

# **BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-06-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4898\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4898_2018)

FR: TAF A-4898/2018 du 26 juin 2019

IT: TAF A-4898/2018 del 26 giugno 2019

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Angefochten ist eine gestützt auf Art. 82 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) erlassene Verfügung der ESTV vom 22. Juni 2018, worin diese eine Mehrwertsteuernachforderung für die Steuerperioden 2010 bis 2014 festgesetzt und die Beschwerdeführerin zur Zahlung des ausstehenden Betrages (zuzüglich Verzugszins) verpflichtet hat. Diese Verfügung kann als im Sinne der einschlägigen Rechtsprechung einlässlich begründet gelten ([anstelle vieler] Urteil des BVGer A-4013/2018 vom 22. August 2018 E. 2.2.2). Das Bundesverwaltungsgericht ist damit für die Beurteilung der vorliegenden Sprungbeschwerde zuständig (Art. 83 Abs. 4 MWSTG in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021] und Art. 32 f. VwVG; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-3398/2017 vom 7. März 2019 E. 1.1). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der angefochtenen Verfügung zur Anfechtung derselben berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie hat die Beschwerde im Übrigen form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 22 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 50 Abs. 1 VwVG sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG).

### **E. 1.2**

Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 141 III 401 E. 4.2.2, 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteile des BVGer A-6828/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 1.3, A-5446/2016 vom 23. Mai 2018 E. 3.1.4, A-6494/2016 vom 4. September 2017 E. 3.2).

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR

101]; 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. 2.4.1). 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.). Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. Urteil des BGer 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und 6.5; Urteile des BVGer A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3.2.1, A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.1). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG nach dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.1; Urteil des BVGer A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3.2.1; Ralf Imstepf, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: ASA 78 S. 772). Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 3.1.1). Das Handeln im eigenen Namen ist mutatis mutandis ebenso entscheidend für die Bestimmung des Leistungsempfängers (vgl. zum früheren Recht Urteil des BVGer A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4; siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.2; hierzu siehe auch E. 2.4.3).

### **E. 2.2.3**

Gesetzesgemäss gelten Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen, die für hoheitliche Tätigkeiten empfangen werden, nicht als Entgelt (s. Art. 18 Abs. 2 Bst. 1 MWSTG). Als solche hoheitliche Tätigkeit gilt die Tätigkeit eines Gemeinwesens, die nicht unternehmerischer Natur, namentlich nicht marktfähig ist und nicht im Wettbewerb mit Tätigkeiten privater Anbieter steht, selbst wenn dafür Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden (Art. 3 Bst. g MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung). Per 1. Januar 2018 wurde diese Legaldefinition dahingehend präzisiert, dass auch entsprechende Tätigkeiten einer von einem Gemeinwesen eingesetzten Person oder Organisation als hoheitlich gelten; eine Änderung der Rechtslage ist mit dieser Präzisierung aber nicht verbunden (vgl. Botschaft vom 25. Februar 2015 zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes, BBl 2015 2615 ff., 2627; zur Gleichstellung von Beliehenen mit Gemeinwesen siehe auch [schon zum früheren Recht] Riedo, a.a.O., S. 204). Eine Leistung nicht unternehmerischer Natur und namentlich eine hoheitliche Tätigkeit ist aufgrund der Wettbewerbsneutralität als systemtragendes Prinzip der Mehrwertsteuer nur zurückhaltend anzunehmen (statt vieler: Urteil des BGer 2A.388/2001 vom 26. Februar 2002 E. 4.3; Alexandra Pillonel, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, Art. 3 N. 138; ebenso schon zum früheren Recht Riedo, a.a.O., S. 204). Nachdem schon unter früherem Recht in konstanter Rechtsprechung bei hoheitlicher Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinne von der fehlenden Marktfähigkeit ausgegangen wurde und das (nach heutiger Terminologie) unternehmerische Handeln als Negativabgrenzung von hoheitlichem Handeln galt (vgl. etwa BGE 141 II 182 E. 3.4, 125 II 480 E. 8b; vgl. Urteil des BGer 2A.233/1997 vom 25. August 2000 E. 4b statt vieler: Urteile des BVerfG A-1432/2006 vom 12. Juli 2007 E. 2.3, A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.2; Riedo, a.a.O., S. 194), hat nunmehr der Gesetzgeber diese zwingende Negativabgrenzung ausdrücklich festgeschrieben (Art. 3 Bst. g MWSTG). Liegt also eine marktfähige oder gewerbliche bzw. unternehmerische Tätigkeit vor, ist eine hoheitliche Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinn ausgeschlossen. Weiterhin kann eine Tätigkeit, welche das Gemeinwesen aus einem Subordinationsverhältnis heraus ausführt, und die es entsprechend verfügungsweise durchsetzen kann, in einer konkreten Konstellation gegebenenfalls nicht marktfähig sein. Hingegen ist nicht jede Handlung hoheitlicher Natur im mehrwertsteuerlichen Sinn und damit der objektiven Steuerpflicht entzogen, nur weil die Kosten bzw. das Entgelt dafür hoheitlich und in Form einer Verfügung erhoben werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist für die Frage nach dem Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 3 Bst. g MWSTG nicht entscheidend, in welcher Form das Gemeinwesen handelt (z.B. ob es verfügungsweise handelt), sondern ob die in Frage stehende Leistung als steuerbare oder nicht steuerbare Tätigkeit zu qualifizieren ist (siehe zum Ganzen Urteil des BGer 2C\_984/2014 und 2C\_990/2014 vom 26. Mai 2016 E. 4.3, mit Hinweisen). Im Einklang mit der Rechtsprechung zum früheren Recht (vgl. statt vieler Urteil des BGer 2A.305/2002 vom 6. Januar 2003 E. 2) wird in der Botschaft zum MWSTG überdies betont, dass sich die mehrwertsteuerrechtliche Definition der hoheitlichen Tätigkeit namentlich von der entsprechenden privatrechtlichen Definition und vom Begriff der hoheitlichen Tätigkeit im (übrigen) öffentlichen Recht unterscheidet. So seien etwa Tätigkeiten, die gar aufgrund eines Monopols ausgeübt würden, jedoch unternehmerischer Natur seien, mehrwertsteuerlich nicht als hoheitlich zu qualifizieren (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft zum MWSTG], BBl 2008 6943; vgl. schon Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission SRK 1998-28 vom 25. Januar 1999 E. 3b bb [aufgehoben, aber

aus einem andern Grund, durch Urteil des BGer 2A.92/1999 vom 19. Januar 2000]). Das in Art. 3 Bst. g MWSTG genannte negative Abgrenzungskriterium der unternehmerischen Natur der Tätigkeit ist somit auch nach dem Willen des Gesetzgebers so gestaltet, dass selbst eine im Monopolbereich ausgeübte staatliche oder übertragene Tätigkeit dann nicht als hoheitlich qualifiziert werden kann, wenn sie unternehmerischer Natur ist. Dieses gesetzgeberische Konzept ist systemkonform, denn solche unternehmerische, an sich dem objektiven Geltungsbereich der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistungen, welche im Bereich von Monopolen erbracht werden, stehen zumindest in einem potentiellen Wettbewerb zu Leistungen möglicher anderer bzw. privater Leistungserbringer; es ist also jeweils zu fragen, ob die Tätigkeit ohne Einräumung der Monopolstellung ebenso gut Gegenstand eines andern bzw. Privatunternehmens bilden könnte. Hoheitlichkeit darf nicht angenommen werden, nur weil die Leistungen gesetzlich oder faktisch vom Wettbewerb ausgeschlossen sind (Urteil des BVerfG A-883/2014 vom 23. September 2014 E. 4.2.1; Riedo, a.a.O., S. 201; vgl. Felix Geiger, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012, Art. 3 N. 40; siehe ferner [zum deutschen Umsatzsteuerrecht] Bernhard Weich, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer, Köln 1996, S. 111).

#### **E. 2.2.4**

Der Bundesrat hat (gestützt auf die Delegationsnorm von Art. 12 Abs. 4 MWSTG) in Art. 14 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in allgemeiner Weise definiert, welche Leistungen von Gemeinwesen unternehmerischer Natur und damit steuerbar sind, nämlich solche Leistungen, die nicht als hoheitliche Tätigkeiten nach Art. 3 Bst. g MWSTG gelten. Art. 14 MWSTV zählt des Weiteren verschiedene Leistungen von Gemeinwesen ausdrücklich auf, die per se unternehmerischer Natur sind. Darunter sind namentlich auch Dienstleistungen auf Flughäfen genannt (vgl. Art. 14 Ziff. 4 MWSTV; siehe auch Urteil des BGer 2C\_984/2014 und 2C\_990/2014 vom 26. Mai 2016 E. 4.2.2). Art. 14 MWSTV wurde erlassen, um die in Art. 23 Abs. 2 des alten Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) enthaltene (nicht abschliessende) Aufzählung von beruflichen oder gewerblichen und damit steuerbaren Tätigkeiten zu übernehmen sowie mit den jüngsten Praxisentwicklungen zu ergänzen (vgl. Botschaft zum MWSTG, BBl 2008 6885 ff., 6953). Die Aufzählung in Art. 14 MWSTV hat somit in erster Linie den Zweck, die hoheitliche Tätigkeit gemäss Art. 3 Bst. g MWSTG zu begrenzen, indem sie auflistet, welche Tätigkeiten von Gemeinwesen (bzw. von seitens eines Gemeinwesens eingesetzten Personen oder Organisationen) nicht hoheitlich sind bzw. der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen (vgl. Urteil des BGer 2C\_984/2014 und 2C\_990/2014 vom 26. Mai 2016 E. 4.3, mit Hinweis).

#### **E. 2.3**

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". Auf diesen Leistungen ist somit keine Inlandsteuer geschuldet (vgl. Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

#### **E. 2.4.1**

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 (Sonja Bossart/Diego Clavadetscher, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 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, a.a.O., 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 Ziff. 9.1 der Branchen-Info 17 "Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien" der ESTV; vgl. auch Urteil des BVGer A-1262/2013 vom 5. November 2013 E. 2.4, 3.2.2; Britta Rehfisch/ Roger Rohner, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 21 N. 345, mit Hinweis. Vgl. auch Urteil des BVGer A-1561/2006 vom 5. Januar 2009 E. 2.3.2 f., wonach die ESTV im betreffenden [altrechtlichen] Fall für das Vorliegen einer Lieferung zu Recht vorausgesetzt habe, dass dem Mieter ein genau bezeichneter Platz zu dessen alleiniger Verfügung während der Vertragsdauer zugewiesen werden muss).

#### **E. 2.4.2**

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. 2.4.3**

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). Wie erwähnt ist für die Bestimmung des Leistungsempfängers das Handeln im eigenen Namen entscheidend (vorn E. 2.2.2). Als Empfänger einer Dienstleistung namentlich auch bei grenzüberschreitenden Verhältnissen gilt prinzipiell der im eigenen Namen auftretende Vertragspartner des leistenden Unternehmens. Ein Indiz hierfür bildet die Rechnung (zum Ganzen vgl. Bossart/Clavadetscher, a.a.O., N. 38 zu Art. 18 mit zahlreichen Hinweisen; Regine Schluckebier, in: Geiger/Schluckebier, a.a.O., N. 20 ff. zu Art. 26; dies galt schon unter dem alten Recht: Urteil des Bundesgerichts 2C\_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 6.7

und 6.8). Fallen Vertragspartner und Rechnungsadressat auseinander, ist nach einer in der Lehre vertretenen sachgerechten Ansicht "anhand des konkreten Falls zu prüfen, ob der Rechnungsadressat i) Leistungsempfänger ist (z.B. infolge Eintritts in den Vertrag) oder ii) lediglich für den Vertragspartner die Kosten übernimmt" (Geiger, a.a.O., Art. 8 N. 8).

### **E. 2.5**

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 Gegenausnahme 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 selbständige Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 Bst. c MWSTG). Ferner bleibt auch die Vermietung und Verpachtung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, welche zu einer Betriebs-, nicht jedoch zu einer Sportanlage gehören, steuerbar (Art. 21 Abs. 2 Bst. d MWSTG). Soweit nicht nach Art. 22 Abs. 1 MWSTG - in der für den vorliegenden Fall massgebenden, bis zum 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung dieser Vorschrift - für deren Versteuerung optiert wird, sind die steuerausgenommenen Leistungen nicht steuerbar (Art. 21 Abs. 1 MWSTG) und berechtigen sie den Steuerpflichtigen auch nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Für die Versteuerung kann - soweit hier interessierend - bei Leistungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG nicht optiert werden, wenn der Gegenstand vom Empfänger oder der Empfängerin ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird (Art. 22 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

### **E. 3.1**

Gemäss Art. 36a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 21. Dezember 1948 über die Luftfahrt (Luftfahrtgesetz, LFG, SR 748.0) bedarf es für den Betrieb von Flugplätzen, welche dem öffentlichen Verkehr dienen, einer Betriebskonzession des Eidgenössischen Departementes für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation (UVEK). Mit der Konzessionserteilung erwirbt der Konzessionär das Recht, einen Flughafen gewerbsmässig zu betreiben sowie namentlich Gebühren zu erheben (Art. 36a Abs. 2 Satz 1 LFG). Nach Art. 36a Abs. 4 LFG verfügt der Konzessionär überdies über das Enteignungsrecht. Der Konzessionär hat den Flughafen unter Vorbehalt der im Betriebsreglement festgelegten Einschränkungen für alle Luftfahrzeuge im nationalen und internationalen Verkehr zur Verfügung zu stellen, einen ordnungsgemässen, sicheren Betrieb zu gewährleisten sowie für die dafür erforderliche Infrastruktur zu sorgen (Art. 36a Abs. 2 Satz 2 LFG).

### **E. 3.2**

Mit Zustimmung des UVEK kann die Konzession auf einen Dritten übertragen werden (Art. 36a Abs. 3 Satz 1 LFG). Dem Konzessionär steht auch das Recht zu, bloss einzelne Rechte oder Pflichten aus der Konzession auf Dritte zu übertragen (Art. 36a Abs. 3 Satz 2 erster Teil LFG; Art. 15 der Verordnung vom 23. November 1994 über die Infrastruktur der Luftfahrt [VIL, SR 748.131.1]). Insofern steht es grundsätzlich im Ermessen des Konzessionärs, einzelne Rechte oder Pflichten zu übertragen. Da aber die Anforderungen der Konzession beachtet werden müssen und eine Gleichbehandlung der Konkurrenten geboten ist, ist nach Art. 15 VIL das Bundesamt für Zivilluftfahrt (BAZL) in das Verfahren involviert (Urteil des BGer 2C\_377/2016 vom 16. April 2018 E. 4.2). Im Bereich der Bodenabfertigung ist ein Flughafen unter bestimmten Voraussetzungen zu einer

Übertragung der genannten Art rechtlich verpflichtet. Auch hier ist das BAZL in das Verfahren involviert (vgl. Ziff. 11 Anhang VIL in der vor dem 1. Januar 2019 gültig gewesenen Fassung).

### **E. 3.3**

Gemäss Art. 29a VIL in der bis zum 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung gelten für die Organisation und den Betrieb der Bodenabfertigungsdienste auf den Flughäfen die Richtlinie 96/67/EG des Rates vom 15. Oktober 1996 über den Zugang zum Markt der Bodenabfertigungsdienste auf den Flughäfen der Gemeinschaft (ABl. L 272 vom 25.10.1996 S. 36 ff.; nachfolgend: RL 96/67/EG) und deren Änderungen, welche nach Art. 23 des Abkommens vom 21. Juni 1999 zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über den Luftverkehr (LVA, SR 0.748.127.192.68) durch den gemischten Ausschuss vereinbart wurden. Art. 29b VIL in der bis zum 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung regelt den Marktzugang. Gemäss Abs. 1 dieser Vorschrift hat der Flugplatzhalter (der Konzessionär) im Betriebsreglement den Marktzugang zu den Bodenabfertigungsdiensten nach den Anforderungen der RL 96/67/EG und des Anhanges der VIL (in der bis zum 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung) betreffend die Bodenabfertigungsdienste zu regeln. Im Bereich der Bodenabfertigung (Handling) lassen sich drei Anbieterkategorien unterscheiden (vgl. Art. 2 Bst. e-g und Anhang RL 96/67/EG; Stefan Vogel, Luftfahrtinfrastruktur, in: Giovanni Biaggini et al. [Hrsg.], Fachhandbuch Verwaltungsrecht, 2015, S. 363 ff., N. 8.35): Flughäfen, Airlines (sog. Selbstabfertigung) sowie unabhängige Unternehmen (sog. Drittabfertigung; siehe zum Ganzen Urteil des BGer 2C\_377/2016 vom 16. April 2018 E. 4.3). Die RL 96/67/EG hat zum Ziel, im Sinne des freien Dienstleistungsverkehrs schrittweise den Zugang zum Markt der Bodenabfertigungsdienste zu liberalisieren und dabei die Funktionsfähigkeit der Flughäfen sicherzustellen. Zu diesem Zweck treffen die Mitgliedstaaten die erforderlichen Massnahmen, um den Bodenabfertigungsdienstleistern den freien Zugang zum Markt der Drittabfertigungsdienste (Art. 6 Abs. 1 RL 96/67/EG) und die freie Ausübung der Selbstabfertigung (Art. 7 Abs. 1 RL 96/67/EG) zu gewährleisten (siehe zum Ganzen Urteil des BGer 2C\_377/2016 vom 16. April 2018 E. 4.4, mit Hinweisen).

### **E. 4.1**

Nach Ziff. 7.2.3 Abs. 1 der Branchen-Info 11 "Luftverkehr" der ESTV gelten "Flughafengebühren, welche Flughafenbetreiber als Entgelt für ihre Dienstleistungen in Rechnung stellen" (recte: Dienstleistungen, für welche solche Flughafengebühren entrichtet werden), nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG als am Ort des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit oder am Ort der Betriebsstätte des Leistungsempfängers erbracht (Empfängerortsprinzip; vgl. dazu auch Ziff. 8.2 Abs. 6 sowie Ziff. 9.3 Abs. 1 und 3 dieser Branchen-Info).

### **E. 4.2**

Das Zurverfügungstellen von Abstellplätzen für Luftfahrzeuge bildet gemäss Ziff. 7.2.3 Abs. 3 der Branchen-Info 11 "Luftverkehr" der ESTV nicht eine Dienstleistung, sondern eine Lieferung (vgl. dazu auch Ziff. 8.2 dieser Branchen-Info). Ziff. 7.1.4 der Branchen-Info 11 "Luftverkehr" der ESTV lautet wie folgt: "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 Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG ist grundsätzlich nicht möglich. Einzig das Abstellen von Luftfahrzeugen auf Abstellplätzen für die Dauer der Abfertigung kann nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 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 Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG." Soweit hier interessierend sieht Ziff. 8.2 der erwähnten Branchen-Info ferner in der im vorliegend streitbetroffenen Zeitraum gültig gewesenen Fassung vor, dass die Steuerbefreiung von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG nur für Leistungen gilt, "welche den berechtigten Luftfahrtunternehmen direkt erbracht werden". Eine Weitergabe der Befreiung (z.B. an Zulieferfirmen oder Unterakkordanten) ist nach dieser Verwaltungspraxis ausgeschlossen. Die genannte Ziffer der Branchen-Info 11 enthielt sodann insbesondere Folgendes: "Die folgenden Lieferungen sind nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG von der Steuer befreit: [...] - Vermietung von Abstellplätzen während der Dauer der Abfertigung; [...] - Energie- und Klimaversorgung der Luftfahrzeuge. Zu den Dienstleistungen, die nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG von der Steuer befreit in Rechnung gestellt werden können, gehören - Leistungen im Bereich der Flugsicherung/Luftraumüberwachung; - Slot Coordination; [...] - Durch die Flughafenbetreiberin in Rechnung gestellte Flugbetriebsgebühren (gemäss Art. 1 Abs. 2 der Verordnung über die Flughafenengebühren) wie - Start- und Landegebühren; [...] - Abfertigungsgebühren; [...] Nicht darunter fällt die Flugzeugabstellgebühr gemäss Artikel 1 Absatz 3 Buchstabe a der Verordnung über die Flughafenengebühren, da es sich hier um das Entgelt für eine Lieferung handelt."

### **E. 5.1**

Im vorliegenden Fall liegt zunächst im Streit, ob im Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin erhobenen Luftfahrzeug-Abstellgebühren, Gebühren für die Nutzung der Gepäcksortieranlage (GSA-Gebühren), CUTE-Gebühren (Gebühren für die Nutzung der Applikationen und Terminals am Flughafen), Baggage-Reconciliation-Gebühren (BRTS-Gebühren; Gebühren für die Nutzung einer Applikation, welche für jeden eingestiegenen Passagier die Freigabe für das Einladen der zugehörigen Gepäckstücke auslöst), sowie Gebühren für die Energie- und Klimaversorgung der Flugzeuge (sog. EVA-Gebühren) von steuerbaren Umsätzen oder von hoheitlichen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin auszugehen ist. Während die ESTV das Vorliegen entsprechender Umsätze bejaht, macht die Beschwerdeführerin geltend, diese Gebühren seien für hoheitliche Tätigkeiten geleistet worden und es lägen damit keine steuerbaren Leistungen vor. Vor diesem Hintergrund drängt es sich auf, vorliegend zunächst zu prüfen, ob die erwähnten Gebühren (im Folgenden: streitbetroffene Gebühren) im Zusammenhang mit (im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne) hoheitlichen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin erhoben wurden. Gegebenenfalls wäre nach der gesetzlichen Ordnung schon das Vorliegen von Entgelten sowie Leistungsverhältnissen zu verneinen und hätte die ESTV damit hinsichtlich der streitbetroffenen Gebühren zu Unrecht nicht abgerechnete steuerbare Umsätze angenommen sowie Inlandsteuern nacherhoben.

### **E. 5.2.1**

Unbestritten ist zunächst, dass die Beschwerdeführerin Inhaberin einer vom UVEK erteilten Betriebskonzession im Sinne von Art. 36a LFG ist. Auch hat die Beschwerdeführerin als

Inhaberin einer solchen Konzession und als Flughafenhalterin verschiedene, ihr von Gesetzes wegen zustehende Befugnisse. Insbesondere hat die Beschwerdeführerin nach Art. 39 Abs. 1 LFG als Flughafenhalterin die generelle Befugnis, für die Benützung der (und den Zugang zu den) dem Flugbetrieb dienenden Flughafeneinrichtungen, einschliesslich der flugbetriebspezifischen Sicherheitskontrollen, Gebühren zu erheben. Diese Befugnis umfasst insbesondere die Möglichkeit der Erhebung von Passagiergebühren, Sicherheitsgebühren, Landegebühren, Abstellgebühren, Lärm- und Emissions-Zuschlägen, Nutzungsentgelten für die Benutzung zentraler Infrastruktur sowie Zugangsentgelten für die Flughafenanlagen (vgl. Art. 39 Abs. 3 LFG). Über im Einzelfall bestrittene Gebührenrechnungen darf die Beschwerdeführerin als Flughafenhalterin nach Art. 39 Abs. 2 LFG mittels Verfügung entscheiden. Die erwähnte generelle und abstrakte Befugnis der Beschwerdeführerin zur Erhebung von Gebühren und die Kompetenz, im Streitfall verfügungsweise zu entscheiden, genügen freilich rechtsprechungsgemäss alleine noch nicht, um die im vorliegenden Fall konkret zu qualifizierenden Tätigkeiten der Beschwerdeführerin als hoheitlich im mehrwertsteuerlichen Sinne zu bezeichnen. Ebenso wenig ist nach dieser Judikatur allein entscheidend, ob und in welchem Umfang der Beschwerdeführerin weitergehende Verfügungskompetenzen (etwa im Zusammenhang mit dem ihr zustehenden Enteignungsrecht [vgl. E. 3.1]) zukommen (anders jedoch Beschwerde, S. 8 f.). Vielmehr ist nach der formell-gesetzlichen Ordnung des MWSTG massgebend, ob die von der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den streitbetroffenen Gebühren erbrachten Tätigkeiten marktfähig und damit unternehmerischer Natur sind (siehe zum Ganzen E. 2.2.3).

### **E. 5.2.2**

Es ist unbestritten, dass die hier interessierenden Tätigkeiten der Beschwerdeführerin in den konzessionierten Bereich fallen. Indessen bleibt gleichwohl zu klären, ob sich die Beschwerdeführerin in einem tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb mit anderen bzw. privaten Anbietern befindet. Denn Hoheitlichkeit darf nicht angenommen werden, nur weil die Leistungen rechtlich oder faktisch dem Wettbewerb nicht zugänglich sind. Massgebend zur Beantwortung dieser Frage ist, ob die in Rede stehenden Tätigkeiten ohne gesetzliche Einräumung der Konzession ebenso gut von anderen bzw. Privatunternehmen geleistet werden könnten (vgl. E. 2.2.3).

### **E. 5.3.1**

Mit der Konzession hat die Beschwerdeführerin zwar eine Art faktische Monopolstellung inne, jedoch beschränkt auf den Flughafen A. \_\_\_\_\_ und dessen unmittelbarer Umgebung. Insofern kann entgegen ihrer Ansicht nicht gesagt werden, es bestehe kein relevanter tatsächlicher Wettbewerb zwischen ihr und anderen Konkurrentinnen. Denn im Verhältnis zu den umliegenden Flughafenbetreiberinnen mit internationaler Ausrichtung ([...], grenznahe Ausland) besteht keine solche Monopolstellung (die für sich alleine ohnehin nicht entscheidend wäre) der Beschwerdeführerin, sondern vielmehr ein effektiver Wettbewerb. Sie steht mit Blick auf ihre - was massgebend ist - ebenfalls international ausgerichtete Tätigkeit ohne weiteres mit anderen Konzessionärinnen bzw. den genannten Flughafenbetreiberinnen in direkter Konkurrenz (bereits die Höhe der Flughafengebühren kann beispielsweise für eine Fluggesellschaft bei der Wahl des Flughafens relevant sein). An diesem Ergebnis kann - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten nichts ändern, dass auch diese anderen Flughafenbetreiberinnen über eine entsprechende Konzession verfügen. Bereits deshalb ist

die fragliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin als marktfähig zu qualifizieren. Wie nachfolgend aufzuzeigen ist, herrscht auch ein potentieller Wettbewerb mit Bezug auf den Betrieb des Flughafens A. \_\_\_\_\_ selbst:

### **E. 5.3.2**

Entsprechend ist zu prüfen, ob das Zurverfügungstellen von Abstellplätzen, für welches die Beschwerdeführerin Luftfahrzeug-Abstellgebühren erhoben hat, im erwähnten Sinne einem potentiellen Wettbewerb unterliegt und damit als marktfähig zu qualifizieren ist. Da die Beschwerdeführerin grundsätzlich - wenn auch unter Involvierung des BAZL - einzelne Rechte oder Pflichten aus ihrer Betriebskonzession auf Dritte übertragen kann (vgl. E. 3.2), erscheint es ohne weiteres möglich, dass am Flughafen A. \_\_\_\_\_ nebst oder anstelle der Beschwerdeführerin auch einzelne oder mehrere Andere bzw. Private mit dem Zurverfügungstellen von Abstellplätzen an die Fluggesellschaften betraut werden. Insoweit besteht folglich ein potentieller Wettbewerb und ist die Tätigkeit der Beschwerdeführerin marktfähig, also nicht hoheitlich.

### **E. 5.3.3**

Auch das Zurverfügungstellen der Gepäcksortieranlage, die Einräumung eines Nutzungsrechts an den Applikationen sowie Terminals am Flughafen mit der Möglichkeit der Verlinkung mit dem DCS Departure Control System, die Einräumung eines Nutzungsrechts an einer Applikation für die Freigabe des Einladens des zum jeweilig eingestiegenen Passagier gehörenden Gepäckstückes sowie die Energie- und Klimaversorgung der Flugzeuge unterliegen einem potentiellen Wettbewerb und sind damit als marktfähig zu qualifizieren. Denn die entsprechenden Tätigkeiten der Beschwerdeführerin können (wie in E. 3.2 ausgeführt und wie sich auch aus dem Betriebsreglement Anhang 4, Art. 7 Abs. 2 ergibt) übertragen werden und somit auch von Anderen bzw. Privaten geleistet werden. Der Umstand, dass die entsprechenden Tätigkeiten unter Wahrung gewisser Anforderungen zur Sicherstellung der geordneten Abfertigung und eines sicheren Flugbetriebes erbracht werden müssen (sowie entsprechend teilweise reguliert sind), macht sie nicht zu hoheitlichen Tätigkeiten. Ihrer Art nach handelt es sich faktisch zweifelsfrei, was massgebend ist, um Tätigkeiten, welche auch von Privaten unter Beachtung dieser Anforderungen angeboten werden könnten. Art. 8 RL 96/67/EG sieht in Verbindung mit Art. 29b Abs. 1 VIL zwar vor, dass die Verwaltung und der Betrieb der zentralen Infrastruktureinrichtungen zur Erbringung von Bodenabfertigungsdiensten, welche aufgrund ihrer Komplexität bzw. aus Kosten- oder Umweltschutzgründen nicht geteilt oder in zweifacher Ausführung geschaffen werden können (wie beispielsweise die Gepäcksortier-, Enteisungs-, Abwasserreinigungs- und Treibstoffverteilungsanlagen), dem Leitungsorgan des Flughafens oder einer anderen Stelle vorbehalten werden können und die Dienstleister sowie die Selbstabfertiger zur Nutzung dieser Infrastruktureinrichtungen verpflichtet werden können. Die Beschwerdeführerin hat dementsprechend in ihrem Betriebsreglement vorgesehen, dass der Betrieb ihr selbst vorbehalten ist und die "Dienstleister" und "Selbstabfertiger" die zentralen Infrastruktureinrichtungen der Beschwerdeführerin benutzen müssen (Art. 7 Abs. 1 und 4 des Anhangs 4 des Betriebsreglements). Entgegen der in der Beschwerde geäußerten Ansicht schliesst die erwähnte Ordnung aber die Marktfähigkeit keineswegs aus. Es mag zwar zutreffen, dass bei den hier interessierenden Anlagen (namentlich der Gepäcksortieranlage) aus Komplexitäts-, Kosten- oder Umweltschutzgründen eine Teilung oder Bereitstellung in mehrfacher Ausführung nicht möglich ist (vgl. dazu auch Art. 2 Bst. d der Verordnung vom 25. April

2012 über die Flughafengebühren [SR 748.131.3], wonach die zentrale Infrastruktur aus Einrichtungen und Diensten besteht, "die aufgrund ihrer Komplexität oder aus Kosten- oder Umweltschutzgründen nicht geteilt oder in mehrfacher Ausführung bereitgestellt werden können"). Ein solcher Benutzungszwang ist in Konstellationen des faktischen Monopols indes nicht untypisch; ausschlaggebend bleibt, dass die fraglichen Tätigkeiten ihrer Art nach wie oben dargelegt - wenn auch unter Beachtung gewisser betrieblicher und sicherheitsmässiger Anforderungen - statt von der Beschwerdeführerin prinzipiell auch von an Andern bzw. Privaten ausgeübt werden könnten. Ausserdem ist Art. 8 RL 96/67/EG, anders als die Beschwerdeführerin wohl meint (vgl. insbesondere Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 12. März 2019, S. 4), ohnehin nur eine Kann-Vorschrift. Mit anderen Worten ist nach dieser Vorschrift ein liberalisierter, marktfähiger Zugang zu den fraglichen Tätigkeiten gerade nicht von vornherein ausgeschlossen (auch Art. 7 Abs. 2 von Anhang 4 des Betriebsreglements sieht Entsprechendes vor).

#### **E. 5.3.4**

Nach dem Gesagten sind die hier interessierenden Tätigkeiten der Beschwerdeführerin nicht als hoheitlich, sondern vielmehr als marktfähig bzw. unternehmerisch zu qualifizieren. Dies ergibt sich im Übrigen bereits aus der gesetzlichen Ordnung des MWSTG, sowie insoweit, als es sich um Dienstleistungen handelt, auch aus Art. 14 Ziff. 4 MWSTV, wonach Dienstleistungen auf Flughäfen unternehmerischer Natur sind (E. 2.2.1-2.2.4 hiervor). Offen bleiben kann, ob das in der Beschwerde genannte Ausstellen von Notpässen am Flughafen A.\_\_\_\_\_, der Betrieb der De-Icing Tankanlage an diesem Flughafen (vgl. dazu Vernehmlassung, S. 5, sowie Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 11. Februar 2019, S. 6 f.) und die von der Beschwerdeführerin als Beispiel für eine angeblich hoheitliche Tätigkeit angeführte Durchführung von Anwaltsprüfungen sowie die Erteilung des Anwaltspatentes ebenfalls als marktfähig bzw. unternehmerisch oder stattdessen als hoheitlich zu betrachten sind. Denn es ist nicht ersichtlich, was aus der Zuordnung dieser Tätigkeiten zum hoheitlichen oder nicht hoheitlichen Bereich für die Einordnung der streitbetroffenen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin abgeleitet werden könnte.

#### **E. 6.1**

Die Luftfahrzeug-Abstellgebühren wurden nach dem Gesagten für eine nicht hoheitliche Leistung der Beschwerdeführerin, die entgeltliche Zuteilung von Stand- oder Abstellplätzen, erhoben (vgl. E. 5). Diese Leistung ist ohne Weiteres als Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Abstellplätzen für Luftfahrzeuge (für einen bestimmten Zeitraum ausschliesslich zugewiesen und klar abgegrenzt) und damit entsprechend der gesetzlichen Ordnung (vgl. E. 2.2.1, 2.4.1 und 2.5) sowie in Übereinstimmung mit der Verwaltungspraxis, die sich - soweit hier interessierend (und unbestrittenermassen) - an die Gesetzesvorgaben hält, mithin als rechtskonform sowie überdies als sachgerecht erscheint (vgl. E. 4.2), als zum Normalsatz steuerbare Lieferung (Vermietung von Parkplätzen) zu qualifizieren. Grundsätzlich nicht zu folgen ist also der Beschwerdeführerin, soweit sie geltend macht, es gehe hier nicht um eine Lieferung, sondern um eine Dienstleistung. Entsprechend kann sie nicht mit Erfolg argumentieren, gestützt auf das Empfängerortsprinzip (vgl. E. 2.4.3) liege der Leistungsort bei den Leistungen, welche den von ausländischen Fluggesellschaften ohne Betriebsstätte in der Schweiz entrichteten Luftfahrzeug-Abstellgebühren zugrunde liegen, im Ausland. Einzig für die Dauer der Abfertigung könnte - insoweit unbestrittenermassen - wiederum in Übereinstimmung mit der sich an die Gesetzesvorgaben haltenden Verwaltungspraxis beim

Abstellen von Luftfahrzeugen auf Abstellplätzen von steuerbefreiten, für den unmittelbaren Bedarf von Luftfahrzeugen und ihrer Ladungen bestimmten Dienstleistungen im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG (in fine) ausgegangen werden (E. 4.2). Vorausgesetzt wäre dabei gemäss dieser Praxis allerdings, dass die Beschwerdeführerin die Zeit der Abfertigung separat ermittelt und in der Rechnung an die Fluggesellschaften entsprechend ausgewiesen hätte. Zweifellos steht zumindest eine Vielzahl der Flugzeuge insgesamt länger auf zugewiesenen Plätzen, als dies für die reine Abfertigung erforderlich wäre, nämlich bis zum jeweils nächsten Abflug. Die eine entsprechende Steuerbefreiung geltend machende Beschwerdeführerin weist jedoch nicht im Ansatz nach, dass sie die Luftfahrzeug-Abstellgebühren nur für die Dauer der Abfertigung erhoben hat. Vielmehr räumt sie ein, dass sie die beiden Arten der Zuweisung von Abstellplätzen nicht separat ermittelte. Sie hält jedoch dafür, das Erfordernis der separaten Ermittlung und des entsprechenden Ausweises finde weder im Gesetzeswortlaut noch in den Materialien Rückhalt. Auch hierin kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden. Es genügt, dass die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Zurverfügungstellung der Plätze während der Dauer der Abfertigung einerseits und während der übrigen Zeit andererseits - wie gezeigt - im Gesetz angelegt ist. Das praxismässige Erfordernis einer separaten Ermittlung der beiden Arten von Leistungen drängt sich mit Blick auf eine rechtskonforme Steuerauscheidung geradezu auf, erscheint jedenfalls als sachgerecht und damit bundesrechtskonform. Es erweist sich damit, dass der angefochtene Entscheid bezüglich der Luftfahrzeug-Abstellgebühren rechtens ist.

#### **E. 6.2.1**

Zu Recht ist demgegenüber unbestritten, dass die von der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Gepäcksortieranlage des Flughafens A. \_\_\_\_\_ erbrachten Leistungen Dienstleistungen bilden. Anders als bei einer blossen Überlassung eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung, welche als Lieferung zu qualifizieren ist, wird nämlich die Gepäcksortieranlage von verschiedenen Personen gemeinsam genutzt und wird diese Anlage als Gesamtinfrastruktur im Rahmen einer Gesamtleistung zur Verfügung gestellt, weshalb es sich seitens der Beschwerdeführerin um die Einräumung eines Nutzungsrechts und damit um eine Dienstleistung handelt (vorn E. 2.4.1). Uneinigkeit besteht unter den Verfahrensbeteiligten jedoch hinsichtlich der Frage, wer bei den fraglichen Dienstleistungen als Leistungsempfänger zu gelten hat: Nach Ansicht der Vorinstanz bilden die sog. Handling Agents, d.h. die Bodenabfertigungsdienste, Leistungsempfänger der von der Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen. Träfe diese Auffassung zu, läge der Ort der Leistung im Inland mit den entsprechenden Steuerfolgen zulasten der Beschwerdeführerin. Demgegenüber hält die Beschwerdeführerin dafür, dass die Fluggesellschaften die Leistungsempfänger sind. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin folgt daraus bei Annahme nicht hoheitlicher Dienstleistungen, dass diese Leistungen entweder - soweit sie gegenüber ausländischen Fluggesellschaften ohne Betriebsstätte in der Schweiz erbracht wurden - gemäss dem Empfängerortsprinzips nicht der Inlandsteuer unterliegen oder sie (bei inländischen Empfängern) nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG (in fine) als für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmte Leistungen steuerbefreit sind. Zu Recht geht die Vorinstanz davon aus, dass es für die Frage, ob das Empfängerortsprinzips im erwähnten Sinne greift und im Übrigen die Steuerbefreiung von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG anwendbar ist, darauf ankommt, wer bei der Bereitstellung der Gepäcksortieranlage als Leistungsempfänger zu betrachten ist. Insbesondere hat die Vorinstanz zulässigerweise das in der

Verwaltungspraxis für die einschlägige Steuerbefreiung festgehaltenes Erfordernis, dass die in Frage stehenden Leistungen den berechtigten Luftfahrtunternehmen direkt erbracht werden müssen (vgl. E. 4.2), für die Beurteilung herangezogen. Dieses praxisgemässe Erfordernis erscheint nämlich als sachgerechte und rechtskonforme Konkretisierung der Steuerbefreiungsnorm von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG, zumal bei den in Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG genannten steuerbefreiten Tatbeständen ausdrücklich von Leistungen an "Luftverkehrsunternehmen" die Rede ist und die hier interessierende Steuerbefreiung nach dem Gesetzeswortlaut ausschliesslich für Dienstleistungen für "den unmittelbaren Bedarf" dieser Luftfahrzeuge (und zugehörigen Ladungen) dieser Unternehmen gilt.

### **E. 6.2.2**

Für die Beantwortung der Frage, ob die Vorinstanz die Leistungen der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den GSA-Gebühren - abgesehen von ihrer (wie gesehen [vgl. E. 5]) unternehmerischen Natur - in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht korrekt behandelt hat, ist nach dem Gesagten massgebend und zu klären, wo sich der Ort der Leistungen befand bzw. wer Empfänger dieser Leistungen war, nämlich die Handling Agents oder die Fluggesellschaften. Für die Bereitstellung und den Betrieb zentraler Infrastruktureinrichtungen zur Erbringung von Bodenabfertigungs- und Wartungsdiensten, d.h. namentlich für die Bereitstellung sowie den Betrieb der Gepäcksortieranlage (vgl. die erwähnte Legaldefinition der zentralen Infrastruktur in Art. 2 Bst. d der Verordnung vom 25. April 2012 über die Flughafengebühren sowie Art. 44 Abs. 2 dieser Verordnung in Verbindung mit Anhang 4 Art. 1 Ziff. 6 des Betriebsreglements für den Flughafen A. \_\_\_\_\_ vom 30. Juni 2011 [= Akten Vorinstanz, act. 6] sowie Beilage 2 zu diesem Anhang), kann der Flughafenhalter nach Art. 44 Abs. 1 der Verordnung über die Flughafengebühren ein Nutzungsentgelt erheben. Schuldnerin oder Schuldner der Nutzungsentgelte ist die juristische oder natürliche Person, welche die zentralen Infrastruktureinrichtungen benutzt (Art. 5 Abs. 4 der Verordnung über die Flughafengebühren [mit dieser Regelung stimmte das frühere, in den streitbetroffenen Steuerperioden gültig gewesene Gebührenreglement des Flughafens A. \_\_\_\_\_ überein, vgl. Akten Vorinstanz, act. 13 Ziff. 3.1]). Gemäss Art. 7 Abs. 4 des Anhangs 4 des Betriebsreglements des Flughafens A. \_\_\_\_\_ haben - wie bereits erwähnt - "Dienstleister" (d.h. natürliche oder juristische Personen, welche einen oder mehrere Bodenabfertigungsdienste für Dritte erbringen [vgl. Art. 1 Ziff. 5 dieses Anhangs]) und "Selbstabfertiger" die zentralen Infrastruktureinrichtungen zu nutzen. Nach Art. 7 Abs. 6 des Anhangs 4 des Betriebsreglements des Flughafens A. \_\_\_\_\_ ist für die Nutzung der zentralen Infrastruktureinrichtungen durch das Leitungsorgan des Flughafens A. \_\_\_\_\_ oder durch den Betreiber ein Entgelt zu erheben, wobei dessen Höhe nach sachgerechten, objektiven, transparenten sowie nichtdiskriminierenden Kriterien in den Abfertigungsberechtigungen festzulegen ist.

### **E. 6.2.3**

Die (in E. 6.2.2) erwähnten Bestimmungen legen nahe, dass das hier interessierende Nutzungsentgelt je nachdem, ob eine Selbstabfertigung oder eine Drittabfertigung erfolgt, von den Selbstabfertigern bzw. den entsprechenden Fluggesellschaften oder aber von Drittabfertigern zu entrichten ist. Weiter ergibt sich (soweit hier interessierend) aus dem vorliegenden Muster einer Drittabfertigungsberechtigung, dass das Entgelt für die Nutzung der Gepäcksortieranlage gemäss einem separaten Service Level Agreement "an die Selbstabfertiger bzw. Dienstleister" verrechnet wird (Akten Vorinstanz, act. 7 S. 26). Auch

liegt ein Muster einer Selbstabfertigungsberechtigung vor, nach welchem die Benutzung der Gepäcksortieranlage in einem separaten Service Level Agreement mit den Dienstleistern geregelt wird und die Dienstleister für die Nutzung der Gepäcksortieranlage ein Entgelt pro abfliegendem Passagier gemäss einer separaten Preisliste entrichten (Akten Vorinstanz, act. 8 S. 22). Aktenkundig sind sodann mehrere Rechnungen der Beschwerdeführerin an Fluggesellschaften, mit welchen unter anderem eine "Baggage sorting fee" fakturiert wurde (Beschwerdebeilagen 13 ff.). Dabei geht aus den vorhandenen Unterlagen nicht hervor, ob es sich bei den betreffenden Fluggesellschaften um Selbstabfertiger handelt oder nicht. Es zeigt sich damit insgesamt das Bild, dass sich anhand der vorliegenden Akten nicht schlüssig beurteilen lässt, ob und schon gar nicht in welchem Umfang die von der ESTV angenommenen Dienstleistungen der Einräumung von Nutzungsrechten an der Gepäcksortieranlage tatsächlich - was umstritten ist - ausschliesslich gegenüber den Handling Agents als Drittabfertiger oder gegenüber den Fluggesellschaften (allenfalls als Selbstabfertiger) erbracht wurden. Insbesondere erscheint es nicht als ausgeschlossen, dass die Beschwerdeführerin diese Leistungen (allenfalls zum Teil) direkt gegenüber den (allenfalls als Selbstabfertiger handelnden) Fluggesellschaften erbrachte und diesen direkt in Rechnung stellte. In diesem Zusammenhang geht entgegen der Auffassung der Vorinstanz im Übrigen nicht an, den aktenkundigen, an die Fluggesellschaften ausgestellten Rechnungen keinerlei Bedeutung beizumessen; sie gelten mindestens als Indiz für die Bestimmung des Leistungsempfängers (E. 2.4.3), jedenfalls dann, wenn wie im vorliegenden Fall die Fakten unklar sind. Der rechtserhebliche Sachverhalt ist somit bezüglich der Fragen nach den Leistungsempfängern und damit des Leistungsortes sowie der Befreiung nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG nicht hinreichend erstellt.

### **E. 6.3**

Ähnlich wie bei den GSA-Gebühren verhält es sich auch bei den übrigen streitbetroffenen Gebühren (CUTE-Gebühren, BRTS-Gebühren und EVA-Gebühren): Zunächst sind sich die Verfahrensbeteiligten in Bezug auf die mehrwertsteuerliche Behandlung der Leistungen der Beschwerdeführerin in Bezug auf die CUTE-Gebühren und die BRTS-Gebühren ebenfalls (zu Recht) einig, dass massgebend ist, wer als Leistungsempfänger zu betrachten ist (Handling Agents oder Luftfahrtunternehmen). Gleiches ist letztlich bei den EVA-Gebühren entscheidend. Denn bei Leistungen an die Handling Agents wäre nach der - soweit hier interessierend - gesetzeskonformen Praxis der ESTV insbesondere eine Steuerbefreiung im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG ausgeschlossen, und zwar unabhängig davon, ob Lieferungen oder Dienstleistungen auf dem Spiel stehen, weil sie nicht als an "Luftfahrtunternehmen" erbracht gelten könnten (s. E. 6.2.1 hiervor). Auch führt bei solchen Leistungen an die Handling Agents mit Sitz in der Schweiz das Empfängerortsprinzip nicht zum Schluss, dass der Leistungsort im Ausland ist. Damit wäre bei Annahme von Leistungen an die Handling Agents ausnahmslos von deren Steuerbarkeit auszugehen. Anders verhielte es sich demgegenüber, wenn die Leistungen an die Luftfahrtunternehmen erbracht worden wären. Sodann bestehen die hier interessierenden Leistungen im Wesentlichen - wie die Leistung der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den GSA-Gebühren - im Zurverfügungstellen der zentralen Infrastruktur (dies gilt, wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung [S. 9] zutreffend ausführt, auch bei den EVA-Gebühren, da diese Gebühren schwergewichtig ein Entgelt für die Nutzung der Anlagen sind und das Entgelt für die Lieferung der Energie nur rund 5 % ausmacht): Deshalb ist die hiervor (E. 6.2.2) dargestellte Gebührenordnung massgebend. Es liegen auch hinsichtlich dieser Gebühren zum einen Aktenstücke vor, welche für die Handling

Agents als Leistungsempfänger sprechen, zum andern auch Dokumente (wie Verträge und Rechnungen), welche gegenteilig auf die Luftfahrtunternehmen als mögliche Leistungsempfänger (etwa im Rahmen einer Selbstabfertigung) hindeuten (vgl. zur ersten Kategorie von Dokumenten die CUTE-Nutzungsvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der B.\_\_\_\_\_ AG in Beschwerdebeilage 21, das Muster einer Drittabfertigungsberechtigung in Akten Vorinstanz, act. 7; zur zweiten Kategorie von Dokumenten die CUTE-Nutzungsvereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und drei Fluggesellschaften in Beschwerdebeilagen 19 ff., die Rechnung Nr. \*\*\*6 vom 14. März 2012 an die C.\_\_\_\_\_ für "Cute passenger charge" in Beschwerdebeilage 17, die BRTS-Nutzungsvereinbarung zwischen [der Beschwerdeführerin] zum einen und der D.\_\_\_\_\_, der C.\_\_\_\_\_, zum andern, in Beschwerdebeilagen 22 f., die Rechnungen der Beschwerdeführerin betreffend "Baggage Reconciliation charges" an drei Fluggesellschaften in Beschwerdebeilagen 13 ff., die Rechnung der Beschwerdeführerin an die [ausländische] E.\_\_\_\_\_ betreffend EVA-Gebühren bzw. "Electrical Energy" und "Air Conditioning ACU" in Beschwerdebeilagen 25, das Muster einer Selbstabfertigungsberechtigung in Akten Vorinstanz, act. 8). Aufgrund dieser Aktenlage vermag die ESTV den Nachweis nicht zu erbringen, dass die hier interessierenden Leistungen bzw. die im Rahmen dieser Leistungen zur Verfügung gestellten Einrichtungen tatsächlich ausschliesslich von - mit einer Drittabfertigungsberechtigung ausgestatteten - Handling Agents genutzt und somit mehrwertsteuerlich gesehen nur diesen gegenüber erbracht wurden.

#### **E. 6.4**

Die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten können nichts daran ändern, dass der rechtserhebliche Sachverhalt hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin für die GSA-Gebühren, CUTE-Gebühren, BRTS-Gebühren und EVA-Gebühren erbrachten Leistungen bzw. der Leistungsempfänger und damit des Leistungsortes nicht rechtsgenügend erstellt ist.

#### **E. 7.1**

Streitig ist sodann, ob die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit einer provisorischen Schallschutzanlage ein Vorsteuerabzugsrecht hat. Nach Ansicht der Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin (soweit hier interessierend) diese Schallschutzanlage im Sinne einer Lieferung vermietet und ist deshalb sowie mangels Option von einer das Vorsteuerabzugsrecht ausschliessenden Verwendung für eine steuerausgenommene Vermietung auszugehen. Demgegenüber stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, sie habe eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Dienstleistung in Form der Einräumung eines Rechts zur Nutzung der Schallschutzanlage erbracht. Die entsprechenden Umsätze seien zwar nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG steuerbefreit, würden aber nicht wie steuerausgenommene Umsätze das Vorsteuerabzugsrecht ausschliessen.

#### **E. 7.2**

In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass es sich bei der erwähnten provisorischen Schallschutzanlage um eine durchströmungsoffene, aber schallreduzierende Gebäudekonstruktion zum Zweck der Durchführung von Triebwerktests handelt. Diese Gebäudehülle wurde seitens der Beschwerdeführerin ohne Personal, gegen Entgelt, zur Verfügung gestellt. Zwar behauptet die Beschwerdeführerin sinngemäss, die Anlage sei (gleichzeitig) durch mehrere Berechtigte benutzt worden. Sie hat jedoch weder substantiiert

der Darstellung in der angefochtenen Verfügung widersprochen noch entsprechend belegweise widerlegt, dass in der provisorischen Schallschutzanlage jeweils nur ein einziges Luftfahrzeug getestet werden konnte und keine besonderen technischen Einrichtungen zur Bedienung der Anlage vorhanden oder erforderlich waren. Weil damit davon auszugehen ist, dass die Anlage jeweils nur für ein einzelnes Luftfahrzeug eingesetzt werden konnte, wurde sie jeweils allein durch den jeweiligen Mieter genutzt. Es liegt folglich keine gemeinsame Nutzung vor, welche die von der Beschwerdeführerin erbrachte Leistung als Dienstleistung in Form der Einräumung eines Nutzungsrechts erscheinen lassen könnte (vgl. E. 2.4.1). Stattdessen handelt es sich beim Zurverfügungstellen der provisorischen Schallschutzanlage um eine mehrwertsteuerlich als Lieferung zu qualifizierende Vermietung. Bei diesem Ergebnis kann von vornherein und entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch keine "Dienstleistung", die für den unmittelbaren Bedarf der Flugzeuge und deren Ladungen bestimmt ist (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 in fine MWSTG), gegeben sein. Die Vorinstanz hat nach dem Gesagten zu Recht angenommen, dass eine steuerausgenommene Überlassung bzw. Vermietung eines Grundstücks oder Grundstücksteiles im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG vorlag. Da für die entsprechenden Umsätze unbestrittenermassen nicht optiert wurde, ist nach der gesetzlichen Ordnung das Vorsteuerabzugsrecht für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erstellung, dem Unterhalt sowie dem Betrieb der provisorischen Schallschutzanlage ausgeschlossen (vgl. E. 2.5).

#### **E. 7.3.1**

Im Sinne einer Eventualbegründung macht die Beschwerdeführerin geltend, es sei ihr der streitbetroffene Vorsteuerabzug aufgrund Vertrauensschutzes zu gewähren, selbst wenn nach der gesetzlichen Ordnung das Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen sein sollte. Die Beschwerdeführerin erklärt hierzu, die Vorinstanz habe ihr auf Anfrage vom 31. August 2012 hin mit E-Mail vom 28. September 2012 bestätigt, "dass es sich bei der Überlassung von Anlagen zum Treibwerkstest an den Leistungsempfänger um das Recht zur Benutzung einer Infrastruktur und damit um eine Dienstleistung [...] handelt" (Beschwerde, S. 23).

#### **E. 7.3.2**

Aktenkundig ist, dass sich die Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 31. August 2012 bei der Vorinstanz danach erkundigte, ob im Zusammenhang mit ihren Gebühren für die Benutzung der Schallschutzanlagen zwecks Triebwerkstests nach Wartungsarbeiten mehrwertsteuerlich von Dienstleistungen oder Lieferungen auszugehen sei (Beschwerdebeilage 26). Die ESTV antwortete darauf mit E-Mail vom 28. September 2012 wie folgt (Beschwerdebeilage 27): "Werden Anlagen zur Benützung zur Verfügung gestellt, bspw. damit der Leistungsempfänger seine Triebwerke testen kann, handelt es sich um ein Recht zur Benutzung der Infrastruktur und die Leistung gilt als Dienstleistung (Art. 8 Abs. 1 MWSTG). Übergibt der Leistungsempfänger jedoch seine Triebwerke an einen Dritten und erfolgt die Kontrolle durch diesen, handelt es sich um eine Lieferung nach Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG."

#### **E. 7.3.3**

Nach dem in Art. 9 BV verankerten Grundsatz von Treu und Glauben kann eine unrichtige Auskunft einer Behörde gegenüber einem Bürger unter dem Titel "Vertrauensschutz" gegebenenfalls Rechtswirkungen entfalten. Vorausgesetzt ist, dass - nebst weiteren kumulativen Erfordernissen - sich die Auskunft auf eine konkrete, den betroffenen Bürger

berührende Angelegenheit bezieht bzw. sie eine genügende inhaltliche Bestimmtheit aufweist, um überhaupt als Vertrauensbasis zu taugen (zum Ganzen statt vieler: BGE 137 II 182 E. 3.6.2; Urteile des BVGer A-6224/2016 vom 2. August 2018 E. 2.7, mit weiteren Hinweisen; Ulrich Häfelin et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 667 ff.).

#### **E. 7.3.4**

Wäre davon auszugehen, dass in der Anfrage vom 31. August 2012 die Sachverhaltskonstellation hinreichend beschrieben wäre, wonach in der Schallschutzanlage jeweils nur ein einziges Luftfahrzeug hätte getestet werden können, würde mit der Antwort der ESTV vom 28. September 2012 eine unrichtige Auskunft vorliegen. Denn diesfalls wäre eine Lieferung gegeben. Richtig wäre die Antwort hingegen gewesen, hätte sie sich auf eine in der Anfrage allenfalls hinreichend beschriebene Konstellation bezogen, dass die Anlage gleichzeitig durch mehrere Berechtigte benutzt worden wäre, denn diesfalls handelte es sich um eine Dienstleistung (E. 7.2 hiervor). Mit Bezug auf die Benutzung durch Dritte lag keine unrichtige Antwort vor. Die Anfrage der Beschwerdeführerin vom 31. August 2012 betraf nebst der Benutzungsgebühr für die Schallschutzanlage verschiedene andere Gebühren und war insgesamt sehr abstrakt und knapp gehalten. Insbesondere traf sie mit Bezug auf das hier entscheidende Sachverhaltselement "gleichzeitige Benutzung durch mehrere Berechtigte" oder "alleinige Benutzung" keinerlei Unterscheidungen. Im Gegenteil, die örtlichen Gegebenheiten und Einrichtungen der Schallschutzanlage und deren Benutzungsmodalitäten wurden in der Anfrage mit keinem Wort beschrieben. Entsprechend diesem sehr geringen Bestimmtheitsgrad der Anfrage antwortete die ESTV allgemein und skizzierte mit Bezug auf die Schallschutzanlage - wie dargestellt (E. 7.3.2) - zwei Szenarien; eines für die Benutzung der Schallschutzanlage durch Dritte (Lieferung) und das andere durch Fluggesellschaften (Dienstleistung). Diese Antwort bezüglich der Fluggesellschaften ist nicht von vornherein unrichtig (nämlich für den Fall der gleichzeitigen Benutzung durch mehrere Berechtigte). Auch wäre nicht abwegig, dass die ESTV bei ihrer Antwort sachverhaltlich von einer solchen gleichzeitigen Benutzung ausgegangen ist, macht die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren doch selbst - wenn auch ohne Erfolg - gerade dies geltend (E. 7.2). Mit Blick darauf und auf die sehr allgemein gehaltene Anfrage, gemessen an deren generell geringen Bestimmtheitsgrad und mit Bezug auf die nicht vorhandene Beschreibung der örtlichen Verhältnisse und die Benutzungsmodalitäten der Anlage war die ESTV in ihrer Antwort in guten Treuen nicht gehalten, mehr Sachverhaltsszenarien zu konkretisieren, geschweige denn zu unterscheiden. Es erweist sich, dass die Anfrage der Beschwerdeführerin mit Bezug auf die rechtsrelevante Sachverhaltskonstellation (Benutzung der Anlage durch mehrere Berechtigte oder nicht) und entsprechend auch die Antwort der ESTV nicht hinreichend bestimmt waren, die Antwort der ESTV diesbezüglich nicht von vornherein unrichtig war, diese jedenfalls keine genügende Vertrauensbasis zu bilden vermochte (vgl. E. 7.3.3). Vor diesem Hintergrund gebietet es vorliegend schon an der für einen Vertrauensschutz aufgrund unrichtiger behördlicher Auskunft unabdingbaren Voraussetzung, dass sich die Auskunft auf eine konkrete, den betroffenen Bürger berührende Angelegenheit bezieht. Es erübrigt sich daher, auf die weiteren Voraussetzungen des Vertrauensschutzes einzugehen.

#### **E. 8**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde insoweit gutzuheissen, als die Angelegenheit, soweit sie die GSA-Gebühren, die CUTE-Gebühren, die BRTS-Gebühren und die EVA-Gebühren betrifft, unter teilweiser Aufhebung der angefochtenen Verfügung an die

Vorinstanz zurückzuweisen ist, damit diese die erforderlichen ergänzenden Sachverhaltserhebungen vornimmt und gestützt darauf neu entscheidet. Namentlich wird die Vorinstanz zur Bestimmung des Leistungsortes näher zu klären haben, ob und inwieweit gegebenenfalls Luftfahrtunternehmen bei den (wie gesehen) nicht hoheitlichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit diesen Gebühren (etwa aufgrund von Selbstabfertigung) mehrwertsteuerlich gesehen Leistungsempfänger der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen waren. Dispositiv-Ziffern 1 und 2 der angefochtenen Verfügung sind somit aufzuheben und die Sache ist im Sinne der Erwägungen zur weiteren Sachverhaltsabklärung sowie Neubestimmung der Höhe der für die Zeit vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2014 nachzufordernden Steuern sowie zur neuen Festlegung der damit verbundenen Zinsfolgen an die ESTV zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

### **E. 9.1**

Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). 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 beschwerdeführenden Partei (BGE 137 V 57, 137 V 271 E. 7.1; Urteile des BVGer A-358/2018 vom 10. Januar 2019 E. 16.1, A-2601/2012 vom 3. Januar 2013 E. 4). Im vorliegenden Fall belaufen sich die nachgeforderten Mehrwertsteuern im Zusammenhang mit den Luftfahrzeug-Abstellgebühren auf Fr. \*\*\*7 (Akten Vorinstanz, act. 17, Beiblatt zur Einschätzungsmitteilung Nr. \*\*\*1) und machen die übrigen bestrittenen Mehrwertsteuernachforderungen Fr. \*\*\*8 aus (nicht angefochten sind von der Vorinstanz erhobene Mehrwertsteuernachforderungen von Fr. \*\*\*9 im Zusammenhang mit Unterhalts- und Betriebskosten für Immobilien sowie eine von der ESTV vorgenommene Vorsteuerkorrektur von Fr. \*\*\*10 auf Investitionen betreffend die Sanierung eines Parkhauses [vgl. Beiblatt zur Einschätzungsmitteilung Nr. \*\*\*1 sowie Beschwerde, S. 7]). Da die Beschwerde mit Bezug auf die Luftfahrzeug-Abstellgebühren abzuweisen und die Sache hinsichtlich des übrigen streitigen Betrages von Fr. \*\*\*8 an die ESTV zurückzuweisen ist, erscheint die Beschwerdeführerin im Umfang von rund 11 % als unterliegend. Entsprechend hat sie die auf Fr. \*\*\*11 festzusetzenden Verfahrenskosten (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) im Umfang von Fr. \*\*\*12 zu tragen. Der erwähnte Betrag von Fr. \*\*\*12 ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. \*\*\*11 zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. \*\*\*13 ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG).

### **E. 9.2**

Der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin ist für die erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten ihrer Vertretung eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 2 VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht legt die Höhe der Parteientschädigung aufgrund der eingereichten Kostennote oder, wenn wie vorliegend keine Kostennote eingereicht wird, aufgrund der Akten fest (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht

erachtet vorliegend eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. \*\*\*14 für angemessen. Die Vorinstanz hat gemäss Art. 7 Abs. 3 VGKE keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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