



Abteilung I  
A-5826/2022

## Urteil vom 23. April 2024

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger,  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

Parteien

**MWST-Gruppe A.** \_\_\_\_\_,  
Zustelladresse: c/o A. \_\_\_\_\_ AG,  
(...),  
vertreten durch  
Dr. iur. Mathias Bopp und MLaw Alida Primitivo,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
(...),  
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Steuerperioden 2012 bis 2015 (steuerbefreite Leistungen).

**Sachverhalt:****A.**

Die Mehrwertsteuergruppe A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Steuerpflichtige), bestehend aus der A.\_\_\_\_\_ AG (Gruppenvertretung) sowie u.a. der B.\_\_\_\_\_ AG und C.\_\_\_\_\_ SA (Gruppenmitglieder), ist seit dem 1. Februar 2002 im Mehrwertsteuerregister der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen. Sie erbringt insbesondere am Flughafen [...] Bodenabfertigungsleistungen für verschiedene Fluggesellschaften.

**B.**

Im Herbst 2016 führte die ESTV gestützt auf Art. 78 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle über die Steuerperioden 1. Quartal 2011 bis 4. Quartal 2015 (Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2015) durch. Im Rahmen dieser Kontrolle wurde festgestellt, dass – nach Auffassung der ESTV – fälschlicherweise diverse Umsätze im Wesentlichen aus Bodenabfertigungsleistungen, ohne Mehrwertsteuer deklariert und Vorsteuerabzugskürzungen infolge Rückerstattung der Mineralölsteuer nicht vorgenommen wurden. Dies führte zu einer Steuerkorrektur zu Gunsten der ESTV von Fr. 6'718'272.-- zuzüglich Verzugszinsen seit dem 30. April 2014 (mittlerer Verfall; vgl. Einschätzungsmittelteilung [nachfolgend: EM] Nr. [...] vom 9. Dezember 2016).

Die Umsatzaufrechnungen bzw. die Aufrechnung von Mehrwertsteuern betrifft die folgenden Bodenabfertigungsleistungen:

- Passenger Handling (Ziff. 1.1 und 1.5 Beiblatt zur EM)
- Lounges (Ziff. 1.2, 1.11 und 1.19 Beiblatt zur EM)
- Airport Ticket Sale Service (Ziff. 1.3 und 1.20 Beiblatt zur EM)
- Flugzeugabstellgebühren (Ziff. 1.4 und 1.15 Beiblatt zur EM)
- Sundry Pax Revenue (Ziff. 1.6 und 1.16 Beiblatt zur EM)
- Additional Passenger Services (Ziff. 1.7 Beiblatt zur EM)
- Special Assistance Passengers (Ziff. 1.8 und 1.17 Beiblatt zur EM)
- AIMS Add. Lines (Ziff. 1.9 und 1.18 Beiblatt zur EM)
- Delivery Mish. Bag. (Ziff. 1.10 Beiblatt zur EM)
- Airport Ticket Management (Ziff. 1.12 Beiblatt zur EM)
- IT Lending of Personnel (Ziff. 1.13 Beiblatt zur EM)
- Consulting Fees (Ziff. 1.14 und 1.22 Beiblatt zur EM)
- Security Services (Ziff. 1.21 und 1.25 Beiblatt zur EM)
- Security Documentation Control (Ziff. 1.23 Beiblatt zur EM)

- Handling Inadmissible PAX (Ziff. 1.24 Beiblatt zur EM)
- Fakturierte Leistungen an nicht im Verzeichnis der im Inland ansässigen Luftverkehrsunternehmen, die im gewerbsmässigen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreiben (nachfolgend: 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 (Ziff. 1.26 Beiblatt zur EM)

### **C.**

Auf Gesuch vom 13. Dezember 2016 der Steuerpflichtigen hin bestätigte die ESTV mit Verfügung vom 7. August 2018 die Steuerkorrektur gemäss besagter EM. Die am 13. September 2018 von der Steuerpflichtigen dagegen erhobene Einsprache wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 4. August 2020 ab.

### **D.**

**D.a** Gegen den Einspracheentscheid vom 4. August 2020 erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 11. September 2020 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht.

**D.a.a** Mit Urteil A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gut und wies die Sache betreffend «*Airport Ticket Sale Service*», «*Airport Ticket Management*» sowie «*Airport Fees pauschal*» zu weiteren Abklärungen sowie zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurück. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

Dabei hielt das Bundesverwaltungsgericht zunächst fest, dass die Steuer(nach-)forderung für die Steuerperiode 2011 verjährt sei (E. 3). Weiter erwog es, dass unter dem in Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG enthaltenen Begriff «Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind» auslegungsgemäss nur diejenigen Dienstleistungen zu verstehen seien, die unmittelbar dem Betrieb dieser Luftfahrzeuge (und ihrer Ladungen) zugutekämen. Dies seien Dienstleistungen, die unmittelbar dazu dienten, dass die Luftfahrzeuge am Flughafen A mitsamt Ladung starten und am Flughafen B landen und entladen werden könnten; nur sie seien von der Steuer befreit. Andere Dienstleistungen, die zum Beispiel in erster Linie für den unmittelbaren Bedarf der

Passagiere oder Besatzungsmitglieder bestimmt seien, dienten – wenn überhaupt – nur mittelbar dem Betrieb der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen und seien damit (lediglich) allgemein für die Luftfahrt (im weiten Sinn) bzw. für die internationale Personenbeförderung bestimmt; sie seien nicht von der Steuer befreit. Folglich seien nicht alle Dienstleistungen, die an die Luftfahrtunternehmen erbracht und die (im weitesten Sinne) einen Bezug zur Luftfahrt aufweisen würden, von der Steuer befreit (E. 4.3 und E. 4.3.6). Dementsprechend qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht die folgenden Leistungen *nicht als steuerbefreit im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG*, sondern als steuerbare Leistungen, und schützte die diesbezüglichen Umsatz- bzw. Steueraufrechnungen der Vorinstanz:

- Passenger Handling (E. 5.2);
- Sundry Pax Revenue (E. 5.11);
- Additional Passenger Services (E. 5.5);
- Special Assistance Passengers (E. 5.6);
- AIMS Add. Lines (E. 5.7);
- Delivery Mish. Bag. (E. 5.8)
- Security Services (E. 5.10);
- Security Documentation Control (E. 5.12);
- Handling Inadmissable PAX (E. 5.13)
- Lounges (E. 5.14);
- IT Lending of Personnel (E. 5.14);
- Consulting Fees (E. 5.14);
- «fakturierte Leistungen an nicht im VERZ aufgeführte inländische Luftfahrtunternehmen (...)» (E. 5.14).

**D.a.b** Im Zusammenhang mit den Leistungen «*Airport Ticket Sale Service*» und «*Airport Ticket Management*» führte das Bundesverwaltungsgericht aus, dass es sich dabei ebenfalls nicht um steuerbefreite Leistungen im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG handle (E. 5.3.2 und E. 5.9.2). Jedoch gehe aus den im Recht liegenden Akten nicht eindeutig hervor, ob die Beschwerdeführerin beim Verkauf von Flugtickets tatsächlich als Vermittlerin im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG agiere oder doch nach aussen als Leistungserbringerin auftrete. Ebenso wenig gehe aus den Akten hervor, ob es sich bei den in Frage stehenden Beförderungsleistungen ausschliesslich um von der Steuer befreite Flüge oder um Inlandflüge handelte. Sollte die Beschwerdeführerin als *Vermittlerin* im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG handeln, wäre ihr gemäss Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 MWSTG nur die *Provision* für die verkauften Flugtickets als Umsatz zuzurechnen, wobei die *Vermittlung einer von der Steuer befreiten Beförderung*

im Luftverkehr ebenfalls von der Steuer befreit, während die *Vermittlung von Inlandflügen* steuerbar sei. Sollte die Beschwerdeführerin hingegen als *indirekte Stellvertreterin* handeln, wäre ihr gemäss Art. 20 Abs. 1 und Abs. 3 MWSTG der Verkaufspreis der Flugtickets als Umsatz zurechenbar. Dieser sei zu versteuern, wenn es sich bei der zugrundeliegenden Leistung um einen Inlandflug handle, ansonsten sei er aber von der Steuer befreit. Das Bundesverwaltungsgericht wies die Sache an die Vorinstanz zurück, damit diese abkläre, ob die Beschwerdeführerin im Rahmen der Ticketverkäufe lediglich als Vermittlerin oder selbst als Leistungserbringerin aufgetreten und welcher Anteil der verkauften Flüge steuerbar (Inlandflüge) bzw. von der Steuer befreit sei (E. 5.3.3.3 und E. 5.9.3.2 f.).

**D.a.c** Betreffend die «*Airport Fees pauschal*» bzw. die Weiterverrechnung von Flugzeugabstellgebühren kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass die Flugzeugabstellgebühren als durchlaufende Posten im Sinne von Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWSTG und somit als Nicht-Entgelt zu betrachten seien (E. 5.4.2.3). In Bezug auf die hierfür erhaltenen *Provisionen* handle es sich allerdings um selbstständige steuerbare Vermittlungsleistungen, die dem Empfängerortprinzip (Art. 8 Abs. 1 MWSTG) unterliegen würden. Somit gelte die Leistung als im Ausland erbracht und unterliege nicht der Mehrwertsteuer, wenn der Leistungsempfänger im Ausland domiziliert sei, ansonsten sei die Leistung grundsätzlich zum Normalsatz zu versteuern (E. 5.4.3.3). Die Sache wurde auch in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese kläre, in welchem Umfang ihre Aufrechnung steuerbare Vermittlungsleistungen der Beschwerdeführerin miteinschliesse, und anschliessend die unter dem Punkt Flugzeugabstellgebühren noch geschuldete Mehrwertsteuer neu berechne (E. 5.4.4).

**D.a.d** Betreffend die Rückerstattung der Mineralölsteuer hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass es sich dabei um eine Subvention bzw. einen anderen öffentlich-rechtlichen Beitrag im Sinne von Art. 18 Abs. 2 Bst. a handle, weshalb die Vorinstanz die Kürzung des Vorsteuerabzuges zu Recht vorgenommen habe (E. 6.3.4, E. 6.4).

## **E.**

**E.a** Gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 reichte die Beschwerdeführerin am 9. September 2022 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht ein.

**E.b** Im Urteil 2C\_708/2022 vom 26. September 2022 erwog das Bundesgericht hinsichtlich der noch strittigen Steuerperioden 2012 bis 2015, dass das angefochtene Urteil betreffend die Steuerperioden 2012-2015 praxisgemäss keinen anfechtbaren Endentscheid, sondern einen einheitlichen Zwischenentscheid darstelle (E. 2.4). Mangels Vorliegens der Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG trat das Bundesgericht auf die Beschwerde nicht ein.

## **F.**

**F.a** Am 5. Oktober 2022 nahm die ESTV das Verfahren unter der Referenznummer [...] im Sinne der Rückweisung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Sachverhalt Bst. D.e.b f.) wieder auf. Zur Klärung des Sachverhalts betreffend «*Airport Ticket Sale Service*», «*Airport Ticket Management*» und «*Airport Fees pauschal*» forderte sie die Beschwerdeführerin auf, in Bezug auf die Steuerperioden 1. Quartal 2012 bis 4. Quartal 2015 verschiedene Auskünfte zu erteilen und Unterlagen einzureichen. Die Beschwerdeführerin sollte sich namentlich zur Art der Leistungserbringung (direkte oder indirekte Stellvertretung der betreffenden Fluggesellschaften) und zum Verhältnis von verkauften Inland- und Auslandflügen äussern sowie insbesondere die an die Flugpassagiere ausgestellten Rechnungsbelege einreichen.

**F.b** Die Beschwerdeführerin kam der Aufforderungen der ESTV innert erstreckter Frist mit ihrer Eingabe vom 7. bzw. 8. November 2022 teilweise nach.

**F.c** Mit Einspracheentscheid vom 15. November 2022 stellte die ESTV den Eintritt der Festsetzungsverjährung für die Steuerperiode 2011 fest. Im Ergebnis hiess die Vorinstanz die Einsprache teilweise gut (Dispositiv Ziff. 2). Sie setzte die Steuerforderung für die Steuerperioden 2012 bis 2015 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015) neu im Sinne der Begründung des Einspracheentscheids fest (Dispositiv Ziff. 3) und forderte von der Beschwerdeführerin für diese Steuerperioden Mehrwertsteuern in der Höhe von noch Fr. 5'321'971.-- zzgl. Verzugszins seit 31. August 2014 (mittlerer Verfall) nach (Dispositiv Ziff. 4).

Zur teilweisen Gutheissung führte u.a. der Punkt «*Airport Fees pauschal*» (Weiterverrechnung Flugzeugabstellgebühren; Ziff. 1.4 und 1.15 des Beiblatts zur EM). Die ESTV hob die geltend gemachte Nachbelastung für die Steuerperioden 2012 bis 2015 im Umfang von total Fr. 3'259.20 auf. Dies

fürte zu einer Korrektur der Steuer(nach-)forderung im Umfang von Fr. 815.-- je Steuerperiode.

Betreffend die Leistungen «*Airport Ticket Sale Service*» und «*Airport Ticket Management*» kam die ESTV zum Schluss, dass es sich bei den Flugticketverkäufen, für die D.\_\_\_\_\_ Ltd. (nachfolgend: Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_) nicht um Vermittlungsleistungen, sondern um eine steuerbare Ground Handling Dienstleistung mit Leistungsort in der Schweiz handle. Gleiches gelte für das von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Handling von Übergepäck und Upgrades, das ebenfalls im Rahmen der Leistung «*Airport Ticket Sale Service*» bzw. «*Airport Ticket Management*» erbracht werde (vgl. Ziff. 4.1.3 der Begründung des Einspracheentscheids). Betreffend die von der Beschwerdeführerin für die übrigen Fluggesellschaften (E.\_\_\_\_\_ SA [nachfolgend: Fluggesellschaft E.\_\_\_\_\_] und F.\_\_\_\_\_ SA [nachfolgend: Fluggesellschaft F.\_\_\_\_\_] ) erbrachten Leistungen sei – mangels entsprechender Unterlagen oder detaillierter Ausführungen – nicht erwiesen, dass es sich um Vermittlungsleistungen gehandelt hätte. Die Folgen der Beweislosigkeit habe die Beschwerdeführerin zu tragen (vgl. Ziff. 4.1.3 des Einspracheentscheids).

Zu den übrigen Rügen der Beschwerdeführerin hielt die Vorinstanz fest, dass das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 im Umfang der Abweisung verbindlich sei, respektive der ESTV betreffend die vom Bundesverwaltungsgericht bereits abgewiesenen Punkte im Rahmen der Rückweisung kein Beurteilungsspielraum mehr zukomme.

## **G.**

**G.a** Gegen den Einspracheentscheid vom 15. November 2022 erhob die Beschwerdeführerin am 16. Dezember 2022 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 15. November 2022 (Ziff. 1), die Feststellung des Eintritts der absoluten Verjährung betreffend die Steuerperiode 2011 (Ziff. 2) sowie die deklarationsgemässe Festsetzung der Steuerforderungen für die Steuerperioden 2012 bis 2015 (Ziff. 3.1-3.4); unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz (Ziff. 3.5).

Eventualiter beantragt die Beschwerdeführerin die Bestätigung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 4. Juli 2022 in Bezug auf die Leistungen «*Airport Ticket Sale Services*» und «*Airport Ticket Management*» sowie die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Berechnung «der allfällig noch geschuldeten Mehrwertsteuer hinsichtlich der Inlandflüge»

(Ziff. 4); die Bestätigung des «Bundesverwaltungsgerichtsurteil[s]» sowie der Beurteilung der Vorinstanz hinsichtlich des Wegfalls der Mehrwertsteuer auf Flugzeugabstellgebühren (Ziff. 5); die Reduktion der Verzugszinsforderung der Vorinstanz auf das rechtlich Zulässige (Ziff. 6).

**G.b** Mit Vernehmlassung vom 13. Februar 2023 beantragt die Vorinstanz, es sei die Festsetzungsverjährung der Steuerperiode 2012 festzustellen (Ziff. 1); es sei festzustellen, dass Verzugszinsen ab dem 31. Dezember 2014 (mittlerer Verfall) geschuldet seien; darüber hinaus sei die Beschwerde vom 16. Dezember 2022 unter Einschluss der Eventualbegehren abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 15. November 2022 bzw. die Steuernachforderung über Fr. 3'999'393.-- betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2015 (Zeit vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2015) zu bestätigen (Ziff. 3); die Kosten des Verfahrens seien unter Vorbehalt der Steuerperiode 2012 der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Ziff. 4).

**G.c** Die Beschwerdeführerin repliziert am 13. April 2023.

*Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten wird nachfolgend insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 15. November 2022 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG, wonach die in Art. 2 Abs. 1 VwVG genannten Ausnahmen im Mehrwertsteuerverfahren nicht gelten).

**1.3** Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids grundsätzlich zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 20 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – vorbehältlich E. 1.4.2 und E. 6 – einzutreten.

## **1.4**

**1.4.1** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet der vorinstanzliche Entscheid, soweit er im Streit liegt (vorliegend der Einspracheentscheid vom 15. November 2022). Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein. Letzterer wird durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; 131 V 164 E. 2.1; BVGE 2010/19 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 1.4).

**1.4.2** Der Eintritt der Festsetzungsverjährung für die Steuerperiode 2011 wurde vom Bundesverwaltungsgericht im Urteil A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 im Sinne eines Teilentscheids (vgl. hierzu E. 1.5.2) bereits rechtskräftig festgestellt (vgl. Sachverhalt Bst. D.a.a), weshalb die Steuerperiode 2011 nicht vom Streitgegenstand umfasst ist. Auf den Antrag der Beschwerdeführerin, es sei für die Steuerperiode 2011 der Eintritt der der Festsetzungsverjährung festzustellen ist somit nicht einzutreten.

**1.4.3** Betreffend die Leistungen unter dem Titel «*Airport Fees pauschal*» war im Rückweisungsverfahren vor der Vorinstanz lediglich noch die Mehrwertsteuerliche Behandlung der Inkassoprovisionen für die Weiterverrechnung der Flugzeugabstellgebühren strittig (vgl. Sachverhalt Bst. D.a.c). Die Vorinstanz hiess die Beschwerde betreffend diese Inkassoprovisionen gut (Einspracheentscheid, Ziff. 4.2.3). Die Beschwerdeführerin anerkennt den Einspracheentscheid in diesem Punkt ausdrücklich (Beschwerde, Rz. 42), weshalb die Leistungen unter dem Titel «*Airport Fees pauschal*» vorliegend ebenfalls nicht vom Streitgegenstand umfasst sind und das diesbezügliche Eventualbegehren, wonach die Beurteilung der Flugzeugabstellgebühren durch die Vorinstanz zu bestätigen sei (vgl. Sachverhalt Bst. G.a, Ziff. 5), hinfällig wird bzw. darauf nicht einzutreten ist.

## **1.5**

**1.5.1** Rückweisungsentscheide gelten grundsätzlich als Zwischenentscheide, weil sie das Verfahren nicht abschliessen (BGE 142 II 363 E. 1.1;

142 V 551 E. 3.2; 141 V 330 E. 1.1). Sie können (nur, aber immerhin) unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110) selbstständig beim Bundesgericht angefochten werden (vgl. BGE 133 V 477 E. 4.1.2). Dient ein Rückweisungsentscheid aber einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten und verbleibt der Unterinstanz daher keinerlei Entscheidungsspielraum mehr, nimmt die Praxis einen anfechtbaren (Quasi-)Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG an (BGE 142 II 20 E. 1.2; 140 V 321 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_676 vom 22. August 2018 E. 2.3).

Ist ein Rückweisungsentscheid vor Bundesgericht nicht anfechtbar, bleibt die Möglichkeit, im Anschluss an den aufgrund des Rückweisungsentscheids neu ergehenden Endentscheid an das Bundesgericht zu gelangen; die im Rückweisungsentscheid entschiedenen Aspekte begründen keine *res iudicata* (Art. 93 Abs. 3 BGG; BGE 142 II 363 E. 1.1.; Urteil des BGer 2C\_676 vom 22. August 2018 E. 2.3; E. 3.4).

**1.5.2** Namentlich im Abgaberecht kann ein Entscheid in mehrere Teilentseide bzw. Rückweisungsentscheide aufgeteilt werden, wenn der angefochtene Entscheid mehrere Abgabeperioden umfasst, wobei das Gericht hinsichtlich einzelner Perioden kassatorisch, bezüglich anderer aber bestätigend bzw. reformatorisch entscheidet. In einem derartigen Fall verbietet sich eine einheitliche Qualifikation. Es liegt diesfalls für jede streitbetroffene Abgabeperiode je ein Teilentcheid oder Rückweisungsentscheid vor. Wurden für eine Steuerperiode einzelne Aspekte definitiv entschieden, bezüglich anderer Aspekte betreffend *dieselbe* Periode jedoch kassatorisch geurteilt, so liegt ein einheitlicher Rückweisungsentscheid vor, der – je nach Ausgestaltung – entweder als Zwischen- oder als (Quasi-)Endentscheid zu würdigen ist (vgl. Urteile des BGer 2C\_676/2018 vom 22. August 2018 E. 2.3; 2C\_1076/2017 vom 3. Januar 2018 E. 3.2 mit Hinweis; Urteil des BVGer A-1028 vom 26. August 2021 E. 1.3.2 in fine).

## **1.6**

**1.6.1** Die Behörde, an die zurückgewiesen wird, die Partei und auch das mit der Sache nochmals befasste Gericht selbst, sind an die Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden. Würde sich die Rückweisungsinstanz über die verbindlichen Erwägungen der zurückweisenden Instanz hinwegsetzen, läge eine Rechtsverweigerung vor. Die rechtliche Beurteilung, mit der die Zurückweisung begründet wird, muss der neuen Entscheidung zugrunde gelegt werden. Eine freie Überprüfung durch das ein

zweites Mal angerufene Gericht ist nur noch möglich betreffend jene Punkte, die im Rückweisungsentscheid nicht entschieden wurden oder bei Vorliegen neuer Sachumstände (Urteil des BVGer A-1028/2021 vom 26. August 2021 E. 1.3.4 m.w.H.).

**1.6.2** Soweit eine freie Prüfung möglich ist, kann das Bundesverwaltungsgericht den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

## 1.7

**1.7.1** Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Demnach stellt die entscheidende Behörde den Sachverhalt von Amtes wegen fest (Art. 12 VwVG). 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 (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.1 m.w.H.).

**1.7.2** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. 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 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – 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: Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.2 m.w.H.).

**1.7.3** 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. Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist. Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.3 m.w.H.).

## **2.**

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2012 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 2012 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.

**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).

**2.2** Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Eine solche Ausnahme stellen namentlich die nach Art. 23 MWSTG von der Steuer befreiten Leistungen dar.

## **2.3**

**2.3.1** Die Zuordnung einer Leistung wird durch Art. 20 MWSTG geregelt. Als Grundsatz gilt, dass eine Leistung von derjenigen Person erbracht wird, die nach aussen als leistungserbringende Person auftritt (vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG; vgl. hierzu eingehend Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.3 m.w.H.).

**2.3.2** Eine *direkte Stellvertretung* liegt aus mehrwertsteuerlicher Sicht vor, wenn eine Person im Namen und auf Rechnung einer anderen Person handelt. Die Leistung gilt als durch die vertretene Person getätigt, wenn die stellvertretende Person nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person eindeutig identifizieren kann (Art. 20 Abs. 2 Bst. a MWSTG) *und* das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses der leistungsempfangenden Person ausdrücklich bekannt gibt oder das Stellvertretungsverhältnis sich aus den Umständen ergibt (Art. 20 Abs. 2 Bst. b MWSTG). 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. 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: Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.3.2 m.w.H.).

Eine *direkte Stellvertretung* liegt namentlich bei der *Vermittlung* gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG vor. Diese Bestimmung ist bei Dienstleistungen einer inländischen Vermittlerin, die für eine inländische Auftraggeberin tätig wird, von Bedeutung: Die im Inland grundsätzlich steuerbare Vermittlungsleistung kann nämlich steuerfrei erfolgen, soweit die vermittelte Leistung nach Art. 23 MWSTG steuerfrei ist bzw. 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 (vgl. Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.8 m.w.H.).

Aus Sicht der Mehrwertsteuer liegt eine *indirekte Stellvertretung* vor, wenn die stellvertretende Person in ihrem eigenen Namen aber auf Rechnung der vertretenen Person tätig wird. Das mehrwertsteuerliche Verhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Stellvertreterin und der die eigentliche Leistung erbringenden, vertretenen Person (mehrwertsteuerliches Innenverhältnis) wird in der Folge gleich qualifiziert wie das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der leistungsempfangenden Person (mehrwertsteuerliches Aussenverhältnis; vgl. Art. 20 Abs. 3

MWSTG). Mit anderen Worten wird in einem solchen Fall in Anwendung des Grundsatzes von Art. 20 Abs. 1 MWSTG die mehrwertsteuerliche Leistung der Stellvertreterin als nach aussen auftretende Person zugerechnet (vgl. zum Ganzen: BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.3.2).

**2.4** 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. Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.3.3.1 m.w.H.).

## **2.5**

**2.5.1** Der steuerpflichtigen Person stehen nach Ablauf der Abrechnungsperiode 60 Tage zur Verfügung, um die in diesem Zeitraum entstandene Steuerforderung zu begleichen (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 87 Abs. 1 MWSTG). Für die Pflicht zur Entrichtung eines Verzugszinses spielt es keine Rolle, aus welchen Gründen die Zahlung verspätet erfolgt ist. Unbeachtlich ist namentlich, ob die abgabepflichtige Person ein Verschulden an der verspäteten Zahlung trifft oder nicht. Entscheidend ist lediglich, dass die Zahlung zu spät erfolgt ist (Urteil des BGer 2C\_809/2017 vom 23. April 2019 E. 2.1; vgl. GEIGER FELIX, MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019, N 2 zu Art. 87).

**2.5.2** Eine Ausnahme von der verschuldensunabhängigen Pflicht zur Bezahlung eines Verzugszinses statuiert Art. 87 Abs. 2 MWSTG. Nach dieser Bestimmung ist kein Verzugszins geschuldet «bei einer Nachbelastung, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte» (Urteil des BGer 2C\_809/2017 vom 19. April 2019 E. 2.2 f.).

## **3.**

**3.1** Die Beschwerdeführerin ersucht das Bundesverwaltungsgericht mit Beschwerde vom 16. Dezember 2022 zu allen – auch den im Urteil A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 bereits abgewiesenen Punkten – nochmals Stellung zu nehmen und einen einheitlichen Endentscheid zu erlassen (Beschwerde, Rz. 37).

**3.2** Das Bundesverwaltungsgericht hat im Urteil A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 betreffend die streitigen Umsatzaufrechnungen im Zusammenhang mit verschiedenen Bodenabfertigungsleistungen eine (für das vorliegende Urteil verbindliche) Beurteilung vorgenommen und die Beschwerde vom 16. September 2020 in diesen Punkten abgewiesen (vgl. Sachverhalt Bst. D.e.a). Sodann wurde die Beschwerde auch betreffend die Vorsteuerabzugskürzungen infolge Rückerstattung der Mineralölsteuer abgewiesen (vgl. Sachverhalt Bst. D.a.a und D.a.d). Neue relevante Sachumstände, die zu berücksichtigen wären, liegen keine vor. Insoweit die Beschwerdeführerin eine Neuurteilung dieser Punkte verlangt, bleibt eine solche dem Bundesverwaltungsgericht im vorliegenden Verfahren verwehrt (vgl. E. 1.6.1).

Da es sich beim Urteil A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 betreffend die Steuerperioden 2012 bis 2015 um einen Rückweisungsentscheid im Sinne eines Zwischenentscheids handelt, steht der Beschwerdeführerin die Möglichkeit offen, die im Zwischenentscheid entschiedenen und für den vorliegenden Endentscheid verbindlichen Punkte durch Beschwerde gegen Letzteren anzufechten (vgl. E. 1.5.1; Urteil des BGer 2C\_708/2022 vom 26. September 2022 E. 2.4 f.). Auf die im Zusammenhang mit den durch das Bundesverwaltungsgericht bereits entschiedenen Leistungen gemachten Ausführungen der Beschwerdeführerin ist somit in vorliegendem Verfahren nicht weiter einzugehen, sondern auf die entsprechenden Erwägungen im Urteil A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 zu verweisen.

#### **4.**

**4.1** Im öffentlichen Recht und damit auch im Steuerrecht führt der Eintritt der Verjährung zum Untergang der Forderung. Dies im Gegensatz zum Zivilrecht, in welchem der Eintritt der Verjährung lediglich die Durchsetzbarkeit einer Forderung betrifft (BVGE 2009/12 E. 6.3.2.1 ff.). Die Verjährung einer Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.1, A-5049/2020 vom 16. August 2022 E. 1.5).

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

### 4.3

**4.3.1** Die Steuerforderung der *Steuerperiode 2012* ist im Jahr 2012 entstanden. Diese Steuerperiode lief am 31. Dezember 2012 ab. Somit ist – wie die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz übereinstimmend festhalten – das Recht zur Festsetzung der Steuer(nach-)forderung für die Steuerperiode 2012 seit dem 1. Januar 2023 ebenfalls absolut verjährt.

Von Amtes wegen ist zudem festzuhalten, dass mittlerweile auch die über die Deklaration der Beschwerdeführerin hinausgehende Steuerforderung für die *Steuerperiode 2013* seit dem 1. Januar 2024 verjährt ist, weshalb auch für diese Steuerperiode nur die von der Beschwerdeführerin deklarierte Steuerforderung geschuldet bleibt.

Dem Gesagten entsprechend ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperioden 2012 und 2013 betreffenden Steuer(nach-)forderungen in der Höhe von Fr. 1'322'578.-- (Steuerperiode 2012) und Fr. 1'300'853.-- (Steuerperiode 2013) gutzuheissen. Aufgrund der eingetretenen Verjährung für die Steuerperioden 2012 und 2013 hat die Vorinstanz die Zinsfolgen neu zu berechnen und dabei den Zeitpunkt des mittleren Verfalls neu zu bestimmen (vgl. hierzu zudem E. 6).

**4.3.2** Für die weiteren (vorliegend streitigen) *Steuerperioden 2014 und 2015* ist die absolute Verjährung hingegen noch nicht eingetreten

## 5.

Somit ist im Folgenden über die im Rückweisungsentscheid noch nicht beurteilten sowie weiterhin streitigen Leistungen unter dem Titel «*Airport Ticket Sale Service*» und «*Airport Ticket Management*» zu befinden. In den Steuerperioden 2014 und 2015 erbrachte die Beschwerdeführerin diese Leistungen am Flughafen [...] (für die Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_, die Fluggesellschaft E.\_\_\_\_\_, und für die Fluggesellschaft F.\_\_\_\_\_, vgl. Ziff. 1.3 des Beiblatts zur EM), am Flughafen [...] (für die Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_, vgl. Ziff. 1.12 des Beiblatts zur EM) sowie am Flughafen [...] (für die Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_, und die Fluggesellschaft F.\_\_\_\_\_, vgl. Ziff. 1.20 des Beiblatts zur EM).

### 5.1

**5.1.1** Die Beschwerdeführerin macht einleitend – wie bereits in ihrer Beschwerde vom 11. September 2020 (vgl. dort Rz. 41), jedoch ohne weitere Begründung – geltend, dass sämtliche in der EM einzeln aufgeführten Leistungen als Gesamtleistung im Sinne von Art. 19 MWSTG an die jeweilige

Fluggesellschaft zu qualifizieren seien. Bei den Gesamtleistungen handle es sich um gemäss Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Mehrwertsteuer befreite Leistungen, weil sie für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladung bestimmt seien.

**5.1.2** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilte bereits im Urteil vom 4. Juli 2022 die im Beiblatt zur EM aufgeführten Leistungen als jeweils selbstständige Leistungen (vgl. Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 5.6.2 [als Beispiel]). Zudem erwog es auch betreffend die unter dem Titel «*Airport Ticket Sale Service*» und «*Airport Ticket Management*» erbrachten Leistungen bereits, dass es sich dabei nicht um von der Steuer befreite Leistungen im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG handle (vgl. Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 5.3.2 und E. 5.9.2). Für diese Leistungen wird die Beschwerdeführerin sodann ebenfalls separat bzw. zusätzlich entschädigt, weshalb sie nicht als Teilleistung einer einheitlichen Gesamtleistung zu betrachten sind. Neue, zu berücksichtigende Sachumstände bringt die Beschwerdeführerin nicht vor, weshalb die erfolgten Beurteilungen für das Bundesverwaltungsgericht im vorliegenden Verfahren verbindlich sind (vgl. E. 1.6.1).

**5.2** Im Folgenden sind die unter dem Titel «*Airport Ticket Sale Service*» und «*Airport Ticket Management*» von der Beschwerdeführerin gegenüber den drei betreffenden Fluggesellschaften erbrachten Leistungen zu beurteilen.

**5.2.1** Die von der Beschwerdeführerin gegenüber der *Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_* erbrachten Leistungen gemäss Ziff. 1.12 des Beiblatts zur EM erfolgten in Erfüllung eines vom «Standard Ground Handling Agreement (SGHA)» separaten Vertrags (Beschwerdebeilage 8, Beweismittel Nr. 1 [«Appendix 10 to Annex B3.0»], nachfolgend: ATO Vertrag). Der Vertrag datiert vom 1. November 2015. Vorgängige Verträge hat die Beschwerdeführerin trotz Aufforderung der ESTV (vgl. Sachverhalt Bst. F.a) nicht eingereicht. Angesichts des Umstands, dass die vorliegend in Frage stehenden Leistungen an sich unbestritten sind (dazu sogleich) und vielmehr die mehrwertsteuerliche Würdigung der Leistungen strittig ist, kann davon ausgegangen werden, dass die vorgängigen Vereinbarungen hinsichtlich der zu erbringenden Leistungen vergleichbar waren. Es handelt sich dabei um verschiedene Leistungen, welche die Beschwerdeführerin im «*Airport Ticket Office*» der Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_ am *Flughafen [...]* erbrachte. Hierzu zählen namentlich: der Verkauf von Flugtickets («*Sale of [...]* tickets and vouchers»), vgl. Bst. A Ziff. 1.1 ATO Vertrag, der Verkauf von Upgrades

(«Sale of Last Minute Upgrade [LMU] and sale of airport upgrade», vgl. Bst. A Ziff. 1.5 ATO Vertrag) sowie das Handling von Zusatz- und Übergepäck («Excess Baggage Collection», Bst. A Ziff. 4.1 ATO Vertrag). Dies ist unbestritten. Ebenfalls unbestritten ist, dass gegen aussen die Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_ als Erbringerin der im «Airport Ticket Office» angebotenen Leistungen auftritt und somit insbesondere der Erlös aus dem Verkauf von Flugtickets dieser – und nicht der Beschwerdeführerin (auch nicht als indirekter Stellvertreterin) – zurechenbar ist.

Strittig ist jedoch, ob eine Vermittlungsleistung bzw. eine direkte Stellvertretung durch die Beschwerdeführerin vorliegt.

**5.2.2** Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend, die Vorinstanz verweise im Einspracheentscheid zwar auf Art. 20 Abs. 1 MWSTG und halte fest, dass die Ticketverkäufe der Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_ zurechenbar seien und sie (die Beschwerdeführerin) somit nicht im Namen und auf Rechnung der Fluggesellschaft gehandelt habe. Welche Rolle ihr (der Beschwerdeführerin) sonst zugesprochen werden müsse, lasse die Vorinstanz allerdings offen. Fakt sei jedoch, dass sie (die Beschwerdeführerin) das Geschäft, das zwischen der Fluggesellschaft und dem Reisenden abgeschlossen werde, verursache und von der Fluggesellschaft auch dafür entschädigt werde. Dies sei aus dem eingereichten ATO Vertrag ersichtlich. Durch ihre Tätigkeit (die Tätigkeit der Beschwerdeführerin) komme zwar lediglich ein Geschäft zustande, nämlich dasjenige zwischen dem Kunden und der jeweiligen Fluggesellschaft und die Zahlung, die der Kunde leiste, erfolge dementsprechend direkt an die Fluggesellschaft. Allerdings fänden über ein solches einzelnes Geschäft zwei Transaktionen statt, indem einerseits der Kunde die Leistung (Flugticketkauf) bei der Fluggesellschaft einkaufe und andererseits die Fluggesellschaft die Leistung, die zu einem solchen Ticketverkauf führe (Vermittlung ebendieser Flugtickets) bei ihr (der Beschwerdeführerin) einkaufe. Ohnehin würde bereits der Auftritt ihrer Mitarbeitenden in der Uniform der Fluggesellschaft (namentlich der Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_) belegen, dass sie (die Beschwerdeführerin) die «Airport Ticket Offices» nicht in eigenem Namen und auf eigene Rechnung betreibe, sondern gerade in fremdem Namen und auf fremde Rechnung. Sie (die Beschwerdeführerin) handle folglich im Auftrag der Fluggesellschaft, womit ein klassisches, direktes Stellvertretungsverhältnis bzw. eine Vermittlung vorliege.

Betreffend den Anteil an vermittelten Inland- bzw. Auslandflügen bringt die Beschwerdeführerin vor, sie könne keine spezifischen Zahlen nennen, da

die Provisionen nicht separat in Rechnung gestellt worden seien. Im Sinne einer Annährungsrechnung sei hierfür auf den Flugplan der Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ abzustellen.

**5.2.3** Die Vorinstanz hält dem entgegen, dass keine direkte Stellvertretung der Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ durch die Beschwerdeführerin und somit auch kein Vermittlungsverhältnis vorliege. Die Beschwerdeführerin habe namentlich hinsichtlich des Verkaufs von Flugtickets bzw. hinsichtlich der Beförderungsleistung zu keiner Zeit im Namen und auf Rechnung der Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ gehandelt. Stattdessen sei die Beschwerdeführerin lediglich damit betraut, dass «Airport Ticket Office» der Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ zu betreiben, wobei ihre Mitarbeitenden gegen aussen in Uniform der Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ in Erscheinung treten würden. Leistungserbringerin der im «Airport Ticket Office» erbrachten Leistungen sei folglich die Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ und namentlich der Flugticketverkauf erfolge direkt zwischen dieser und dem Kunden und nicht über die Beschwerdeführerin als Vermittlerin. Die Beschwerdeführerin sei mit den «Handling Fees» folglich für das Betreiben des «Airport Ticket Office» entschädigt worden und nicht für die Vermittlung von Flugtickets. Bei den von der Beschwerdeführerin gegenüber der Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ erbrachten Leistungen handle es sich – so die Vorinstanz abschliessend – um steuerbare Ground Handling Dienstleistungen, deren Leistungsort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG bestimme und somit in der Schweiz liege. Die Nachbelastungen unter den Titeln «Airport Ticket Sale Service» und «Airport Ticket Management» gemäss Ziff. 1.3 und 1.20 bzw. 1.12 der EM enthielten dementsprechend keine Umsatzaufrechnungen im Zusammenhang mit Verkäufen von Flugtickets, sondern ausschliesslich im Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin erbrachten Ground Handling Dienstleistungen gemäss ATO Vertrag. An den Nachbelastungen in Bezug auf die Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ sei somit vollumfänglich festzuhalten.

**5.2.4** Die Leistungen der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem «Airport Ticket Office» der *Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ am Flughafen [...]* sind – der Auffassung der Vorinstanz entsprechend – nicht als Vermittlungsleistungen zu qualifizieren. Nach aussen tritt die Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ als Erbringerin der Leistungen im «Airport Ticket Office» auf. Dies geht eindeutig aus der von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegten Fotografie einer Mitarbeiterin bei der Tätigkeit im «Airport Ticket Office» hervor (vgl. Beschwerdebeilage 9). Die Mitarbeiterin der Beschwerdeführerin trägt darauf eine Uniform der Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ ,

einschliesslich Halstuch sowie Schlüsselband mit Badge um den Hals. Eine andere Leistungserbringerin (als die Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_) ist nicht erkennbar. Selbst wenn die Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin im Namen und auf Rechnung der Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_ gehandelt hätten, so macht sie jedenfalls nicht geltend, dass sie gegenüber den Leistungsempfängern (Kunden der Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_) ausdrücklich auf ein bestehendes Vertretungsverhältnis hingewiesen hätte; ein solches ergibt sich auch nicht aus den Umständen. Folglich weist nichts auf ein Stellvertretungsverhältnis bzw. auf eine Vermittlung hin. Inwiefern die Vorinstanz den Sachverhalt diesbezüglich unrichtig festgestellt haben soll, wie die Beschwerdeführerin beanstandet (Beschwerde Rz. 52), ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich. Die Leistung der Beschwerdeführerin erschöpft sich aus mehrwertsteuerlicher Sicht vielmehr darin, ihr Personal für den Betrieb des «Airport Ticket Office» der Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_ zur Verfügung zu stellen. Dies stellt eine Leistung dar, die an eine Empfängerin mit Sitz in der Schweiz erbracht wurde und somit steuerbar ist (vgl. E. 2.2).

**5.2.5** Wie es sich mit den Leistungen der «Airport Ticket Offices» der Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_ an den *Flughäfen [...] und [...]* verhält (vgl. Ziff. 1.3 und 1.20 des Beiblatts zur EM), bleibt – trotz Aufforderung durch die Vorinstanz zur Einreichung der entsprechenden Belege (vgl. Sachverhalt Bst. F.a) – weiterhin unklar. Die Beschwerdeführerin hat hierzu bislang keine Unterlagen eingereicht und auch keine Erklärungen abgegeben. Entsprechend ist eine direkte Stellvertretung nicht nachgewiesen. Da es sich um eine steueraufhebende Tatsache handelt, für welche die Beschwerdeführerin beweisbelastet ist, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (E. 1.7.2).

**5.2.6** Das soeben Gesagte (E. 5.2.5) gilt mutatis mutandis sodann auch für die von der Beschwerdeführerin am Flughafen [...] unter dem Titel «*Airport Ticket Sale Service*» und «*Airport Ticket Management*» gemäss Ziff. 1.3 des Beiblatts zur EM gegenüber der *Fluggesellschaft E. \_\_\_\_\_* erbrachten Leistungen.

**5.2.7** Betreffend die von der Beschwerdeführerin gegenüber der *Fluggesellschaft F. \_\_\_\_\_* erbrachten Leistungen, ist Folgendes festzuhalten.

Bei den Leistungen am *Flughafen [...]* wurden anlässlich der Kontrolle durch die ESTV keine Differenzen festgestellt, weshalb keine Umsatzaufrechnungen erfolgt sind (vgl. Ziff. 1.20 des Beiblatts zur EM).

Betreffend die Leistungen am *Flughafen* [...] (vgl. Ziff. 1.13 des Beiblatts zur EM) reichte die Beschwerdeführerin – entgegen der Aufforderung der Vorinstanz (vgl. Sachverhalt Bst. F.a) – weder Unterlagen ein und noch gab sie konkrete Erklärungen dazu ab. Aus dem aktenkundigen Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der Fluggesellschaft F.\_\_\_\_\_ geht immerhin hervor, dass die Beschwerdeführerin verschiedene Leistungen an den «Desks» (u.a. «sales desks» und «customer communications desks») der Fluggesellschaft F.\_\_\_\_\_ erbringt (vgl. act. 15 [Beschwerde vom 11. September 2020], Beilage 13 [«Station Agreement for Ground Handling Services for [...] Airport, dated 2013»], S. 5). Bei diesen Leistungen handelt sich ebenfalls u.a. um den Verkauf von Flugtickets sowie das Handling von Übergepäck (vgl. act. 15, S. 24, Ziff. 2.1.10; S. 25, Ziff. 2.2.5). Die Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin müssen gemäss Vertrag ihre eigene Uniform tragen, aber ein Halstuch oder eine Krawatte der Fluggesellschaft F.\_\_\_\_\_, ein Schlüsselband sowie ein Namens-Badge der Fluggesellschaft F.\_\_\_\_\_. Halstuch oder Krawatte sind auffällige Kleidungsstücke in der Nähe des Gesichts und fallen deshalb – wie die oben erwähnte Fotografie zeigt (E. 5.2.4) – auf. Das um den Hals getragene Schlüsselband mit Namens-Badge zeigt eine organisatorische Zugehörigkeit zur Fluggesellschaft F.\_\_\_\_\_ an. Diese Aufmachung bzw. dieses Erscheinungsbild spricht dafür, dass von einem neutralen Dritten betrachtet die Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin als Mitarbeitende der Fluggesellschaft F.\_\_\_\_\_ wahrgenommen werden. Zudem hat die Beschwerdeführerin selbst bestätigt, dass sie im «Airport Ticket Office» der jeweiligen Airlines tätig ist, so dass von einer vergleichbaren Situation wie bei der Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_ ausgegangen werden darf (vgl. E. 5.2.4.). Aufgrund der vorliegenden Umstände ist nicht von einem direkten Stellvertretungsverhältnis bzw. einer Vermittlung auszugehen. Vielmehr erschöpft sich die Leistung der Beschwerdeführerin auch hier darin, ihr Personal für den Betrieb des «Airport Ticket Office» zur Verfügung zu stellen.

**5.2.8** Selbst wenn die von der Beschwerdeführerin bzw. ihren Mitarbeitenden unter den Titeln «*Airport Ticket Sale Service*» und «*Airport Ticket Management*» gegenüber der Fluggesellschaft D.\_\_\_\_\_, der Fluggesellschaft E.\_\_\_\_\_ und der Fluggesellschaft F.\_\_\_\_\_ erbrachten Leistungen als Vermittlungsleistung zu qualifizieren wären, so wäre nicht nachgewiesen, dass bzw. in welchem Umfang die vermittelte(n) Leistung(en) – und somit auch die Vermittlungsleistung(en) (vgl. E. 2.3.2) – von der Steuer befreit sind. Insofern die Beschwerdeführerin diesbezüglich auf ihre im vorinstanzlichen Verfahren annäherungsweise ermittelten Inlandflüge

abstellt, so bezieht sich diese Berechnung lediglich auf Flüge einer der betroffenen Fluggesellschaften (der Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_) und lediglich auf die Steuerperiode 2015 (vgl. Beschwerde Rz. 49; Ziff. 4.1.2 Bst. b des Einspracheentscheids). Dass die Verhältnisse für die übrigen Fluggesellschaften bzw. für die übrigen Steuerperioden vergleichbar wären wird weder von der Beschwerdeführerin behauptet noch ergibt sich dies aus den dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Akten. Würde auf die erwähnten Berechnungen der Beschwerdeführerin abgestellt, bliebe sie allerdings wiederum den Nachweis schuldig, dass – wie annäherungsweise von ihr ermittelt – 50% der Flugtickets für Inlandflüge (der Fluggesellschaft D. \_\_\_\_\_) über die «Airport Ticket Offices» an den Flughäfen [...], [...] und [...] verkauft worden sind. Mit anderen Worten wäre nicht erstellt, welche der gegebenenfalls durch die Beschwerdeführerin vermittelten Flüge tatsächlich Inlandflüge waren. Da es sich dabei um steueraufhebende bzw. steuermindernde Tatsachen handelt, trägt die Beschwerdeführerin die Folgen der Beweislosigkeit (vgl. E. 1.7.2).

Aufgrund des Gesagten bleibt es bei der Korrektur durch die Vorinstanz und somit ist auch der Eventualantrag der Beschwerdeführerin auf Rückweisung der Sache «zur Berechnung der allfällig noch geschuldeten Mehrwertsteuer hinsichtlich der Inlandflüge» an die Vorinstanz abzuweisen.

**5.2.9** Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass es sich beim «*Airport Ticket Sale Service*» und «*Airport Ticket Management*» aufgrund der anderen Qualifikation, respektive mangels entsprechender Nachweise nicht um Vermittlungsleistungen im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG handelt. Die unter dem Titel «*Airport Ticket Sale Service*» bzw. «*Airport Ticket Management*» gemäss Ziff. 1.3, 1.12 und 1.20 des Beiblatts zur EM von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen sind als Dienstleistungen mit Leistungsempfängerinnen im Inland und somit als steuerbare Leistungen im Sinne von Art. 18 Abs. 1 MWSTG zu qualifizieren (E. 2.2). Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, die Leistungen erbracht bzw. das entsprechende Entgelt hierfür vereinnahmt zu haben. Somit sind die von der Vorinstanz diesbezüglich vorgenommenen Umsatzaufrechnungen zu Recht erfolgt.

## 6.

Die Beschwerdeführerin macht schliesslich erstmals in der Beschwerde vom 16. Dezember 2022 eventualiter geltend, nur in reduziertem Umfang Verzugszinsen zu schulden. In Anwendung von Art. 87 Abs. 2 MWSTG führe die volle Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin und

der meisten Empfänger der streitbetroffenen Leistungen nämlich dazu, dass aus diesen Transaktionen für den Bund kein effektiver «Steuermeertrag» resultierte, respektive beim Bund kein Steuerausfall entstanden sei. Entsprechend sei die Verzugszinsforderung der Vorinstanz auf das rechtlich zulässige zu reduzieren.

Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass der Nachweis, wonach der Leistungsempfänger «zum vollen Vorsteuerabzug (100%)» berechtigt sei, für jeden einzelnen Leistungsempfänger und jede einzelne Rechnung bzw. Leistung vorliegen müsse. Ob die Voraussetzungen von Art. 87 Abs. 2 MWSTG erfüllt sind, hängt folglich von der Erfüllung von Sachverhaltselementen ab, die im vorliegenden Verfahren bisher noch nie Gegenstand waren und die nicht erstellt sind. Die Vorinstanz weist deshalb zu Recht darauf hin, dass der Eventualantrag auf Reduktion der Verzugszinsforderung im vorliegenden Verfahren unzulässig ist, da dadurch der Streitgegenstand erweitert wird (vgl. E. 1.4.1). Darauf ist folglich nicht einzutreten.

## **7.**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde hinsichtlich die Steuerperioden 2012 und 2013 infolge des Eintritts der absoluten Verjährung gutzuheissen (vgl. E. 4.3.1) und die von der Vorinstanz geltend gemachte Steuer(nach-)forderung um Fr. 2'623'431.-- (nämlich um Fr. 1'322'578.-- für die Steuerperiode 2012 und Fr. 1'300'853.-- für die Steuerperiode 2013) auf Fr. 2'698'540.-- zuzüglich Verzugszins zu reduzieren. Infolgedessen hat die Vorinstanz die Zinsfolgen neu zu berechnen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

## **8.**

**8.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, so werde 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).

**8.2** Streitig sind vorliegend die Steuerbeträge für vier Steuerperioden (2012-2015). Die Beschwerde ist infolge absoluter Verjährung betreffend die Steuer(nach-)forderung für die Jahre 2012 und 2013 gutzuheissen (E. 4.3.1). Der von der Vorinstanz nachgeforderte Betrag von Fr. 5'321'971.-- reduziert sich auf Fr. 2'698'540.-- zuzüglich Verzugszins.

Gesamthaft obsiegt die Beschwerdeführerin damit zu rund 50%. Bei dieser Sachlage rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 32'500.-- im Umfang von Fr. 16'250.-- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss im entsprechenden Umfang zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 16'250.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**8.3** 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. Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. Angesichts des Umfangs und der Schwierigkeit der Streitsache erscheint eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.-- als gerechtfertigt: Das Obsiegen ist einzig auf die Verjährung zurückzuführen (wobei die Verjährung von Amtes wegen zu beachten ist und somit keiner weiteren Ausführungen von Seiten der Beschwerdeführerin bedarf); inhaltlich ging es lediglich noch um die Beurteilung des «Airport Ticket Sale Service» und des «Airport Ticket Management. Auf die Auferlegung der zuzusprechenden Parteientschädigung an die ESTV wird verzichtet, da die teilweise Gutheissung der Beschwerde einzig auf den Verjährungseintritt während der Rechtshängigkeit des Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht zurückzuführen ist. Somit ist die der Beschwerdeführerin zuzusprechende Parteientschädigung auf die Kasse des Bundesverwaltungsgerichts zu nehmen (vgl. für eine vergleichbare Konstellation Urteil des BVer A-2528/2022 vom 15. Februar 2022 E. 9.2). Die Vorinstanz hat als Bundesbehörde keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*[Das Dispositiv befindet sich auf der nachfolgenden Seite.]*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen (E. 7) teilweise gutgeheissen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten in Höhe von insgesamt Fr. 32'500.-- werden der Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 16'250.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 32'500.-- entnommen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 16'250.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die der Beschwerdeführerin zuzusprechende Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 4'000.-- wird auf die Bundesverwaltungsgerichtskasse genommen

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Ana Pajovic

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)