

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

9C 185/2024, 9C 188/2024

Urteil vom 4. November 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch,  
Gerichtsschreiber Businger.

Verfahrensbeteiligte  
9C 185/2024  
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,  
Beschwerdeführerin,

gegen

Flughafen Zürich AG,  
Rechtsdienst, Postfach, 8058 Zürich,  
vertreten durch Rechtsanwalt Stefan Oesterhelt und Laetitia Fracheboud,  
Beschwerdegegnerin,

und

9C 188/2024  
Flughafen Zürich AG,  
Rechtsdienst, Postfach, 8058 Zürich,  
vertreten durch Rechtsanwalt Stefan Oesterhelt und Laetitia Fracheboud,  
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,  
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand  
Mehrwertsteuer, Steuerperiode 2014,

Beschwerden gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. Februar 2024 (A-2528/2022).

Sachverhalt:

A.

A.a. Die Flughafen Zürich AG (nachfolgend: Flughafen Zürich) bezweckt namentlich den Betrieb des inter-

kontinentalen Flughafens Zürich nach Massgabe der vom Bund erteilten Bau- und Betriebskonzession. Sie ist seit 1. Januar 1995 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

A.b. Die ESTV führte im Jahr 2016 beim Flughafen Zürich eine Mehrwertsteuer-Kontrolle für die Perioden 2010 bis 2014 durch, die zu einer Nachbelastung von Fr. 19'427'635.- führte, weil insbesondere die Entgelte von fünf Leistungen nicht versteuert worden waren. Der Flughafen hatte angenommen, bei den Gebühren für das Abstellen von Flugzeugen, die Nutzung von Applikationen und Terminals ("CUTE-Gebühren"), die sog. "Baggage-Reconciliation" für die Nutzung einer Applikation, welche für jeden eingestiegenen Passagier die Freigabe für das Einladen der zugehörigen Gepäckstücke auslöst ("BRTS-Gebühren"), die Nutzung der Gepäcksortieranlage ("GSA-Gebühren") und die Versorgung der Flugzeuge mit Energie und Klima ("EVA-Gebühren") handle es sich um ein Entgelt für hoheitliche Leistungen.

A.c. Die ESTV bestätigte ihre Nachbelastung mit Verfügung vom 22. Juni 2018. Darauf gelangte der Flughafen Zürich mit Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Dieses hiess die Beschwerde am 26. Juni 2019 teilweise gut und wies die Sache in Bezug auf die GSA-, CUTE-, BRTS- und EVA-Gebühren zur weiteren Sachverhaltsabklärung und zum Neuentscheid an die ESTV zurück. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab. Es erwog, zwar handle es sich nicht um hoheitliche Leistungen, doch werde zur Bestimmung des Leistungsorts zu klären sein, ob und inwiefern gegebenenfalls Luftfahrtunternehmen (etwa aufgrund von Selbstabfertigung) und nicht Bodenabfertigungsdienste Leistungsempfänger der vom Flughafen erbrachten Leistungen gewesen seien.

A.d. Die dagegen von der ESTV erhobene Beschwerde wies das Bundesgericht mit Urteil 2C 734/2019 vom 2. Juni 2021 ab. Es erachtete es als bundesrechtskonform, dass das Bundesverwaltungsgericht die Sache im entsprechenden Umfang zur weiteren Sachverhaltsabklärung und zum Neuentscheid an die ESTV zurückgewiesen hatte.

B.

B.a. Mit Verfügung vom 15. Dezember 2021 erwog die ESTV, dass die Steuerperiode 2010 verjährt sei. Betreffend die mit den streitigen Gebühren im Zusammenhang stehenden Umsätze gelangte sie zum gleichen Schluss wie in ihrer Verfügung vom 22. Juni 2018. Der Flughafen Zürich schulde deshalb für die Steuerperioden 2011 bis 2014 über die bereits deklarierten und beglichenen Beträge hinaus noch Fr. 18'047'264.- (zzgl. Verzugszins). Die dagegen erhobene Einsprache hiess die ESTV am 4. Mai 2022 insoweit gut, als mittlerweile auch die Steuerperiode 2011 verjährt war, was zu einer Reduktion der Nachforderung auf Fr. 14'337'594.- führte.

B.b. Die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde hiess das Bundesverwaltungsgericht am 15. Februar 2024 in Bezug auf die Steuerperioden 2012 und 2013 infolge Verjährung gut. Für die Steuerperiode 2014 hiess es die Beschwerde bezüglich der BRTS-, CUTE- und EVA-Gebühren gut und wies sie hinsichtlich der GSA-Gebühren ab. Zudem wies es die Sache zur Neuberechnung insbesondere der Zinsfolgen an die ESTV zurück.

C.

C.a. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 22. März 2024 (Verfahren 9C 185/2024) beantragt die ESTV dem Bundesgericht, das angefochtene Urteil sei betreffend die Steuerperiode 2014 aufzuheben und der Einspracheentscheid zu bestätigen, eventualiter sei die Aufhebung auf steuerbefreite Leistungen an inländische Fluggesellschaften zu beschränken. Für den Fall der absoluten Verjährung der Steuerperiode 2014 beantragt die ESTV diverse Feststellungen.

Der Flughafen Zürich schliesst auf Nichteintreten auf die Feststellungsanträge und im Übrigen auf Abweisung der Beschwerde.

C.b. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 22. März 2024 (Verfahren 9C 188/2024) beantragt der Flughafen Zürich dem Bundesgericht, das angefochtene Urteil sei hinsichtlich der GSA-Gebühren

aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen auch für das vorinstanzliche Verfahren.  
Die ESTV schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Der Flughafen Zürich nimmt in der Folge erneut Stellung.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Verfahren 9C 185/2024 und 9C 188/2024 betreffen dieselben Parteien und denselben Streitgegenstand, weshalb sich eine Vereinigung rechtfertigt.

1.2. Angefochten ist ein Endurteil des Bundesverwaltungsgerichts - die Rückweisung an die ESTV dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten (vgl. BGE 135 V 141 E. 1.1) - in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die ESTV ist nach Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG i.V.m. Art. 141 MWSTV (SR 641.201) und der Flughafen Zürich nach Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert und beide haben die Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG).

2.

In Bezug auf die Gebühr für das Abstellen der Luftfahrzeuge ist bereits das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. Juni 2019 in Rechtskraft erwachsen (Urteil 2C 734/2019 vom 2. Juni 2021 E. 3.1). Streitig bleibt, wer in der Steuerperiode 2014 gegen Entrichtung der BRTS-, CUTE-, EVA- und GSA-Gebühren Leistungsempfänger der durch den Flughafen erbrachten Leistungen war - die Handling Agents oder die Fluggesellschaften. Die Vorinstanz schloss nach einer eingehenden Würdigung, dass hinsichtlich der BRTS-, CUTE-, und EVA-Gebühren die Fluggesellschaften Leistungsempfänger der durch den Flughafen erbrachten Leistungen seien, während bei den GSA-Gebühren die Handling Agents als Leistungsempfänger zu gelten hätten.

Beschwerde 9C 185/2024 der ESTV

3.

Die ESTV bringt vor, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, weil sie zum Schluss gelangt sei, dass je nach Leistung unterschiedliche Regelungen getroffen werden könnten und das Recht zur Nutzung der zentralen Infrastruktur am Flughafen im Zusammenhang mit den BRTS-, CUTE-, und EVA-Gebühren vom Flughafen direkt an die Fluggesellschaften eingeräumt worden sei. Sie habe die einschlägigen luftfahrtrechtlichen Bestimmungen nicht beachtet. Für die Beurteilung des Leistungsempfängers sei auf diejenige Person abzustellen, die das vom Flughafen eingeräumte Nutzungsrecht tatsächlich wahrgenommen habe. In der streitigen Steuerperiode hätten die Handling Agents die entsprechenden Anlagen zum Zweck der Bodenabfertigung tatsächlich benutzt. Mangels Selbstabfertigung treffe dies auf die Fluggesellschaften gerade nicht zu. Den Handling Agents werde gemäss Betriebsreglement durch die Ausstellung der Drittabfertigungsberechtigung das vorgesehene Recht zur Nutzung der zentralen Infrastruktur gegen ein Entgelt eingeräumt. Das Bundesamt für Zivilluftfahrt (BAZL) habe bestätigt, dass weder die A.\_\_\_\_\_ AG - welche als einzige Fluggesellschaft über eine Selbstabfertigungsberechtigung verfüge - ihre Berechtigung benutzt noch der Flughafen im relevanten Zeitraum selber Bodenabfertigungsdienste erbracht habe.

4.

4.1. Die mehrwertsteuerliche Zuordnung von Leistungen wird in Art. 20 MWSTG (SR 641.20) geregelt. Danach gilt eine Leistung als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringer auftritt (Abs. 1). Das Mehrwertsteuerrecht folgt diesbezüglich den im Bereich der direkten Steuern entwickelten Grundsätzen, wonach Rechtsverhältnisse und Rechtsgeschäfte grundsätzlich derjenigen Person zuzuschreiben sind, auf deren Namen sie lauten. Entspricht eine Rechnung den mehrwertsteuerlichen Anforderungen (Art. 3 lit. k MWSTG), stellt sie ein wichtiges Indiz dafür dar, dass die fakturierende Person (Rechnungsadressant) auch tatsächlich die leistungserbringende Person ist und die in der Rechnung ausgewiesene Leistung erbracht hat, während spiegelbildlich der Rechnungsadressat grundsätzlich als leistungsempfangende Person zu gelten hat (vgl. zum Ganzen Urteil 2C 680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.4.3 f. m.H.).

4.2. Die ESTV rügt zwar hauptsächlich eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, aber ihre Ausführungen beschlagen weder den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt noch die Beweiswürdigung. Namentlich stellt die ESTV die von der Vorinstanz getroffenen Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Verträge und Rechnungen nicht infrage, sondern bringt vor, dass die Verträge und Rechnungen unmassgeblich seien, weil sich der Mehrwertsteuerliche Leistungsempfänger bereits aus den einschlägigen luftfahrtrechtlichen Bestimmungen ergebe. Dies ist im Folgenden zu prüfen.

4.3. Das Bundesgericht hat die luftfahrtrechtlichen Grundsätze bereits im Urteil 2C 734/2019 vom 2. Juni 2021 ausführlich dargestellt (E. 2) :

4.3.1. Der Flughafen Zürich nimmt mit dem Betrieb des Flughafens eine öffentliche Aufgabe des Bundes wahr und bedarf einer Konzession (Art. 36a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 21. Dezember 1948 über die Luftfahrt [LFG; SR 748.0]). Dadurch wird ihm das Recht eingeräumt, den Flughafen gewerbsmässig zu betreiben und Gebühren zu erheben. Er hat den Flughafen für alle Luftfahrzeuge im nationalen und internationalen Verkehr zur Verfügung zu stellen, einen sicheren Betrieb zu gewährleisten und für die dafür notwendige Infrastruktur zu sorgen (Art. 36a Abs. 2 LFG; Art. 10 Abs. 1 der Verordnung vom 23. November 1994 über die Infrastruktur der Luftfahrt [VIL; SR 748.131.1]). Er muss zudem ein Betriebsreglement erlassen, das vom BAZL zu genehmigen ist (Art. 36c LFG).

4.3.2. Die Konzession kann mit Zustimmung des UVEK auf einen Dritten übertragen werden, wobei auch nur einzelne Rechte oder Pflichten aus der Konzession übertragen werden können (Art. 36a Abs. 3 LFG). Im Bereich der Bodenabfertigung hat der Flughafen nicht nur das Recht, sondern unter bestimmten Voraussetzungen auch die Pflicht, eine solche Übertragung vorzunehmen (vgl. Urteil 2C 377/2016 vom 16. April 2018 E. 4.2). Er hat im Betriebsreglement Vorschriften über die Bodenabfertigungsdienste zu treffen (Art. 23 lit. e VIL), wobei zu den geregelten Bodenabfertigungsdiensten (Art. 29a und 29b VIL) etwa die Betankung der Flugzeuge und die Flugzeug-, Passagier-, Gepäck-, Post- und Frachtabfertigung gehören (vgl. Urteil 2C 715/2008 vom 15. April 2009 E. 4.1).

4.3.3. Der Marktzugang zu den Bodenabfertigungsdiensten ist im Betriebsreglement nach den Anforderungen der Richtlinie 96/67/EG des Rates vom 15. Oktober 1996 über den Zugang zum Markt der Bodenabfertigungsdienste auf den Flughäfen der Gemeinschaft (ABl. Nr. L 272/36 vom 25. Oktober 1996) zu regeln (Art. 29b Abs. 1 VIL). Diese Richtlinie will schrittweise den Zugang zum Markt der Bodenabfertigungsdienste liberalisieren. Zu diesem Zweck treffen die Mitgliedstaaten die erforderlichen Massnahmen, um den Bodenabfertigungsdienstleistern den freien Zugang zum Markt der Dritt-Abfertigungsdienste (Art. 6 Abs. 1 RL 96/67/EG) und die freie Ausübung der Selbstabfertigung (Art. 7 Abs. 1 RL 96/67/EG) zu gewährleisten (vgl. Urteil 2C 377/2016 vom 16. April 2018 E. 4.4). Selbstabfertigung bedeutet, dass ein Flughafennutzer (also eine Fluggesellschaft) selber Abfertigungsdienste erbringt (Art. 2 lit. d und f RL 96/67/EG). Unter Vorbehalt von Art. 7 Abs. 2 RL 96/67/EG muss die Selbstabfertigung grundsätzlich allen Nutzern diskriminierungsfrei erlaubt sein (Art. 16 RL 96/67/EG; vgl. Urteil 2C 488/2012 vom 1. April 2013 E. 5.2).

4.3.4. Unbeschadet der Art. 6 und 7 RL 96/67/EG können die Mitgliedstaaten Verwaltung und Betrieb der zentralen Infrastruktureinrichtungen zur Erbringung von Bodenabfertigungsdiensten, die aufgrund ihrer Komplexität bzw. aus Kosten- oder Umweltschutzgründen nicht geteilt oder in zweifacher Ausführung geschaffen werden können, dem Leitungsorgan des Flughafens oder einer anderen Stelle vorbehalten. Sie können vorschreiben, dass die Dienstleister und Selbstabfertiger diese Infrastruktureinrichtungen nutzen. Sie sorgen für eine transparente, objektive und nichtdiskriminierende Verwaltung dieser Einrichtungen und vor allem dafür, dass der gemäss dieser Richtlinie vorgesehene Zugang der Dienstleister und Selbstabfertiger durch sie nicht behindert wird (Art. 8 RL 96/67/EG). Beschliesst ein Flugplatzhalter, Verwaltung und Betrieb zentraler Infrastruktureinrichtungen einer einzigen Stelle vorzubehalten, so hat er im Betriebsreglement die betreffenden Einrichtungen zu bezeichnen und deren Verwaltung zu regeln (Anhang 1 Ziff. 6 VIL; vgl. Urteil 2C 488/2012 vom 1. April 2013 E. 5.2).

4.3.5. Art. 16 RL 96/67/EG schreibt für den Fall, dass der Zugang mit einem Entgelt verbunden wird, vor, dass dessen Höhe nach sachgerechten, objektiven, transparenten und nichtdiskriminierenden Kriterien festzulegen ist (Abs. 3). Bei diesem Entgelt darf es sich einzig um eine Gegenleistung für das Zurverfügungstellen und den Unterhalt der Anlagen und Vorrichtungen des Flughafens handeln, während namentlich eigentliche Marktzutrittsentgelte ausgeschlossen sind (vgl. Urteil 2C 715/2008 vom 15. April 2009 E. 4.3).

Zu den Flughafengebühren zählen nach Art. 39 Abs. 3 lit. f LFG auch die Nutzungsentgelte für die Benutzung zentraler Infrastruktur. Gemäss Art. 44 Abs. 1 der Verordnung vom 25. April 2012 über die Flughafengebühren (nachfolgend: FGV; SR 748.131.3) kann der Flughafenhalter ein Nutzungsentgelt für die Bereitstellung und den Betrieb zentraler Infrastruktureinrichtungen zur Erbringung von Bodenabfertigungs- und Wartungsdiensten erheben, dessen Bemessung sich nach Art. 45 FGV richtet. Schuldner der Nutzungsentgelte ist die juristische oder natürliche Person, welche die zentralen Infrastruktureinrichtungen benutzt (Art. 5 Abs. 4 FGV).

4.4. Im Bereich der Bodenabfertigung (Handling) lassen sich somit drei Anbieterkategorien unterscheiden (vgl. Art. 2 lit. e-g und Anhang RL 96/67/EG) : Flughäfen, welche die Bodenabfertigung selber vornehmen, Fluggesellschaften (sog. Selbstabfertigung) und unabhängige Unternehmen (sog. Drittabfertigung; vgl. Urteile 2C 734/2019 vom 2. Juni 2021 E. 2.5.3; 2C 377/2016 vom 16. April 2018 E. 4.3).

4.5. Der Flughafen Zürich hat diese rechtliche Vorgaben wie folgt umgesetzt:

Die Bodenabfertigungsdienste werden in Anhang 4 des Betriebsreglements für den Flughafen Zürich vom 30. Juni 2011 (BetrR) geregelt. Die Fluggesellschaften dürfen die Bodenabfertigung unter bestimmten Voraussetzungen entweder selbst durchführen oder durch einen berechtigten Dienstleister ihrer Wahl durchführen lassen (Art. 2 Abs. 1). Die Errichtung und der Betrieb der zentralen Infrastruktureinrichtungen sind dem Leitungsorgan des Flughafens Zürich vorbehalten (Art. 7 Abs. 1). Die Dienstleister und Selbstabfertiger sind verpflichtet, die zentralen Infrastruktureinrichtungen zu nutzen (Art. 7 Abs. 4), wobei für die Nutzung ein Entgelt zu entrichten ist (Art. 7 Abs. 6). Die zentralen Infrastruktureinrichtungen werden in Beilage 2 bezeichnet (Art. 7 Abs. 7), wozu etwa die Betankungsanlage, die Klimaversorgung, das Gepäckabfertigungssystem und die Abfertigungsschalter und Gateschalter inkl. Cüte zählen.

Im Gebührenreglement für den Flughafen Zürich (gültig ab 1. Februar 2014; GebR) werden die Nutzungsentgelte in Ziff. 3 geregelt. Schuldner der Nutzungsentgelte ist - sofern nichts anderes geregelt ist - die juristische oder natürliche Person, welche die zentralen Infrastrukturen benutzt (Ziff. 3.1).

5.

5.1. Unbestritten ist, dass die streitigen Gebühren zur Bodenabfertigung zählen und für die Nutzung von Bereichen der zentralen Infrastruktur entrichtet werden (vgl. E. 4.2 des angefochtenen Urteils). Ebenso ist unbestritten, dass der Flughafen Zürich die Bodenabfertigung in der Steuerperiode 2014 nicht selber vorgenommen hat (E. 4.4.1 des angefochtenen Urteils) und auch die Fluggesellschaften keine Selbstabfertigungen vorgenommen haben (E. 5.6.2 des angefochtenen Urteils). Damit wurde die Bodenabfertigung am Flughafen Zürich ausschliesslich durch die Handling Agents durchgeführt.

5.2. Im vorinstanzlichen Verfahren war streitig, wer die zentrale Infrastruktur tatsächlich benutzt hat (vgl. E. 4.2 des angefochtenen Urteils). Wie vorher erwähnt, sind gemäss Art. 7 Abs. 4 Anhang 4 BetrR die Dienstleister und Selbstabfertiger verpflichtet, die zentralen Infrastruktureinrichtungen zu nutzen, wobei als "Dienstleister" jede natürliche oder juristische Person gilt, die Bodenabfertigungsdienste für Dritte erbringt (Art. 1 Ziff. 5 Anhang 4 BetrR). Das Betriebsreglement stützt sich dabei auf Art. 8 Abs. 1 RL 96/67/EG ab, der insoweit auch die Nutzung der Flughafeneinrichtung regelt.

Ist somit in der streitigen Steuerperiode die Bodenabfertigung ausschliesslich von Handling Agents vorgenommen worden und waren diese nach Art. 7 Abs. 4 Anhang 4 BetrR verpflichtet, die zentrale Infrastruktur des Flughafens zu nutzen, legen es die zitierten Bestimmungen nahe, dass die Handling Agents die zentrale Infrastruktur auch tatsächlich benutzt haben, damit Schuldner der streitigen Gebühren waren (Art. 7 Abs. 6 Anhang 4 BetrR, Art. 5 Abs. 4 FGV und Ziff. 3.1 GebR) und folglich auch als Mehrwertsteuerliche Leistungsempfänger zu qualifizieren sind.

6.

An dieser Beurteilung ändern die Vorbringen des Flughafens Zürich nichts:

6.1. Der Flughafen Zürich macht in seiner Beschwerdeantwort geltend, Leistungsempfänger seien ausschliesslich die Fluggesellschaften gewesen. Er räume das Recht zur Nutzung der zentralen Infrastruktur i.S.v. Art. 1 Abs. 2 lit. c FGV lediglich den Fluggesellschaften ein, die ihrerseits wählen könnten, ob sie die Bodenabfertigung alleine (Selbstabfertigung) oder unter Zuhilfenahme eines Handling Agents (Drittabfertigung) vornehmen. Die Handling Agents seien folglich kein eigenständiges Zwischenglied in der Leistungskette zwischen Flughafen und Fluggesellschaften, sondern stellten lediglich Hilfspersonen dar.

6.2. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der vorher zitierte Art. 5 Abs. 4 FGV entgegen der Auffassung des Flughafens nicht erst ab Juni 2015 Anwendung fand. Art. 5 Abs. 4 FGV trat am 1. Juni 2012 in Kraft (Art. 52 FGV) und war damit auf die Steuerperiode 2014 anwendbar. Zwar mussten die Flughäfen die Nutzungsentgelte erst per 1. Juni 2015 zwingend anpassen (Art. 51 Abs. 2 FGV), doch hat der Flughafen Zürich die Anpassung bereits in seinem ab 1. Februar 2014 geltenden Gebührenreglement vorgenommen (Ziff. 3.1 GebR).

6.3. Weiter findet das Konstrukt des Flughafens, wonach die Handling Agents zwar die zentrale Infrastruktur physisch benutzt hätten, aber dennoch nicht "tatsächlicher Nutzer" seien, in den luftfahrtrechtlichen Bestimmungen und namentlich im Betriebsreglement keine Stütze. Es ergibt keinen Sinn, die Handling Agents in Art. 7 Abs. 4 Anhang 4 BetrR zu verpflichten, die zentrale Infrastruktur zu benutzen und hierfür ein Entgelt zu erheben (Art. 7 Abs. 6 Anhang 4 BetrR), wenn ihnen gemäss Auffassung des Flughafens das Recht zur Nutzung gar nicht zusteht bzw. sie nicht als "tatsächlicher Nutzer" gelten können. Weiter ist es sinnlos, in Ziff. 3.1 GebR (entsprechend Art. 5 Abs. 4 FGV) in allgemeiner Weise als Gebührensschuldner zu definieren, wer die zentrale Infrastruktur benutzt, wenn nach Auffassung des Flughafens hierfür ausschliesslich die Fluggesellschaften infrage kommen. Zudem sieht Ziff. 3.3 Abs. 5 GebR spezielle Regeln zur Rechnungsstellung vor, falls "es sich beim Schuldner um eine Fluggesellschaft oder einen Luftfahrzeugbetreiber" handelt, was nicht notwendig wäre, würden die Nutzungsentgelte per se nur von Fluggesellschaften und nicht auch von Handling Agents geschuldet. Schliesslich ergibt sich auch aus der Muster-Drittabfertigungsberechtigung, dass der Flughafen Zürich den Handling Agents die Infrastruktur zur Verfügung stellt (Ziff. 3) und für die Benutzung der zentralen Infrastruktur Entgelte erheben kann (Ziff. 7.1).

7.

Auch die Erwägungen der Vorinstanz zu den einzelnen Gebühren legen keine andere Auffassung nahe:

7.1.

7.1.1. Die Vorinstanz erwog, in Bezug auf die BRTS- und CUTE-Gebühren sprächen sowohl die mit den Fluggesellschaften abgeschlossenen Verträge als auch die Rechnungen dafür, dass die entsprechenden Leistungen den Fluggesellschaften gegenüber erbracht worden seien, die dann für die Ausübung der ihnen überlassenen Rechte Handling Agents hätten beauftragen können. Auch wenn Unterlagen in den Akten darauf hindeuteten, dass die Anlagen und Applikationen tatsächlich durch die Handling Agents genutzt worden seien, würden die Indizien überwiegen, dass mit diesen Gebühren das Recht zur Nutzung abgegolten werde und dieses Recht an die Fluggesellschaften übertragen worden sei. Die Applikationen dienten zudem den Fluggesellschaften; diese träten gegenüber dem Flughafen Zürich in eigenem Namen und auf eigene Rechnung als Leistungsempfänger in Erscheinung. Schliesslich seien die Applikationen ursprünglich von Drittanbietern direkt den Fluggesellschaften zur Verfügung gestellt worden und diese Anbieter mittels Fusion in der Steuerpflichtigen aufgegangen (vgl. E. 6.2 des angefochtenen Urteils).

7.1.2. Wie erwähnt stellen Verträge und Rechnungen bei der mehrwertsteuerlichen Zuordnung von Leistungen ein wichtiges Indiz dar (vgl. vorne E. 4.1). Ergibt sich die Zuordnung von Leistungen indessen bereits aus dem öffentlichen Recht, kommen den konkreten Verträgen und Rechnungen keine entscheidende Bedeutung zu. Zu berücksichtigen ist auch, dass im vorliegenden Verhältnis zwischen Flughafen, Handling Agents und Fluggesellschaften mittels entsprechender Ausgestaltung der Verträge bzw. Rechnungen direkt Einfluss auf die

zu leistenden Mehrwertsteuern genommen werden könnte, würde unbesehen darauf abgestellt. Zudem kann es aus Sicht des Flughafens Sinn ergeben, die Verträge/Rechnungen bzw. das Gebühreninkasso so auszugestalten, dass er als einziger Ansprechpartner gegenüber den Fluggesellschaften in Erscheinung tritt. Insoweit kann aus den vorliegenden Verträgen und Rechnungen nicht darauf geschlossen werden, dass die Fluggesellschaften mehrwertsteuerliche Leistungsempfänger sind.

7.1.3. Dass die mit den Gebühren abgegoltenen Applikationen hauptsächlich den Fluggesellschaften dienen, liegt auf der Hand. Das gilt im Übrigen für den gesamten Bereich der Bodenabfertigung, der letztlich dem abzufertigenden Flugzeug und damit den Fluggesellschaften zugute kommt, und ergibt sich aus der Stellung der Handling Agents als Bindeglied zwischen Flughafen und Fluggesellschaften. Daraus kann nicht abgeleitet werden, dass die Fluggesellschaften als Leistungsempfänger zu betrachten sind, soweit es um die Nutzung entsprechender Anlagen geht. Nicht ersichtlich ist weiter, inwieweit es eine Rolle spielen soll, dass die Applikationen früher von Drittanbietern den Fluggesellschaften zur Verfügung gestellt worden und diese Anbieter mittels Fusion im Flughafen Zürich aufgegangen seien; das wird von der Vorinstanz auch nicht näher begründet.

7.1.4. Massgebend ist demgegenüber, dass auch die Vorinstanz davon ausgegangen ist, die entsprechenden Anlagen und Applikationen seien tatsächlich von den Handling Agents genutzt worden, was der Flughafen ausdrücklich bestätigt und sich auch aus der Muster-Drittabfertigungsberechtigung ergibt (vorne E. 6.3). Dass gemäss Anhang IV der Muster-Drittabfertigungsberechtigung die Verrechnung der CUTE-Gebühren "an die Nutzer" erfolgt (Ziff. 10.13 Abs. 2), fällt angesichts der Regelung im Betriebs- und Gebührenreglement (vorne E. 5.2) nicht ins Gewicht, weshalb offengelassen werden kann, ob mit "Nutzer" tatsächlich nur die Fluggesellschaften gemeint sein können (so die Vorinstanz in E. 5.5. des angefochtenen Urteils).

7.1.5. Zusammenfassend mag es aus den teilweise unübersichtlichen Muster- und Nutzungsvereinbarungen des Flughafens sowie den Verträgen und Rechnungen Indizien geben, dass die Fluggesellschaften als mehrwertsteuerliche Leistungsempfänger in Erscheinung treten. Dies würde allerdings anderen Dokumenten des Flughafens widersprechen - namentlich der Muster-Drittabfertigungsberechtigung - und in Widerspruch zum Betriebsreglement des Flughafens stehen (vorne E. 5.2 und 6.3). Nachdem unbestritten ist, dass die Handling Agents die mit den BRTS- und CUTE-Gebühren abgeholte zentrale Infrastruktur physisch genutzt haben, sind sie nach Art. 7 Abs. 6 Anhang 4 BetrR, Art. 5 Abs. 4 FGV und Ziff. 3.1 GebR als Gebührenschuldner und damit auch als mehrwertsteuerliche Leistungsempfänger zu qualifizieren.

## 7.2.

7.2.1. In Bezug auf die EVA-Gebühren führte die Vorinstanz aus, die Unterlagen seien dürftig und Anhang IV der Muster-Drittabfertigungsberechtigung lasse die Möglichkeit zu, die Kosten sowohl den Handling Agents als auch den Fluggesellschaften in Rechnung zu stellen. Die Versorgung mit Energie und Klima komme dagegen dem Flugzeug und damit unmittelbar den Airlines zugute, weshalb diese Leistung sachlogisch nur den Fluggesellschaften gegenüber erbracht werden könne. Es sei nicht zwingend, dass auch die Benutzung entsprechender Anlagen den Fluggesellschaften zur Verfügung gestellt werde, doch erscheine dies folgerichtig. Damit werde diese Leistung gegenüber den Fluggesellschaften erbracht, was sich mit der Regelung der Flughäfen Frankfurt und München decke (vgl. E. 6.4 des angefochtenen Urteils).

7.2.2. Die Vorinstanz bringt zu Recht vor, dass die Versorgung der Flugzeuge mit Energie und Klima unmittelbar der Fluggesellschaft zugute kommt. Bei den EVA-Gebühren geht es dagegen gerade nicht um ein Entgelt für die entsprechende Versorgung, sondern es wird lediglich die Benutzung entsprechender Anlagen als Teil der zentralen Infrastruktur abgegolten. Dass bei der Drittabfertigung die Handling Agents die Versorgung der Flugzeuge vornehmen und damit die Anlagen des Flughafens tatsächlich benutzen, ist unbestritten. Deshalb sind auch die Handling Agents als Gebührenschuldner zu betrachten. Es kann keine Rede davon sein, dass es folgerichtig erscheine, die Benutzung der Anlagen werde den Fluggesellschaften zur Verfügung gestellt. Auch der Verweis auf die - ohnehin den vorliegend interessierenden Zeitraum nicht abdeckende - Regelung anderer Flughäfen ist unerheblich, führt doch die Vorinstanz selber aus, dass beim Flughafen Wien unklar sei, ob die Fluggesellschaften oder die Handling Agents Gebührenschuldner seien (E. 5.13.1 des angefochtenen Urteils),

und beim Flughafen München womöglich die Handling Agents als Entgeltsschulder vorgesehen seien (vgl. E. 5.13.3 des angefochtenen Urteils). Dass nach der Regelung am Flughafen Frankfurt die Fluggesellschaften die Entgelte entrichten (E. 5.13.2 des angefochtenen Urteils) spielt keine Rolle, fehlt doch eine solche Regelung im vorliegenden Fall für den Flughafen Zürich. Folglich muss auch nicht näher auf den Einwand der ESTV eingegangen werden, wonach in Frankfurt der Flughafen selber als Bodenabfertigungsdienstleister aufträte. Damit sind auch hinsichtlich der EVA-Gebühren die Handling Agents als mehrwertsteuerliche Leistungsempfänger zu qualifizieren.

8.

Die Beschwerde der ESTV ist damit gutzuheissen und das angefochtene Urteil hinsichtlich der Steuerperiode 2014 und in Bezug auf die BRTS-, CUTE-, und EVA-Gebühren aufzuheben. Der Einspracheentscheid vom 4. Mai 2022 ist entsprechend zu bestätigen. Bei diesem Ergebnis muss weder auf die Tragweite von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG - die nur dann relevant wäre, wenn inländische Fluggesellschaften Leistungsempfänger gewesen wären - noch auf die Feststellungsanträge der ESTV näher eingegangen werden.  
Beschwerde 9C 188/2024 des Flughafens Zürich

9.

9.1. Die Vorinstanz wies die Beschwerde hinsichtlich der GSA-Gebühren (für die Nutzung der Gepäcksortieranlage) ab. Sie erwog, dass diesbezüglich keine Verträge mit Fluggesellschaften geschlossen worden seien und ein vorgesehenes "Service Level Agreement" mit den Handling Agents nie abgeschlossen worden sei, weshalb sich die Beweislage nicht eindeutig präsentiere. Anhang IV der Muster-Drittabfertigungsberechtigung weise jedoch klar darauf hin, dass die Benutzung der Gepäcksortieranlage an die Handling Agents verrechnet werde, was nur Sinn ergebe, wenn ihnen im Gegenzug das Recht zur Nutzung der Anlage eingeräumt werde. Ein weiteres Indiz dafür sei, dass auch die Sicherheitskontrolle des Gepäcks unter die GSA falle und die GSA vom Check-In-Schalter an laufe, wobei die Nutzung der Check-In-Infrastruktur den Handling Agents zustehe. Schliesslich bringe die Anlage den Handling Agents für deren Dienstleistungen an die Fluggesellschaften direkt einen Vorteil (vgl. E. 6.3 des angefochtenen Urteils).

9.2. Der Flughafen Zürich macht geltend, er habe den Fluggesellschaften gegenüber zwar keine Gepäcksortierleistungen erbracht, wohl aber als Leistung das Recht zur Nutzung der Gepäcksortieranlage. Die physische Nutzung der Anlage durch die Handling Agents sei vom Recht zur Benutzung der Anlage, welches alleine den Fluggesellschaften zustehe, zu trennen. Folglich seien auch hinsichtlich der GSA-Leistungen ausschliesslich die Fluggesellschaften als Leistungsempfänger zu betrachten, womit diese Leistungen entweder im Ausland erfolgt (bei Fluggesellschaften mit Sitz im Ausland ohne Betriebsstätte im Inland) oder aber von der Mehrwertsteuer befreit seien (bei Fluggesellschaften mit Sitz in der Schweiz).

9.3. Die Vorbringen des Flughafens Zürich sind überwiegend bereits bei der Beschwerde der ESTV entkräftet worden und erweisen sich als unbegründet:

9.3.1. Die Handling Agents sind nach Art. 7 Abs. 4 Anhang 4 BetrR verpflichtet, die zentrale Infrastruktur des Flughafens zu nutzen, wofür ein Entgelt zu entrichten ist (Art. 7 Abs. 6 Anhang 4 BetrR). Gemäss Muster-Drittabfertigungsberechtigung stellt der Flughafen Zürich den Handling Agents die Infrastruktur zur Verfügung (Ziff. 3) und kann für die Benutzung Entgelte erheben (Ziff. 7.1). Unbestritten ist sodann, dass die Gepäcksortieranlage in der streitigen Steuerperiode von den Handling Agents (physisch) benutzt wurde.

Vor diesem Hintergrund lässt sich das vom Flughafen erwähnte Konstrukt, wonach das Recht zur Nutzung der Infrastruktur ausschliesslich den Fluggesellschaften eingeräumt wird, die wiederum die lediglich als Hilfspersonen handelnden Handling Agents beauftragen können, nicht halten. Dies widerspricht dem Betriebsreglement und dem Gebührenreglement (vgl. vorne E. 6.3). Nichts anderes ergibt sich aus Art. 5 Abs. 4 FGV, der entgegen der Auffassung des Flughafens auf die Steuerperiode 2014 Anwendung findet (vgl. vorne E. 6.2). Gemäss dieser Bestimmung gilt als Schuldner der Nutzungsentgelte diejenige juristische oder natürliche Person, welche die zentralen Infrastruktureinrichtungen benutzt; insoweit kann keine Rede davon sein, aus Art. 39 LFG und der FGV folge, dass nur der Flughafenutzer nach Art. 2 lit. b FGV als Schuldner der Nutzungsentgelte infrage

komme.

9.3.2. Weiter wird in der Muster-Drittabfertigungsberechtigung in Anhang IV in Ziff. 10.10 ausdrücklich geregelt, dass die Benutzung der Gepäcksortieranlage in einem separaten Agreement geregelt "und an die Selbstabfertiger bzw. Dienstleister verrechnet" wird. Damit sind die Handling Agents offensichtlich Gebührenschilder, weshalb die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen ist, dass damit sachlogisch auch das Recht zur Nutzung der Anlage einhergeht. Dass die GSA-Gebühren im Anhang IV nicht ausdrücklich genannt werden, wie der Flughafen Zürich geltend macht, spielt vor diesem Hintergrund keine Rolle. Auch das Vorbringen des Flughafens Zürich, wonach er mit dem Begriff "Benutzung der Gepäcksortieranlage" gegenüber den Handling Agents lediglich "Bestandteile der Gepäcksortieranlage als Ablageplätze für Material oder Fahrzeuge ausschliesslich zur Nutzung zur Verfügung" stelle, überzeugt nicht und findet in der Muster-Drittabfertigungsberechtigung keine Stütze. Angesichts der klaren Regelung im Betriebsreglement, dem Gebührenreglement und der Muster-Drittabfertigungsberechtigung spielt es sodann keine Rolle, dass der Flughafen offenbar die GSA-Gebühren direkt an die Fluggesellschaften verrechnet. Wie erwähnt stellt eine Rechnung lediglich ein Indiz für den Leistungsempfänger dar und kann es gute Gründe für diese Art des Gebühreninkassos geben (vgl. vorne E. 7.1.2).

9.4. Zusammenfassend ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass die Handling Agents die Gepäcksortieranlage nicht nur (als Hilfspersonen der Fluggesellschaften) benutzt haben, sondern ihnen auch das Recht zur Nutzung eingeräumt wurde und sie deshalb Schuldner der entsprechenden Gebühren waren. Somit sind auch hinsichtlich der GSA-Gebühren die Handling Agents als mehrwertsteuerliche Leistungsempfänger zu qualifizieren.

Die Beschwerde des Flughafens Zürich ist deshalb abzuweisen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten beider Verfahren dem Flughafen Zürich aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1-3 BGG). Für die Neuverlegung der vorinstanzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 9C 185/2024 und 9C 188/2024 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde der ESTV im Verfahren 9C 185/2024 wird gutgeheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. Februar 2024 wird bezüglich der Steuerperiode 2014 in Bezug auf die BRTS-, CUTE-, und EVA-Gebühren aufgehoben und der Einspracheentscheid vom 4. Mai 2022 in diesem Umfang bestätigt.

3.

Die Beschwerde des Flughafens Zürich im Verfahren 9C 188/2024 wird abgewiesen.

4.

Die Sache wird zur Neuverlegung der vorinstanzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen.

5.

Die Gerichtskosten von Fr. 27'000.- werden dem Flughafen Zürich auferlegt.

6.

Dieses Urteil wird den Parteien und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 4. November 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Businger