren der Rückerstattung gewährt wird (Art. 33 Abs. 5 MinöStV).

#### **E. 6.3.3.2**

Grundlagen für die Befreiung von der Mineralölsteuer nach Art. 17 Abs. 2 Bst. a und b MinöStG sind Art. 24 des von der Schweiz ratifizierten Übereinkommens über die internationale Zivilluftfahrt vom 7. Dezember 1944 (sog. Chicago-Übereinkommen, SR 0.748.0) und das darauf basierende Doc 8632, wonach die Vertragsstaaten von einer Besteuerung von Flugtreibstoffen im internationalen Flugverkehr abzusehen haben (vgl. Botschaft vom 17. September 2010 zur Änderung des Bundesgesetzes über die Verwendung der zweckgebundenen Mineralölsteuer [Spezialfinanzierung Luftverkehr], BBI 2010 6523 ff., Ziff. 1.2). Das Chicago-Übereinkommen dient im Wesentlichen der sicheren, geordneten und diskriminierungsfreien Entwicklung der internationalen Zivilluftfahrt (vgl. Einleitung zum Chicago-Übereinkommen). Hierzu sind auch verschiedene Massnahmen zur Erleichterung der Luftfahrt vorgesehen, u.a. die Abgabebefreiung von Kraft- und Schmierstoffen, Ersatzteilen, üblicher Ausrüstung und Bordvorräten (fortan nur: Treibstoff), die sich bei Ankunft im Hoheitsgebiet eines anderen Vertragsstaates an Bord eines Luftfahrzeuges eines Vertragsstaates befinden und beim

Verlassen des Hoheitsgebietes des anderen Staates an Bord verbleiben (Art. 24 Bst. a Chicago-Übereinkommen). Da die Besteuerung von Treibstoff einen negativen Einfluss auf die Wirtschaftlichkeit und Konkurrenzfähigkeit der internationalen Luftfahrt haben könnte, Art. 24 Bst. a des Chicago-Übereinkommens u.a. «nur» die Abgabebefreiung von eingeführten Treibstoffen zum Gegenstand hat und viele Staaten - abhängig von Reziprozität - schon heute auch Treibstoff von Abgaben befreien, der vor internationalen Flügen getankt wird, sollen die Vertragsstaaten u.a. von einer Besteuerung von Treibstoff absehen, welcher vor und zur Durchführung eines internationalen Flugs getankt wird (vgl. Doc 8632 der Internationalen Zivilluftfahrt-Organisation [ICAO], [www.icao.int/publications/pages/publication.aspx?docnum=8632](http://www.icao.int/publications/pages/publication.aspx?docnum=8632), abgerufen am 19. Mai 2022).

### **E. 6.3.3.3**

Wie gesehen, sind Finanzhilfen geldwerte Vorteile, die Empfängern ausserhalb der Bundesverwaltung gewährt werden, um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten (E. 6.1.3). Auch im vorliegenden Fall ist eine Empfängerin ausserhalb der Bundesverwaltung gegeben, die geldwerte Vorteile in Form von Steuervergünstigungen erhält (E. 6.1.5.2). Diese geldwerten Vorteile sollen dazu dienen, die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Bereich der zivilen Luftfahrt, welche gemäss Staatsvertrag als förderungswürdig erachtet wird, zu fördern. Bei der Rückerstattung der Mineralölsteuer im vorliegenden Fall handelt es sich demnach um eine Finanzhilfe im Sinne von Art. 3 Abs. 1 SuG, welche gemäss Art. 29 Bst. a MWSTV unter Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG zu subsumieren ist, was zu einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges führt (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Diese Einschätzung wird auch durch den Subventionsbericht 2008 des Bundesrates vom 30. Mai 2008 bestätigt, wonach Subventionen ausgabeseitig oder einnahmeseitig ausgerichtet werden können. Bei einer ausgabenseitigen Gewährung von Finanzhilfen leistet der Bund Zahlungen an Dritte, während bei einer einnahmenseitigen Gewährung von Finanzhilfen der Bund auf eine Einnahme verzichtet, indem er zum Beispiel Dritten Steuervergünstigungen gewährt (BBl 2008 6229, 6242). Die Steuervergünstigungen im Bereich der Mineralölsteuer sind ein Beispiel für die einnahmenseitige Gewährung von Finanzhilfen. Dabei steht unter anderem die Förderung des öffentlichen Verkehrs im Vordergrund (BBl 2008 6229, 6320 und 6323), was auch den Luft-Linienverkehr miteinschliesst.

### **E. 6.3.4**

Das hiergegen seitens der Beschwerdeführerin Vorgebrachte überzeugt nicht. Erstens hat sich in den vorangegangenen Ausführungen gezeigt, dass Finanzhilfen auch in der Form von Steuervergünstigungen vorkommen können. Dies ergibt sich bereits aus Art. 7 Bst. g SuG (E. 6.1.5.2). Sodann wird - wie gesehen - die hier in Frage stehende Rückerstattung der Mineralölsteuer von der Aufzählung in Art. 29 MWSTV erfasst, zumal es sich dabei um eine Finanzhilfe im Sinne von Art. 3 Abs. 1 SuG handelt und diese somit unter Art. 29 Bst. a MWSTV zu subsumieren ist. Weiter ist fraglich, weshalb die Beschwerdeführerin vorliegend das Legalitätsprinzip verletzt sieht. Aus Art. 33 Abs. 2 MWSTG geht hervor, dass der Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen ist, wenn die steuerpflichtige Person Gelder nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG erhält. Was unter Subventionen oder anderen öffentlich-rechtlichen Beiträgen zu verstehen ist, wird im Rahmen von Art. 29 MWSTV mittels einer beispielhaften Aufzählung erläutert, wobei auch Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 SuG - und damit die Rückerstattung der Mineralölsteuer, welche darunter zu

subsumieren ist - erwähnt sind. Eine separate Nennung der Mineralölsteuerrückerstattung in Art. 29 MWSTV - wie es die Beschwerdeführerin vorschlägt - ist dafür nicht notwendig. Schliesslich scheint die Beschwerdeführerin eine Ungleichbehandlung im Vergleich mit anderen Steuervergünstigungen geltend zu machen. Hierzu ist ihr zu entgegnen, dass die von ihr genannten Steuerausnahmen (Art. 21 MWSTG) bzw. Steuerbefreiungen (Art. 23 MWSTG) mit dem vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt nicht genügend vergleichbar sind, damit eine Gleichbehandlung in Frage kommen würde. So ist bei den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen kein Anspruch auf Vorsteuerabzug gegeben (Art. 29 Abs. 1 MWSTG), womit eine Kürzung desselben von vornherein ausser Betracht fällt. Bei den Steuerbefreiungen steht sodann das Bestimmungslandprinzip im Vordergrund und nicht die Förderung der von den Begünstigten gewählten Aufgabe. Und auch wenn - wie bei Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG - die Schaffung von Wettbewerbsneutralität und mitunter - i.e. mit Blick auf das Chicago-Übereinkommen, wonach z.B. der Verkauf von Kerosin für internationale Linienflüge nicht besteuert werden soll - auch die Förderung der Zivilluftfahrt bezweckt wird, ist dies mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. Denn auch ohne die Befreiung im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG ist davon auszugehen, dass die begünstigten Luftfahrtunternehmen in den allermeisten Fällen über den Vorsteuerabzug oder das Vergütungsverfahren die ihnen fakturierte Umsatzsteuer wieder geltend machen könnten. Zudem müssen sie ihrerseits aufgrund von Art. 41 MWSTV für internationale Flüge keine Umsatzsteuer abrechnen. Das heisst, die Steuerbefreiung von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG führt im Wesentlichen zu einer Verwaltungs- und Arbeitsvereinfachung, da Aufzeichnungen und Nachweise für Vorsteuerzwecke wegfallen (E. 4.3.4). Überdies kann bei vielen Steuervergünstigungen - im Gegensatz zur Rückerstattung der Mineralölsteuer - die Höhe des geldwerten Vorteils kaum beziffert werden, was ein sachlicher Grund sein kann, um von einer Vorsteuerabzugskürzung abzusehen (vgl. hierzu Urteil des BVGer A-1632/2006 vom 16. November 2009 E. 6.6 ff.).

#### **E. 6.4**

Dementsprechend hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin aufgrund der von dieser vereinnahmten Rückerstattung der Mineralölsteuer zurecht den Vorsteuerabzug verhältnismässig gekürzt. 7. Dem Gesagten nach ist die Beschwerde hinsichtlich der Steuerperiode 2011 infolge des Eintritts der absoluten Verjährung gutzuheissen (E. 3.2). Die Beschwerde ist überdies insofern gutzuheissen, als die Sache betreffend die Dienstleistungen «Airport Ticket Sale Service» und «Airport Ticket Management» zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen ist (vgl. E. 5.3.3.4 und E. 5.9.3.3). Weiter ist die Beschwerde hinsichtlich der Flugzeugabstellgebühren gutzuheissen. In diesem Punkt bleibt von der Vorinstanz noch zu klären, in welchem Umfang die Vermittlungsleistungen der Beschwerdeführerin steuerbar sind, und anschliessend die noch geschuldeten Mehrwertsteuern neu zu berechnen (vgl. E. 5.4.4). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. 8. Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden. 8.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die

Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid (mit noch offenem Ausgang) praxismässig als volles Obsiegen der Beschwerde führenden Partei (BGE 137 V 2010 E. 7.1; Urteil des BVer A-978/2020 vom 31. März 2020 E. 4.1). Streitig sind in der vorliegenden Sache Mehrwertsteuern in Höhe von CHF 6'718'272.- zuzüglich Verzugszins. Die Beschwerdeführerin obsiegt hinsichtlich der Aufrechnung betreffend die Steuerperiode 2011 im Umfang von CHF 1'393'042.-. Weiter gilt die Beschwerdeführerin auch betreffend die Aufrechnungen unter den Titeln «Airport Ticket Sale Service», «Airport Ticket Management» und Flugzeugabstellgebühren als obsiegend, weil der diesbezügliche Verfahrensausgang grundsätzlich noch offen ist, i.e. im Umfang von CHF 1'758'609.70. Gesamthaft obsiegt die Beschwerdeführerin damit zu rund 45%. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 35'000.- im Umfang von CHF 19'250.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss im entsprechenden Umfang zu verrechnen. Der Überschuss von CHF 15'750.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). 8.2 Im Rahmen ihres Obsiegens hat die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung, welche grundsätzlich der Vorinstanz aufzuerlegen ist (vgl. aber Urteil des BGer 2C\_263/2020 vom 10. Dezember 2021 E. 7). Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. Die Parteientschädigung wird demnach praxismässig auf insgesamt CHF 23'625.- festgesetzt und im Umfang von CHF 11'000.- (i.e. die teilweise Gutheissung infolge Verjährung der Steuerperiode 2011 betreffend) auf die Gerichtskasse genommen. Die übrigen CHF 12'625.- Parteientschädigung gehen zulasten der Vorinstanz. Letztere hat als Bundesbehörde keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

## **E. 7**

Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung der in Nummer 6 genannten Luftfahrzeuge;

## **E. 9**

andere Dienstleistungen als die nach Nummer 6, die für den unmittelbaren Bedarf der dort bezeichneten Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind; Den Inhalt dieser Befreiungstatbestände hat die Schweiz mit Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG im Wesentlichen übernommen. Die genannten Bestimmungen der 6. EU-MWST-Richtlinie wurden in den nun geltenden, inhaltlich gleich lautenden Art. 148 Bst. e - g MwStSystRL überführt. Richtlinien richten sich an die Mitgliedstaaten. Sie sind gemäss Art. 288 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV; ABl. 2012 C 326/01) hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlassen den Mitgliedsstaaten aber die Wahl der Form und Mittel. Richtlinien bezwecken, mitgliedstaatliches Recht anzugleichen bzw. zu harmonisieren. Es gilt das Gebot der vollständigen und effektiven Umsetzung, wobei Leitschnur die Gewährleistung der praktischen Wirksamkeit ist (Matthias Oesch, Europarecht Band I, 2. Aufl. 2019, Rz. 428 ff.). Richtlinien sind Teil des sekundären Rechts, welche auf Grundlage und Massgabe des primären Rechts erlassen werden. Die Gültigkeit und die Auslegung von Sekundärrechtsakten wird unter anderem auf dem Weg der Vorabentscheidung durch den EuGH überprüft (vgl. Oesch, a.a.O., Rz. 249 und Rz. 556 ff. mit weiteren Hinweisen). Im Sinne der vorangehenden Ausführungen ist nachfolgend auf die Rechtsprechung des EuGH zum in Frage stehenden Befreiungstatbestand

einzufragen und anschliessend beispielhaft - auch weil die Parteien sich hierzu äussern - die Umsetzung des Richtlinienrechts in Deutschland zu beleuchten.

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