



Abteilung I
A-2528/2022

Urteil vom 15. Februar 2024

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin, Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X. _____ AG, ...,
vertreten durch
lic. iur. Stefan Oesterhelt, Rechtsanwalt LL.M., und
Laetitia Fracheboud, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Flughafenengebühren; Vorsteuerabzug
(Steuerperioden 2012-2014).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die X. _____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt insbesondere den Betrieb des [...] Flughafens A. _____ nach Massgabe der vom Bund erteilten Bau- und Betriebskonzession. Die Steuerpflichtige ist seit dem [...] im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen.

A.b Nach einer bei der Steuerpflichtigen vom 17. Mai 2016 bis zum 24. Juni 2016 durchgeführten Kontrolle der Steuerperioden 2010 bis 2014 (Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2014) erliess die ESTV am 4. Juli 2016 die Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. [...]. Damit forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen für die genannten Steuerperioden Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. ***1 nach. Zudem verlangte die ESTV Verzugszinsen auf diesem Betrag.

A.c In der Folge bestritt die Steuerpflichtige die Nachforderung und kündigte an, der ESTV einen Betrag von Fr. ***2 unter ausdrücklichem Vorbehalt der rechtskräftigen Festsetzung der Steuernachforderung zu zahlen.

Mit Schreiben vom 31. Januar 2017 liess die Steuerpflichtige sodann bei der ESTV beantragen, die Steuerkorrektur für die Steuerperioden 2010 bis 2014 sei neu auf Fr. ***3 festzusetzen.

A.d Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) erliess am 22. Juni 2018 eine Verfügung, wonach die Steuerpflichtige ihr für die Steuerperioden 2010 bis 2014 über die bereits deklarierten sowie beglichene Beträge hinaus noch den erwähnten Betrag von Fr. ***1 zuzüglich Verzugszins von 4 % seit dem 30. April 2013 zu bezahlen habe und bereits geleistete Zahlungen an diese Steuerschuld angerechnet würden.

A.e Mit Eingabe vom 27. August 2018 liess die Steuerpflichtige eine so genannte Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragte in der Hauptsache, unter Aufhebung der Verfügung der ESTV vom 22. Juni 2018 sei der Betrag der Steuerkorrektur für die Steuerperioden 2010 bis 2014 auf Fr. ***3 festzusetzen. Ferner forderte die Beschwerdeführerin die Rückerstattung des über Fr. ***3 hinausgehenden Betrages, welchen sie an die Vorinstanz unter Vorbehalt bezahlt habe, sowie die Rückerstattung von Vorsteuerguthaben von Fr. ***4; beides unter zusätzlicher Zusprechung eines Vergütungszinses von jährlich 4 % auf den zurückzuerstattenden Beträgen.

A.f Mit Urteil A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde teilweise gut, hob die Dispositiv-Ziffern 1 und 2 der angefochtenen Verfügung der Vorinstanz vom 22. Juni 2018 auf und wies die Sache im Sinne der Erwägungen zur weiteren Sachverhaltsabklärung sowie Neubestimmung der Höhe der für die Zeit vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2014 nachzufordernden Steuern sowie zur neuen Festlegung der damit verbundenen Zinsfolgen an die Vorinstanz zurück.

Die Gutheissung und Rückweisung bezog sich dabei auf nicht abgerechnete Umsätze im Zusammenhang mit der Erhebung von vier verschiedenen Gebühren, nämlich der Erhebung

- der CUTE-Gebühren (Gebühren für die Nutzung der Applikationen und Terminals am Flughafen),
- der Baggage-Reconciliation-Gebühren (BRTS-Gebühren; Gebühren für die Nutzung einer Applikation, welche für jeden eingestiegenen Passagier die Freigabe für das Einladen der zugehörigen Gepäckstücke auslöst),
- der Gebühren für die Nutzung der Gepäcksortieranlage (GSA-Gebühren), und
- der Gebühren für die Energie- und Klimaversorgung der Flugzeuge (EVA-Gebühren).

A.g Dieses Urteil focht die ESTV am 2. September 2019 mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht an. Sie beantragte, das genannte Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. Juni 2019 aufzuheben, soweit dieses die Beschwerde der Steuerpflichtigen gutgeheissen und die Sache an sie (die ESTV) zurückgewiesen habe.

A.h Mit Urteil 2C_734/2019 vom 2. Juni 2021 wies das Bundesgericht die Beschwerde der ESTV ab.

B.

B.a Die ESTV nahm in der Folge das Verfahren in Bezug auf die noch offenen Fragen wieder auf und forderte die Steuerpflichtige auf, weitere Beweismittel einzureichen.

B.b Mit Schreiben vom 4. August 2021 und 17. September 2021 kam die Steuerpflichtige dieser Aufforderung nach. Am 24. November 2021 beantwortete sie weitere Fragen der ESTV.

B.c Zwischen November 2021 und Februar 2022 holte die ESTV zudem per E-Mail Informationen beim Bundesamt für Zivilluftfahrt (BAZL) ein.

B.d Am 15. Dezember 2021 erliess die ESTV gegenüber der Steuerpflichtigen eine Verfügung, in der sie zum Schluss gelangte, dass das Recht, die Steuerforderung betreffend die Steuerperiode 2010 (Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2010) festzusetzen verjährt sei. Betreffend die mit den genannten Gebühren (Bst. A.f) im Zusammenhang stehenden Umsätze gelangte sie zum gleichen Schluss wie schon in ihrer Verfügung vom 22. Juni 2018. Demnach schulde die Steuerpflichtige für die Steuerperioden 2011 bis 2014 (Zeit vom 1. Quartal 2011 bis 4. Quartal 2014) über die bereits deklarierten und beglichenen Beträge hinaus noch Fr. ***5 Mehrwertsteuern zuzüglich gesetzlich geschuldeten Verzugszinses.

B.e Gegen diese Verfügung erhob die Steuerpflichtige am 27. Januar 2022 Einsprache bei der ESTV. Sie beantragte, die Verfügung vom 15. Dezember 2021 aufzuheben. Das Total der Steuerkorrektur betreffend die Steuerperioden vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2014 sei auf einen Betrag von gesamthaft Fr. ***6 festzusetzen. Zudem seien ihr Vorsteuerguthaben in Höhe von Fr. ***7 zuzüglich eines Vergütungszinses in Höhe von 4 % zurückzuerstatten.

B.f Die ESTV hielt mit Einspracheentscheid vom 4. Mai 2022 fest, dass nunmehr auch die Steuerperiode 2011 (Zeit vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2011) verjährt sei. Diesbezüglich hiess sie die Einsprache der Steuerpflichtigen gut. Im Übrigen bestätigte sie aber ihre Verfügung vom 15. Dezember 2021. Sie verfügte, die Steuerpflichtige schulde für die Steuerperioden 2012 bis 2014 (Zeit vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2014) über die bereits deklarierten und beglichenen Beträge hinaus noch Fr. ***8 Mehrwertsteuer zuzüglich gesetzlich geschuldeten Verzugszins.

C.

Gegen diesen Einspracheentscheid gelangte die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Beschwerde vom 3. Juni 2022 an das Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, den Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 4. Mai 2022 aufzuheben und das Total der Steuerkorrektur betreffend die Steuerperioden vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember

2014 auf einen Betrag von gesamthaft Fr. ***6 festzusetzen. Vorsteuerguthaben ihrerseits in Höhe von Fr. ***7 seien von der Vorinstanz zuzüglich eines Vergütungszinses in Höhe von 4 % zurückzuerstatten. Eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Sie hält fest, streitig sei nur noch, wer in Bezug auf die Leistungen, welche den GSA-, CUTE-, BRTS- und EVA-Gebühren zugrunde lägen, Leistungsempfänger sei. Dies seien ihrer Meinung nach die Fluggesellschaften. Soweit die Leistungen an ausländische Fluggesellschaften erbracht worden seien, würden sie als im Ausland erbracht gelten. Leistungen gegenüber in der Schweiz ansässigen Fluggesellschaften seien von der Mehrwertsteuer befreit. Die Vorinstanz vertrete demgegenüber die Auffassung, Leistungsempfänger seien die Handling Agents, weshalb es sich um in der Schweiz erbrachte Leistungen handle, welche steuerbar seien.

Als Leistungsempfänger gelte – so die Beschwerdeführerin sinngemäss –, wer nach aussen als Empfänger der entsprechenden Leistung auftrete. In erster Linie seien die zivilrechtliche Ausgestaltung sowie die Rechnungsstellung entscheidend, wobei die Rechnungsstellung alleine nicht ausschlaggebend sei, doch aber ein Indiz für den Aussenauftritt darstelle. Mit hin könne die Rechnungsstellung, welche an die Fluggesellschaften erfolge, keinesfalls ohne sachlichen Grund als irrelevant abgetan werden.

Das Bundesgericht habe in seinem Urteil 2C_734/2019 vom 2. Juni 2021 festgehalten, dass auch möglich wäre, dass sie (die Beschwerdeführerin) die entsprechenden Leistungen direkt gegenüber den Fluggesellschaften erbringe. Es gehe gemäss Bundesgericht um «Bereiche der Leistungserbringung, die weder eine Selbstabfertigung noch eine Drittabfertigung betreffen, sondern einer Benutzung der zentralen Infrastrukturen entsprechen». Die konzessionsrechtliche Abfertigungsberechtigung sei damit bedeutungslos. Relevant sei, wer gegenüber der Beschwerdeführerin als Leistungsempfänger auftrete bzw. wie die entsprechenden Leistungsverhältnisse tatsächlich ausgestaltet seien.

D.

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 20. Juli 2022 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Die Vorinstanz führt aus, dass das vorliegende Verfahren die Festsetzung der Steuerforderung der Steuerperioden 2012 bis 2014 betreffe, weshalb auf die Frage der Rechtmässigkeit des vorläufigen Zurückbehaltens von Vorsteuerguthaben der Beschwerdeführerin aus laufenden Mehrwertsteuerabrechnungen nicht weiter einzugehen sei und der entsprechende Antrag der Beschwerdeführerin abzuweisen sei, soweit darauf überhaupt einzutreten sei.

Weiter begründet die Vorinstanz ihren Antrag damit, dass die Nutzungsgebühr eine Gegenleistung für das Zurverfügungstellen von Anlagen sei. Für die Bestimmung des Leistungsempfängers sei darauf abzustellen, durch wen die zentralen Infrastruktureinrichtungen tatsächlich genutzt würden. Dies seien die mit einer Drittabfertigungsberechtigung ausgestatteten Handling Agents.

Art. 5 Abs. 4 der Verordnung vom 25. April 2012 über die Flughafenengebühren (SR 748.131.3, nachfolgend: FGV) sehe vor, dass Schuldnerin oder Schuldner der Nutzungsentgelte die juristische oder natürliche Person sei, welche die zentrale Infrastruktureinrichtung benutze. Daraus ergebe sich, dass ein Nutzungsentgelt von den Nutzern nur dann erhoben werden könne, wenn sie die jeweilige zentrale Infrastruktureinrichtung auch tatsächlich nutzten. Die blossе Vorhaltung einer solchen Einrichtung berechtige nicht zur Erhebung des Nutzungsentgelts.

Weiter setzt sich die Vorinstanz mit diversen Vorbringen der Beschwerdeführerin auseinander.

E.

Mit Replik vom 25. August 2022 führt die Beschwerdeführerin in Bezug auf die von der Vorinstanz zurückgehaltenen Guthaben aus, diese stammten zwar nicht aus den streitigen Steuerperioden, das Zurückbehalten werde aber mit vermeintlichen Ansprüchen aus diesen Steuerperioden begründet. Bei Gutheissung der vorliegenden Beschwerde fielen die vermeintlichen Mehrwertsteuerschulden automatisch weg, weshalb das zurückbehaltene Guthaben in einem solchen Fall umgehend an sie auszubezahlen sei. Daher bilde diese Auszahlung Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

Die Beschwerdeführerin präzisiert einige ihrer Ausführungen und hält insbesondere fest, wesentlich sei nicht die physische Nutzung der Infrastruktur, sondern die zivilrechtlichen Verhältnisse. Zivilrechtlich seien die Handling Agents Hilfspersonen der Fluggesellschaften. Ob die Fluggesell-

schaften das ihnen eingeräumte Nutzungsrecht wahrnehmen, in dem sie unter einer Selbstabfertigungsberechtigung eigenes Personal mit der Bodenabfertigung betrauten oder dafür einen mit einer Drittabfertigungsbechtigung ausgestatteten Handling Agent als Hilfsperson beauftragten, könne keine Rolle spielen. In beiden Fällen blieben die Fluggesellschaften zur Nutzung der Infrastruktur berechtigt. Werde angenommen, das Leistungsverhältnis betreffend die Nutzung der zentralen Infrastruktur bestünde im Falle einer Drittabfertigung zwischen ihr (der Beschwerdeführerin) und den Handling Agents, würde dies bedeuten, ihr (der Beschwerdeführerin) das Recht abzusprechen, die Erfüllung ihrer eigenen luftfahrtrechtlichen Verpflichtung (die Flughafeneinrichtungen den Luftfahrzeugen zur Verfügung zu stellen) selbst in der Hand zu behalten. Solange sie dabei den Handling Agents den diskriminierungsfreien Zugang nicht verwehre, sei sie (die Beschwerdeführerin) in der Ausgestaltung ihrer Verpflichtung frei.

F.

Mit Duplik vom 23. September 2022 hält die Vorinstanz im Wesentlichen an ihren bisherigen Ausführungen fest.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Vorliegend stellt der angefochtene Einspracheentscheid vom 4. Mai 2022 eine Verfügung nach Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt diesbezüglich nicht vor. Zudem ist die Vorinstanz 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 oder das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids und von diesem betroffen. Sie ist zu dessen Anfechtung legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Beschwerde ist somit unter Vorbehalt des in E. 1.4 Ausgeführten einzutreten.

1.4

1.4.1 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet der vorinstanzliche Entscheid als Anfechtungsobjekt den Rahmen, der den möglichen Umfang des Streitgegenstands begrenzt (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht mehr streitige Punkte reduzieren, grundsätzlich aber nicht ausweiten (BGE 144 II 359 E. 4.3, 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2; BVGE 2016/13 E. 1.3.4). Fragen, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen; sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen (Urteil des BVGer A-2397/2022 vom 19. Juni 2023 E. 1.4.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7 f.). Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (BGE 136 II 457 E. 4.2; BVGE 2010/12 E. 1.2.1; Urteil des BVGer A-4683/2021 vom 10. November 2023 E. 1.3.1). Aus prozessökonomischen Gründen kann das verwaltungsgerichtliche Verfahren ausnahmsweise auf eine ausserhalb des Anfechtungsobjekts liegende spruchreife Frage ausgedehnt werden, wenn ein enger Bezug zum bisherigen Streitgegenstand besteht und sich die Verwaltung zu dieser Streitfrage mindestens in Form einer Prozessklärung geäußert hat (vgl. BGE 130 V 501 E. 1.2; BVGE 2014/24 E. 1.4.1 und 1.4.3; Urteile des BVGer A-3485/2020 vom 25. Januar 2021 E. 1.2.1, A-3238/2020 vom 21. Dezember 2020 E. 1.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 2.8, 2.208, 2.210 und 2.213).

1.4.2 Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Beschwerde unter anderem, es seien Vorsteuerguthaben in Höhe von Fr. ***7 zuzüglich eines Vergütungszinses in Höhe von 4 % von der Vorinstanz zurückzuerstatten (Sachverhalt Bst. C.). Dabei handelt es sich – soweit ersichtlich – um Vorsteuerguthaben aus den Jahren 2016 ff., welche die Vorinstanz (zumindest unter anderem) zur Sicherung der vorliegend streitbetroffenen Mehrwertsteuer zurückbehalten hat. Das vorliegende Verfahren betrifft die Steuerperioden 2012 bis 2014, weshalb schon aus diesem Grund nicht über Vorsteuerguthaben aus den Jahren 2016 ff. zu befinden ist. Zudem handelt es sich beim vorliegenden Verfahren um ein Folgeverfahren des Verfahrens A-4898/2018. In jenem Verfahren hat sich das Bundesverwaltungsgericht nicht mit der Frage der Vorsteuerguthaben aus den Jahren 2016 ff. auseinandergesetzt, weshalb auch das vorliegende Verfahren nicht auf weitere Streitgegenstände ausgedehnt werden kann (dazu auch E. 1.5.2). Zwar weist die Rückbezahlung der Vorsteuerguthaben – soweit ersichtlich – einen gewissen Zusammenhang mit den streitbetroffenen Steuerperioden auf. Dieser ist indessen nicht so eng damit verbunden, dass sich eine Ausdehnung des Streitgegenstandes rechtfertigen würde. Daher war auch die Vorinstanz nicht gehalten, sich zu diesem Antrag der Beschwerdeführerin weiter zu äussern. Ob diese Guthaben bei (rechtskräftiger) Gutheissung der weiteren Anträge der Beschwerdeführerin automatisch auszuzahlen wären, kann daher offenbleiben.

1.4.3 Auf den Antrag der Beschwerdeführerin, Vorsteuerguthaben ihrerseits in Höhe von Fr. ***7 seien von der Vorinstanz zuzüglich eines Vergütungszinses in Höhe von 4 % zurückzuerstatten, ist daher nicht einzutreten.

1.5

1.5.1 Heisst das Bundesgericht eine Beschwerde gut, so entscheidet es in der Sache selbst oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Es kann die Sache auch an die Behörde zurückweisen, die als erste Instanz entschieden hat (Art. 107 Abs. 2 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]).

1.5.2 Die Verwaltungsbehörde, an welche die Sache zurückgewiesen wird, ist, ebenso wie das Bundesverwaltungsgericht, an die rechtlichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden, falls ihr die Sache erneut unterbreitet wird (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.196; ASTRID HIRZEL, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 3. Auflage 2023, Art. 61

N 28; in Bezug auf die Bindung des Bundesgerichts an eigene Rückweisungsentscheide: anstelle zahlreicher: BGE 148 I 127 E. 3.1, 143 IV 214 E. 5.3.3, 135 III 334 E. 2 und 2.1; JOHANNA DORMANN, in: Niggli/Uebersax/Wiprächtiger/Kneubühler [Hrsg.], Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 3. Aufl. 2018, Art. 107 N 18 m.H.). Wegen dieser Bindung ist es der betreffenden Instanz wie auch den Parteien, abgesehen von allenfalls zulässigen Noven, verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in Erwägung gezogen worden sind (vgl. BGE 148 I 127 E. 3.1, 135 III 334 E. 2, 131 III 91 E. 5.2; BVGE 2016/13 E. 1.3.4; Urteil des BVGer A-4595/2020 vom 4. Mai 2021 E. 2.1).

1.5.3 Im vorliegenden Fall ist das Bundesverwaltungsgericht demnach an die Erwägungen des bundesgerichtlichen Urteils 2C_734/2019 vom 2. Juni 2021 gebunden.

2.

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 [SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Als Mehrwertsteuer erhebt er unter anderem die sog. Inlandsteuer (Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2.2

2.2.1 Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Steuerpflichtig bzw. unternehmerisch tätig ist, wer im eigenen Namen eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt (Art. 10 Abs. 1 MWSTG in der vorliegend anwendbaren Fassung; in Kraft vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017).

2.2.2 Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (Art. 3 Bst. e MWSTG; zu den Begriffen Lieferung und Dienstleistung siehe E. 2.4.1).

Eine steuerbare Leistung setzt voraus, dass sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgt, also (gemäss der Legaldefinition des Entgelts von Art. 3 Bst. f MWSTG) ein Vermögenswert gegeben ist, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet.

Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 149 II 53 E. 6.1, 132 II 353 E. 4.3 m.H.; Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.2; Urteile des BVGer A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 2.3.4, A-2786/2017 vom 28. Februar 2019 E. 2.1.4). Für ein Leistungsverhältnis erforderlich ist, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (BGE 141 II 182 E. 3.3, 132 II 353 E. 4.1). Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen (vgl. BGE 140 I 153 E. 2.5.2; Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 3.2 m.H.; Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, S. 230 f.).

Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat. Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG und nach konstanter Rechtsprechung in erster Linie nach dem Aussenaustritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 757 ff., 772). Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt. Das Handeln im eigenen Namen ist mutatis mutandis ebenso entscheidend für die Bestimmung des Leistungsempfängers (vgl. BVGE 2019 III/1 E. 3.2; Urteile des BVGer A-1356/2022 vom 27. Oktober 2022 E. 3.2.2, A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.3.1, A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 3.2, A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 5.3.4, A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.2.2; siehe auch unten E. 2.4.3).

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

«die Lieferung von Luftfahrzeugen an Luftverkehrsunternehmen, die gewerbmässige Luftfahrt im Beförderungs- oder Charterverkehr betreiben und deren Umsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr übertreffen; Umbauten, Instandsetzungen und Wartungen an Luftfahrzeugen, die

solche Luftverkehrsunternehmen im Rahmen einer Lieferung erworben haben; Lieferungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Luftfahrzeuge eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb; Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge sowie Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf dieser Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind».

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

2.4

2.4.1 Als Lieferung gilt nebst dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG), insbesondere auch das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG).

Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG).

Im Zusammenhang mit gewissen Nutzungsrechten ist nicht von einer Lieferung (im Sinne von Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG), sondern von einer Dienstleistung (Art. 3 Bst. e Ziff. 1 MWSTG) auszugehen (vgl. SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Art. 3 N 99). Verwenden mehrere Beteiligte einen bestimmten Raum oder eine bestimmte Fläche gemeinsam, etwa um die vorhandene Infrastruktur (wie etwa Kommunikations- oder EDV-Anlagen) optimal zu nutzen, liegt eine Einräumung eines Rechts zur Nutzung der Infrastruktur vor, welche eine *Dienstleistung* darstellt (vgl. zum Ganzen Ziff. 9.1 der Branchen-Info 17 «Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien» der ESTV; vgl. auch Urteil des BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.4.1; BRITTA REHFISCH/ROGER ROHNER, MWSTG-Kommentar, Art. 21 N 345 m.H.).

2.4.2 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 (Art. 8

Abs. 1 MWSTG; BGE 139 II 346 E. 6.3.1; Urteile des BVGer A-3144/2021 vom 19. April 2023 E. 2.3.1, A-4747/2019 vom 14. April 2021 E. 5.4.2).

2.4.3 Wie erwähnt ist für die Bestimmung des Leistungsempfängers das Handeln im eigenen Namen entscheidend (E. 2.2.2). Als Empfänger einer Dienstleistung namentlich auch bei grenzüberschreitenden Verhältnissen gilt prinzipiell der im eigenen Namen auftretende Vertragspartner des leistenden Unternehmens. Ein Indiz hierfür bildet die Rechnung (zum Ganzen vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar, Art. 18 N 38 m.H.; REGINE SCHLUCKEBIER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 26 MWSTG N 20 ff.). Fallen Vertragspartner und Rechnungsadressat auseinander, ist nach einer in der Lehre vertretenen sachgerechten Ansicht «anhand des konkreten Falls zu prüfen, ob der Rechnungsadressat i) Leistungsempfänger ist (z.B. infolge Eintritts in den Vertrag) oder ii) lediglich für den Vertragspartner die Kosten übernimmt» (FELIX GEIGER, Kommentar MWSTG, Art. 8 MWSTG N 9, vgl. auch N 8, wonach grundsätzlich der Vertragspartner des leistenden Unternehmens als Empfänger der Leistung gilt).

3.

3.1 Gemäss Art. 36a Abs. 1 des Luftfahrtgesetzes vom 21. Dezember 1948 (LFG, SR 748.0) bedarf es für den Betrieb von Flugplätzen, welche dem öffentlichen Verkehr dienen, einer Betriebskonzession des Eidgenössischen Departementes für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation (UVEK). Mit der Konzessionserteilung erwirbt der Konzessionär das Recht, einen Flughafen gewerbsmässig zu betreiben sowie namentlich Gebühren zu erheben (Art. 36a Abs. 2 Satz 1 und Art. 39 LFG, Art. 10 Abs. 1 der Verordnung vom 23. November 1994 über die Infrastruktur der Luftfahrt [VIL, SR 748.131.1]). Der Konzessionär hat den Flughafen unter Vorbehalt der im Betriebsreglement festgelegten Einschränkungen für alle Luftfahrzeuge im nationalen und internationalen Verkehr zur Verfügung zu stellen, einen ordnungsgemässen, sicheren Betrieb zu gewährleisten sowie für die dafür erforderliche Infrastruktur zu sorgen (Art. 36a Abs. 2 Satz 2 LFG, Art. 10 Abs. 1 VIL).

3.2 Mit Zustimmung des UVEK kann die Konzession auf einen Dritten übertragen werden (Art. 36a Abs. 3 Satz 1 LFG). Dem Konzessionär steht auch das Recht zu, bloss einzelne Rechte oder Pflichten aus der Konzession auf Dritte zu übertragen (Art. 36a Abs. 3 Satz 2 erster Teil LFG; Art. 15 VIL). Insofern steht es grundsätzlich im Ermessen des Konzessionärs, einzelne

Rechte oder Pflichten zu übertragen. Da aber die Anforderungen der Konzession beachtet werden müssen und eine Gleichbehandlung der Konkurrenten geboten ist, ist nach Art. 15 VIL das BAZL in das Verfahren involviert. Im Bereich der Bodenabfertigung ist ein Flughafen unter bestimmten Voraussetzungen zu einer Übertragung der genannten Art rechtlich verpflichtet. Auch hier ist das BAZL in das Verfahren involviert (vgl. Ziff. 11 Anhang zur VIL in der vom 1. Juni 2002 bis zum 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung [AS 2002 1186]; Urteil des BGer 2C_377/2016 vom 16. April 2018 E. 4.2).

3.3 Der Flughafenhalter (also der Inhaber der Betriebskonzession nach Art. 36a LFG [Art. 2 Bst. a FGV; E. 3.1]) kann für die Benützung der und den Zugang zu den dem Flugbetrieb dienenden Flughafeneinrichtungen Gebühren erheben (Art. 39 Abs. 1 LFG). Die Gebühren umfassen insbesondere Nutzungsentgelte für die Benutzung der zentralen Infrastruktur (Art. 39 Abs. 3 Bst. f LFG) und Zugangsentgelte für die Flughafenanlagen (Art. 39 Abs. 3 Bst. g LFG). Diese Unterscheidung nimmt die FGV in Art. 1 Abs. 2 Bst. b und c wieder auf. Schuldnerin oder Schuldner der Zugangsentgelte ist die juristische oder natürliche Person, die den Zugang zur Luftseite beansprucht (Art. 5 Abs. 3 Satz 1 FGV). Die Nutzungsentgelte sind von jener juristischen oder natürlichen Person geschuldet, die die zentralen Infrastruktureinrichtungen benutzt (Art. 5 Abs. 4 FGV). Der Flughafenhalter kann ein Zugangsentgelt für Einrichtungen und Dienste im Bereich der Luftsicherheit erheben, die er für den Zugang zur Luftseite durch andere Personen als Passagierinnen und Passagiere bereitstellt (Art. 43 Abs. 1 FGV). Zugangsentgelte können insbesondere für Zugänge für Fahrzeuge und Personen sowie Zutritt- und Sicherheitskontrollen von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern und von Fahrzeugen erhoben werden (Art. 43 Abs. 2 FGV). Allerdings können Einrichtungen und Dienste, die einzelnen Unternehmen für den Zugang zur Luftseite exklusiv zur Verfügung gestellt werden, nicht über Zugangsentgelte finanziert werden (Art. 43 Abs. 3 FGV). Der Flughafenhalter kann zudem ein Nutzungsentgelt für die Bereitstellung und den Betrieb zentraler Infrastruktureinrichtungen zur Erbringung von Bodenabfertigungs- und Wartungsdiensten erheben (Art. 44 Abs. 1 FGV). Der Flughafenhalter veröffentlicht die Zugangs- und die Nutzungsentgelte nach näher genannten Kriterien (Art. 46 Abs. 1 FGV). Die betroffenen Flughafenutzer können beim BAZG innerhalb von 30 Tagen nach Veröffentlichung die Überprüfung der Höhe der Zugangs- und Nutzungsentgelte beantragen (Art. 46 Abs. 2 FGV). Flughafenutzer ist jede natürliche oder juristische Person, die für die Beförderung von Fluggästen, Post oder Fracht auf dem Luftweg zu oder von dem betreffenden Flughafen verantwortlich ist (Art. 2

Bst. b FGV; vgl. auch Art. 2 Bst. d der Richtlinie 96/67/EG des Rates vom 15. Oktober 1996 über den Zugang zum Markt der Bodenabfertigungsdienste auf den Flughäfen der Gemeinschaft [ABl. L 272 vom 25.10.1996 S. 36 ff.; nachfolgend: RL 96/67/EG]; vgl. STEFAN VOGEL, Luftfahrtinfrastruktur, in: Biaggini/Häner/Saxer/Schott [Hrsg.], Fachhandbuch Verwaltungsrecht, 2015, S. 363 ff., Rz. 8.43).

3.4 Gemäss Art. 29a VIL in der bis zum 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung (vgl. E. 3.2) gelten für die Organisation und den Betrieb der Bodenabfertigungsdienste auf den Flughäfen die RL 96/67/EG und deren Änderungen, welche nach Art. 23 des Abkommens vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über den Luftverkehr (SR 0.748.127.192.68) durch den gemischten Ausschuss vereinbart wurden.

Art. 29b VIL in der bis zum 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung (E. 3.2) regelt den Marktzugang. Gemäss Abs. 1 dieser Vorschrift hat der Flugplatzhalter (der Konzessionär) im Betriebsreglement den Marktzugang zu den Bodenabfertigungsdiensten nach den Anforderungen der RL 96/67/EG und des Anhanges der VIL (in der bis zum 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung) betreffend die Bodenabfertigungsdienste zu regeln. Im Bereich der Bodenabfertigung (Handling) lassen sich drei Anbieterkategorien unterscheiden (vgl. Art. 2 Bst. e-g und Anhang RL 96/67/EG; VOGEL, a.a.O., Rz. 8.35): Flughäfen, Airlines (sog. Selbstabfertigung) sowie unabhängige Unternehmen (sog. Drittabfertigung; siehe zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_377/2016 vom 16. April 2018 E. 4.3).

Die RL 96/67/EG hat zum Ziel, im Sinne des freien Dienstleistungsverkehrs schrittweise den Zugang zum Markt der Bodenabfertigungsdienste zu liberalisieren (MARC PATRICK STREIT, Grundlagen und Ausgestaltung von Flughafenengebühren im schweizerischen Recht, 2005, S. 21) und dabei die Funktionsfähigkeit der Flughäfen sicherzustellen. Zu diesem Zweck treffen die Mitgliedstaaten die erforderlichen Massnahmen, um den Bodenabfertigungsdienstleistern den freien Zugang zum Markt der Drittabfertigungsdienste (Art. 6 Abs. 1 Satz 1 RL 96/67/EG) und die freie Ausübung der Selbstabfertigung (Art. 7 Abs. 1 RL 96/67/EG) zu gewährleisten (siehe zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_377/2016 vom 16. April 2018 E. 4.4 m.H.; STREIT, a.a.O., S. 21, der auch festhält, dass die Richtlinie nicht unmittelbar anwendbar, also nicht self-executing, ist). Die zuvor genannten Zugangsentgelte (E. 3.3) dürften demnach nicht als Marktzugangsentgelte ausgestaltet sein.

3.5 Nach Ziff. 7.2.3 Abs. 1 der Branchen-Info 11 «Luftverkehr» der ESTV (in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung) gelten «Flughafengebühren, welche Flughafenbetreiber als Entgelt für ihre Dienstleistungen in Rechnung stellen» (recte: Dienstleistungen, für welche solche Flughafengebühren entrichtet werden), «nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG als am Ort des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit oder am Ort der Betriebsstätte des Leistungsempfängers erbracht (Empfängerortsprinzip)» (E. 2.4.2; vgl. dazu auch Ziff. 8.2 dieser Branchen-Info in derselben Fassung).

Soweit hier interessierend sieht Ziff. 8.2 der erwähnten Branchen-Info ferner in der im vorliegend streitbetroffenen Zeitraum gültig gewesenen Fassung vor, dass die Steuerbefreiung von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG (vgl. E. 2.3) nur für Leistungen gilt, «welche den berechtigten Luftfahrtunternehmen direkt erbracht werden». Eine Weitergabe der Befreiung (z.B. an Zulieferfirmen oder Unterakkordanten) ist nach dieser Verwaltungspraxis ausgeschlossen.

Die genannte Ziffer der Branchen-Info 11 enthielt sodann insbesondere Folgendes:

«Die folgenden Lieferungen sind nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG von der Steuer befreit:

[...]

- Energie- und Klimaversorgung der Luftfahrzeuge.

Zu den Dienstleistungen, die nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG von der Steuer befreit in Rechnung gestellt werden können, gehören

[...]

- Durch die Flughafenbetreiberin in Rechnung gestellte Flugbetriebsgebühren (gemäss Art. 1 Abs. 2 der Verordnung über die Flughafengebühren) wie

[...]

- Abfertigungsgebühren;

[...]»

4.

Im vorliegenden Verfahren geht es noch um die Frage, wer Leistungsempfänger jener Leistungen war, welche den GSA-, CUTE-, BRTS- und EVA-Gebühren zugrunde liegen. In Frage kommen die Handling Agents und die Fluggesellschaften. Je nachdem, wie diese Frage beantwortet wird, liegt der Ort der Leistung im Inland (Handling Agents) oder im Ausland (ausländische Fluggesellschaften) oder die Leistung ist von der Mehrwertsteuer befreit (inländische Fluggesellschaften). Im ersten Fall unterliegt die Leistung der schweizerischen Mehrwertsteuer, in den beiden letzteren nicht

(E. 2.4.2 und 4.1). Mit dieser Frage verbunden ist, welche Leistungen mit den genannten Gebühren abgegolten werden.

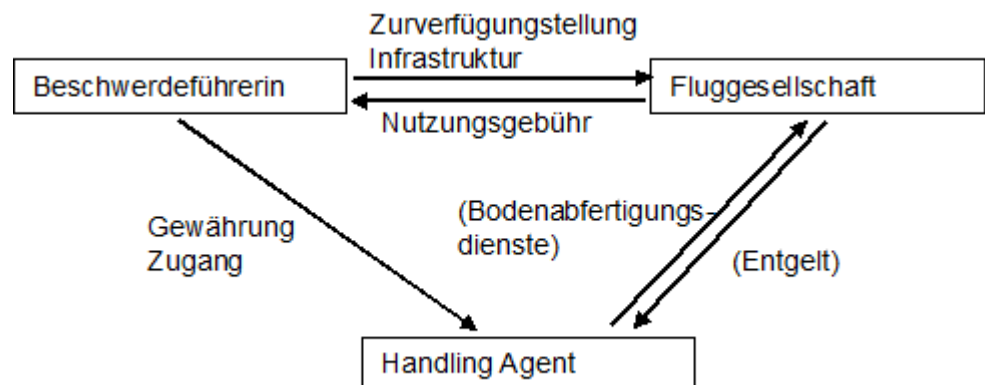
4.1 Im Folgenden wird kurz dargestellt, für welche Art von Leistungen die jeweiligen Gebühren geschuldet sind (s.a. Sachverhalt Bst. A.f):

- Bei der GSA-Gebühr handelt es sich um das Entgelt für die Nutzung der Gepäcksortieranlage (GSA).
- Bei der CUTE-Gebühr (CUTE: Common Use Terminal Equipment) handelt es sich um eine Gebühr, die für die Nutzung von Applikationen und Terminals am Flughafen bezahlt wird. Die Applikationen ermöglichen die Verlinkung mit dem DCS (Departure Control System), welches sicherstellt, dass Luftfahrtgesellschaften für alle Flughäfen, die sie anfliegen, die Übersicht über den Status ihrer Passagiere und Fracht haben.
- Bei der BRTS-Gebühr (BRTS: Baggage Reconciliation & Tracking System) handelt es sich um eine Gebühr für die Nutzung einer Applikation, die für jeden eingestiegenen Passagier die Freigabe für das Einladen der zugehörigen Gepäckstücke auslöst.
- Bei der EVA-Gebühr (EVA: Energieversorgungsanlage) handelt es sich um die Gebühr für die Energie- und Klimaversorgung der Flugzeuge. Damit wird in geringem Ausmass (unter 5 %) die Lieferung der Energie, schwergewichtig aber die Nutzung der Flugzeugenergieversorgungsanlagen abgegolten.

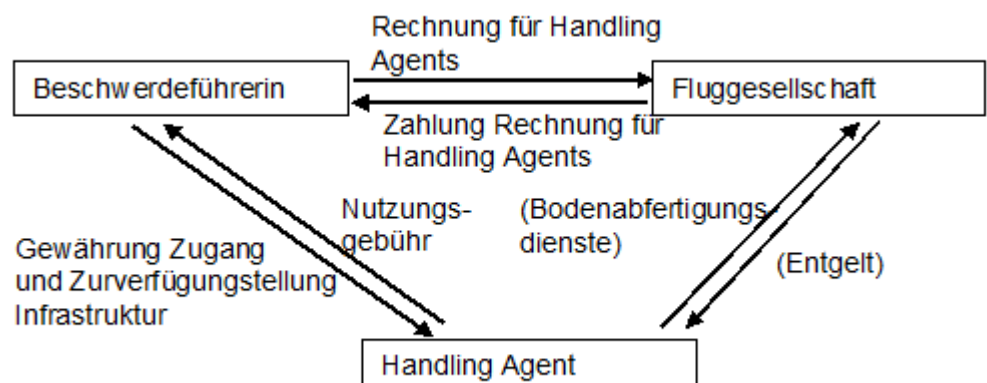
4.2 Beschwerdeführerin und Vorinstanz sind sich einig, dass es sich um Gebühren handelt, die für die Nutzung von Bereichen der zentralen Infrastruktur des Flughafens entrichtet werden. Einig sind sie sich auch darin, dass entscheidend ist, wer als Leistungsempfänger diese Infrastruktureinrichtungen tatsächlich genutzt hat. Umstritten ist, was unter der «tatsächlichen Nutzung» zu verstehen ist.

4.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt zusammengefasst vor, es seien die Fluggesellschaften, die die Einrichtungen tatsächlich genutzt hätten. Sie (die Beschwerdeführerin) habe denn auch mit den Fluggesellschaften entsprechende Verträge abgeschlossen und die Nutzungsgebühren den Fluggesellschaften in Rechnung gestellt. Die Handling Agents seien als Hilfspersonen der Fluggesellschaften zu betrachten. Für die Passagiere sei klar, dass die Fluggesellschaften und nicht die Handling Agents die Leistungen erbrächten. Die Beschwerdeführerin braucht zwar nicht diese

Worte, macht aber letztlich geltend, tatsächlich genutzt würden die Anlagen von derjenigen Person, welcher sie zur Verfügung gestellt würden bzw. welcher sie letztlich dienen. Wer hingegen für diese Person die Anlagen physisch betätigt, sei für die Frage, wem gegenüber die Leistung erbracht werde, nicht relevant. Demnach sieht die Situation für die Beschwerdeführerin wie folgt aus:



4.2.2 Demgegenüber hält die Vorinstanz dafür, dass die Fluggesellschaften keine Selbstabfertiger seien und somit die Infrastruktur auch nicht selbst tatsächlich nutzen würden. Vielmehr würden die Handling Agents als Drittabfertiger die Infrastruktur tatsächlich nutzen. Unter tatsächlicher Nutzung versteht die Vorinstanz den physischen Gebrauch der Anlagen. Die Situation gestaltet sich gemäss der Vorinstanz demnach im Wesentlichen wie nachfolgend dargestellt, wobei die Rechnungstellung unwesentlich sei:



4.2.3 Nicht Streitgegenstand ist hier das Leistungsverhältnis zwischen den Fluggesellschaften und den Handling Agents (in den Grafiken oben in Klammern dargestellt).

4.3 Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass es vorliegend um Nutzungsentgelte und nicht Zugangsentgelte geht. LFG und FGV unterscheiden nämlich zwischen Entgelten (oder Gebühren), die für den Zugang zu gewissen Bereichen geschuldet sind, und solchen, die für die Nutzung von Anlagen der zentralen Infrastruktur zu entrichten sind (vgl. E. 3.3). Das Entgelt für den Zugang zu den Bereichen ist mit anderen Worten vorliegend nicht Streitgegenstand, sondern das Entgelt für deren Nutzung, wobei hier fraglich ist, ob mit «Nutzung» die «physische Nutzung» der Anlagen gemeint ist oder das «Recht zur Nutzung» (bzw. das «Zurverfügungstellen» der zentralen Infrastruktur).

Hier ist auch festzuhalten, dass sich die RL 96/67/EG in erster Linie mit dem Zugang zur Flughafeneinrichtung und nicht mit deren Nutzung auseinandersetzt (vgl. Art. 16 der genannten Richtlinie). Ausserdem ist Ziel dieser Richtlinie, den Marktzugang von Dritt- und Selbstabfertigern zu liberalisieren (vgl. insb. Präambel der Richtlinie Ziff. 10; E. 3.4).

4.4 Bevor im Folgenden die Frage, was unter der tatsächlichen Nutzung zu verstehen ist, beantwortet wird, sind kurz die möglichen Konstellationen in Bezug auf die Abfertigungen darzustellen, wie sie im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4898/2018 vom 26. Juni 2019, im Urteil des Bundesgerichts 2C_734/2019 vom 2. Juni 2021 und von der Beschwerdeführerin dargestellt wurden und werden:

- Selbstabfertigung: Die Bodenabfertigung wird durch die Fluggesellschaften selbst erledigt.
- Drittabfertigung: Die Bodenabfertigung wird weder von den Fluggesellschaften noch von der Flughafenbetreiberin, sondern durch Drittgeseellschaften erledigt.
- Abfertigung durch die Beschwerdeführerin: Die Beschwerdeführerin als Flughafenhalterin erledigt die Bodenabfertigung.
- Die Benutzung bzw. das Zurverfügungstellen der zentralen Infrastruktur (also das Recht zu deren Nutzung) ist von der Abfertigung (der physischen Nutzung) zu trennen.

In letzterem Zusammenhang ist auch die Aussage des Bundesgerichts zu sehen, dass sich frage, ob der Begriff des Dienstleistungsempfängers gemäss Mehrwertsteuerrecht mit dem luftfahrtrechtlichen Begriff der Abfertigungsberechtigung übereinstimme (Urteil des BGer 2C_734/2019 vom 2. Juni 2021 E. 4.3).

4.4.1 Nicht zur Debatte steht die Möglichkeit, dass die Beschwerdeführerin selbst (also mit eigenem Personal) die Bodenabfertigung erledigt. Darauf ist folglich nicht weiter einzugehen.

4.4.2 Die Beschwerdeführerin hält dafür, sie habe gegenüber den Fluggesellschaften keine Bodenabfertigungsdienste erbracht, sehr wohl aber *Leistungen* aus dem Betrieb der zentralen Infrastruktur, darunter auch Leistungen in den Bereichen GSA, EVA, CUTE und BRTS. Bei der Leistung handelt es sich demnach um das Zurverfügungstellen der zentralen Infrastruktureinrichtungen des Flughafens (bzw. der Übertragung des Rechts zur Nutzung der zentralen Infrastruktur). Leistungsempfängerinnen seien die Fluggesellschaften. Gemäss der Vorinstanz handelt es sich jedoch um die Drittabfertiger, die die Dienste erbringen und dazu die Leistung der Zurverfügungstellung der zentralen Infrastruktur von der Beschwerdeführerin beziehen.

4.4.3 Wem gegenüber diese Leistungen erbracht werden, ist genau die strittige Frage im vorliegenden Verfahren. Ob sich das Erbringen von Bodenabfertigungsdiensten, die von den Handling Agents erbracht wurden und denen auch das Recht zum Zugang zu den Anlagen der zentralen Infrastruktur gewährt wurde, vom Recht zur Benutzung der zentralen Infrastruktur trennen lässt, wird zu entscheiden sein. Dazu ist zunächst festzustellen, wie die Verhältnisse sich vertraglich und tatsächlich verhalten. Zudem wird zu prüfen sein, ob die gewählte Ausgestaltung mit den rechtlichen Vorgaben übereinstimmt und wie die Sache mehrwertsteuerrechtlich zu würdigen ist (vgl. Urteil des BGer 2C_734/2019 vom 2. Juni 2021 E. 4.2.2; s. nachfolgend: E. 5 und 6).

5.

Dazu sind im Folgenden die in den Akten liegenden Beweismittel darzustellen und zu würdigen, wobei dies sowohl diejenigen betrifft, die dem Bundesgericht bei Fällung des Urteils 2C_734/2019 vom 2. Juni 2021 bzw. dem Bundesverwaltungsgericht für das Urteil A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 vorlagen, als auch diejenigen, die aufgrund dieser Urteile von der Vorinstanz neu erhoben wurden. Es werden teilweise bereits bei den

einzelnen Beweismitteln Anmerkungen angebracht. Eine Gesamtwürdigung der Akten erfolgt anschliessend. Unerheblich ist dabei, ob von «Gebühren» oder «Entgelten» die Rede ist. Mehrwertsteuerlich stellen im vorliegenden Fall auch die «Gebühren» «Entgelte» dar.

5.1 Die streitbetroffenen CUTE-, BRTS- und GSA-Gebühren wurden von der Beschwerdeführerin den Fluggesellschaften in Rechnung gestellt ([Belegstelle]). Zwar sind nicht in allen hier relevanten Rechnungen alle Gebühren enthalten. Das hängt aber damit zusammen, dass nicht alle Fluggesellschaften alle Dienstleistungen in Anspruch nahmen. Den in Bezug auf die EVA-Gebühren eingereichten (stichprobeweise geprüften) Rechnungen lässt sich (gemäss den Parteien) entnehmen, dass das Entgelt für die Benutzung der Anlage entrichtet wurde, welches sich offenbar nach Zeiteinheiten bemisst; jedenfalls wurde jeweils die Dauer der Nutzung verzeichnet und dann dementsprechend ein geschuldeter Betrag festgesetzt ([Belegstelle]). Die Rechnungen wurden an die Fluggesellschaften gestellt und auch die Einzahlungsscheine lauten auf den Namen der jeweiligen Fluggesellschaft.

Wer die Rechnung bezahlt bzw. auf wen sie lautet, ist zwar ein (gewichtiges) Indiz für einen Leistungsaustausch zwischen der die Rechnung stellenden und der die Rechnung bezahlenden Person, für sich allein genommen aber nicht entscheidend (E. 2.4.3).

5.2 Im Recht liegt ein Muster für eine Drittabfertigungsberechtigung (nachfolgend: Musterberechtigung), das vom 1. Dezember 2011 datiert ([Belegstelle]). Diese Musterberechtigung entspricht zumindest in den hier wesentlichen Teilen den Drittabfertigungsberechtigungen, die den Drittabfertigungsberechtigten tatsächlich erteilt wurden ([Belegstelle]).

5.2.1

5.2.1.1 Nach Ziff. 3 Satz 1 dieser Musterberechtigung stellt die Beschwerdeführerin «für die Ausübung der Abfertigungsberechtigung ihre Infrastruktur zur Verfügung».

5.2.1.2 Im Weiteren wird die Drittabfertigungsberechtigte dazu angehalten, diverse Verpflichtungen einzuhalten. Diese Pflichten sollen vor allem einen geordneten Betrieb des Flughafens ermöglichen. Es handelt sich insbesondere um Folgende:

- Erbringung der ihr übertragenen Bodenabfertigungsdienste «nach den Anforderungen dieser Abfertigungsberechtigung und insbesondere des

Pflichtenhefts (Anhang II) zur Zufriedenheit der Kunden des Flughafens A. _____» während 365 Tagen im Jahr und während der gesamten Betriebszeiten des Flughafens A. _____ (Ziff. 4.1).

- Vorlegung der Jahresrechnung an die Beschwerdeführerin, damit Letztere prüfen kann, ob die Drittabfertigungsberechtigte die Bodenabfertigungsdienste ordnungsgemäss erbringen kann (Ziff. 4.2).
- Sicherstellung eines jederzeit geordneten Betriebs und Gewährleistung der Sicherheit von Personen und Sachen (Ziff. 4.4.1).
- «Kontrahierungspflicht», wonach die Drittabfertigungsberechtigte verpflichtet ist, «den ihr von der X. _____ AG in besonderen Fällen oder aufgrund besonderer Umstände zugewiesenen Luftverkehrsgesellschaften die im Anhang I zu dieser Abfertigungsberechtigung festgelegten Bodenabfertigungsdienste zu erbringen». Diese Pflicht besteht nicht oder fällt dahin, wenn die Luftverkehrsgesellschaft nicht oder nicht mehr zahlungswillig oder -fähig ist und für bereits erbrachte bzw. die verlangten Leistungen keine entsprechende Sicherheit leistet (Ziff. 4.5).
- Haftung gegenüber der Beschwerdeführerin für Personen-, Sach- und Vermögensschäden, die die Drittabfertigungsberechtigte, ihre Arbeitnehmer oder Hilfspersonen verursachen (Ziff. 4.6) und Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung (Ziff. 4.7).
- Zeitgerechte Meldung aller für den Flughafen relevanten Verkehrsdaten sowie Daten zur Gebührenerhebung an die Beschwerdeführerin (Ziff. 4.8).

5.2.1.3 Erfüllt die Drittabfertigungsberechtigte die Voraussetzungen und Pflichten nicht, kann die Beschwerdeführerin – nach Abmahnung – bei Bedarf Massnahmen zur Verbesserung auf Kosten der Drittabfertigungsberechtigten selbst vornehmen und die Abweichungen den Kunden des Flughafens A. _____ in geeigneter Form mitteilen (Ziff. 4.11).

5.2.1.4 Ziff. 5 hält sodann fest, dass die Drittabfertigungsberechtigte ihre Dienstleistungen zu marktüblichen Bedingungen und Preisen anbietet. Dieser Preis wird zwischen der Drittabfertigungsberechtigten und ihrem jeweiligen Auftraggeber festgesetzt. Bei Verdacht auf Missbrauch hat die Beschwerdeführerin das Recht, die Offenlegung der vereinbarten Preise zu verlangen (Abs. 1).

5.2.1.5 Sofern eine Luftverkehrsgesellschaft keinen Dienstleister findet, der bereit ist, mit ihr eine Vereinbarung abzuschliessen, kann die Beschwerdeführerin einer Drittabfertigungsberechtigten diese Luftverkehrsgesellschaft gemäss Ziff. 4.5 zuweisen. Auch in diesem Fall müssen die Dienstleistungen zu marktüblichen Bedingungen und Preisen angeboten werden (Ziff. 5 Abs. 2 Satz 1 und 2).

5.2.1.6 «Für den Zugang zu den Flughafenanlagen und die Benutzung der Zentralen Infrastruktur des Flughafens A. _____ kann die X. _____ AG Entgelte erheben. Diese Entgelte werden entsprechend den gesetzlichen Vorschriften festgesetzt oder im Rahmen von Nutzungsverträgen vereinbart» (Ziff. 7.1 Abs. 1). Die Drittabfertigungsberechtigte überweist der Beschwerdeführerin die Entgelte nach Rechnungsstellung innert der von der Beschwerdeführerin vorgegebenen Zahlungsfrist (Ziff. 7.3). Sie schuldet im Verzugsfall auch einen Verzugszins (Ziff. 7.4).

5.2.2 Ziff. 3 Satz 1 der Musterberechtigung (E. 5.2.1.1) deutet auf den ersten Blick darauf hin, dass die Beschwerdeführerin den Drittabfertigungsberechtigten selbst die Infrastruktur zur Nutzung überlässt. Nicht vollständig ausgeschlossen ist aber, dass damit lediglich gemeint ist, dass die Drittabfertigungsberechtigten die Infrastruktur (als Ergänzung zu ihrer Zugangsberechtigung) dann nutzen können, wenn eine andere Person, der explizit das Recht zur Nutzung zugesprochen wurde, sie damit beauftragt. Der Wortlaut «stellt [...] Infrastruktur zur Verfügung» spricht allerdings eher gegen die letztgenannte Auslegung.

5.2.3 Insbesondere die Bestimmung von Ziff. 7.1 Abs. 1 i.V.m. Ziff. 7.3 (E. 5.2.1.6) spricht dafür, dass es die Drittabfertiger sind, die der Beschwerdeführerin Entgelte für die Nutzung der zentralen Infrastruktur des Flughafens A. _____ entrichten. Hier ist nämlich davon die Rede, dass die Beschwerdeführerin für den Zugang zu den Flughafenanlagen *und* die Benutzung der zentralen Infrastruktur des Flughafens A. _____ Entgelte erheben kann und dass diese Entgelte der Drittabfertigungsberechtigten in Rechnung gestellt werden. Diese hat gemäss Ziff. 7.4 auch allfällige Verzugszinsen zu entrichten.

Die Beschwerdeführerin hat diesbezüglich geltend gemacht, dass diese Bestimmungen sich auf jene Bereiche der zentralen Infrastruktur bezögen, welche von den jeweiligen Drittabfertigungsberechtigten ausschliesslich benutzt werden dürften, z.B. für das Abstellen von Gerätschaften. Mit

anderen Worten betreffen diese Vorschriften nicht die hier streitbetroffenen Gebühren.

5.2.4 Die hier in E. 5.2.1.3 – 5.2.1.5 wiedergegebenen Bestimmungen zeigen, dass die Beschwerdeführerin den Fluggesellschaften verpflichtet bleibt. Im Zusammenhang mit der Musterberechtigung soll damit aber wohl eher der reibungslose Betrieb am Flughafen sichergestellt werden und weniger auf vertragliche Verhältnisse hingewiesen werden.

Die Vorschriften der Drittabfertigungsberechtigung sprechen insgesamt eher dafür, dass die Drittabfertigungsberechtigten die zentrale Infrastruktur nutzen. Aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht spricht die Drittabfertigungsberechtigung somit dafür, dass die Leistung «Zurverfügungstellen» der Anlagen von der Beschwerdeführerin gegenüber den Drittabfertigungsberechtigten erbracht wurde und nicht gegenüber den Fluggesellschaften (die dann ihrerseits die Drittabfertigungsberechtigten mit der Erbringung der eigentlichen Abfertigungsleistung beauftragten).

5.3

5.3.1 Anhang II zu dieser Musterberechtigung mit dem Titel «Pflichtenheft für die Erbringung von Bodenabfertigungsdiensten» (nachfolgend: Pflichtenheft Bodenabfertigungsdienste) regelt die entsprechenden Pflichten für Selbstabfertiger und Dienstleister (hiermit sind Drittabfertiger gemeint), die Bodenabfertigungsdienste erbringen (Ziff. 1.2).

5.3.2 Spätestens 24 Stunden vor dem flugplanmässigen Abflug sind Passagierzahl, Flugzeugtyp und Registration des Fluges in dem am Flughafen A._____ verwendeten Fluginformationssystem einzugeben (Ziff. 2.5.2 Bst. a). Die Eingaben sind im Fall von Änderungen umgehend zu aktualisieren. Zudem stellen Selbstabfertiger und Dienstleister sicher, dass die Eingabe von Verspätungsgründen im Fluginformationssystem des Flughafens A._____ nach den Vorgaben der Beschwerdeführerin erfolgt (Ziff. 2.5.2 Bst. b Abs. 1). Weiter übermitteln Selbstabfertiger und Dienstleister der Beschwerdeführerin in Form einer schriftlichen Flugbetriebsmeldung spätestens am Tag nach dem Flugereignis für Inbound- und Outboundflüge jeweils die Loadmessages sowie die Passenger-Transfer-Messages. Zusätzlich sind für Outbound-Flüge die Inbound-Connection-Listen einzureichen. Die Daten sind mit dem am Flughafen A._____ verwendeten Verrechnungssystem zu übermitteln (Ziff. 2.5.2 Bst. c).

5.4 Aus dem, ebenfalls der Musterberechtigung beigelegten Anhang III «Allgemeine Umweltschutzbedingungen für den Flughafen A. _____», lässt sich für das vorliegende Verfahren nichts ableiten.

5.5 Im weiter beigelegten, teilweise sistierten Anhang IV mit dem Titel «Entgelte» wird festgelegt, dass «[d]ie Verrechnung des Entgelts [für die Fluggastbrücke mit integrierter stationärer Bodenstromversorgung (400Hz), Klimaversorgung und Luftversorgung] gemäss der jeweils gültigen Preisliste an die Dienstleister oder direkt an die Nutzer [erfolgt]» (Ziff. 10.4 des Musters für die Drittabfertigungsberechtigung; Ziff. 2.4 der beiliegenden konkreten Drittabfertigungsberechtigungen). Mit «Nutzer» müssen hier – mangels anderer Begriffsdefinition im besagten Anhang – die Fluggesellschaften gemeint sein (vgl. auch die Definition in E. 3.3 am Ende). Allerdings steht weiter hinten, dass «[d]ie Benutzung und die Preise zur Nutzung der Fluginformationssysteme [...] in separaten Verträgen zwischen den Selbstabfertigern bzw. Dienstleistern und der X. _____ AG geregelt [sind]» (Ziff. 10.8 respektive Ziff. 2.8) und dass «[d]ie Benutzung der Gepäcksortieranlage [...] in einem separaten Service Level Agreement mit den Selbstabfertigern bzw. Dienstleistern geregelt und an die Selbstabfertiger bzw. Dienstleister verrechnet [wird].» (Ziff. 10.10 respektive Ziff. 2.10). In Ziff. 10.13 (respektive 2.13) Abs. 2 steht zudem: «Für die Nutzung von Common User Terminal Equipment (CUTE) gelten die Bestimmungen und Preise gemäss Preisliste der X. _____ AG. Die Verrechnung erfolgt an die Nutzer». Aus letzterem lässt sich für den vorliegenden Fall immerhin ableiten, dass die Abrechnung der CUTE-Gebühren an den «Nutzer», also – mangels anderer Definition – die Fluggesellschaften, erfolgt. Anders verhält es sich gemäss Abs. 3 dieser Ziffer bei der Benutzung von Abfertigungsschaltern für das hier nicht streitbetroffene Self-Check-in (CUSS). Diese wird in separaten Vereinbarungen zwischen Selbstabfertigern bzw. Dienstleistern und der X. _____ AG geregelt. Je nach Leistung können demnach unterschiedliche Regelungen getroffen werden.

5.6

5.6.1 Weiter findet sich in den Akten ein Muster für eine Selbstabfertigungsberechtigung (Beilage zur Vernehmlassung 5). Der Inhalt einer Selbstabfertigungsberechtigung kann jedoch im vorliegenden Fall kaum weiterhelfen, denn hier entspricht der Abfertiger der Fluggesellschaft. Daher wird die Leistung von der Beschwerdeführerin an die mit einer Selbstabfertigungsberechtigung ausgestattete Fluggesellschaft erbracht, bei der in diesem Fall die physische Nutzung der Anlagen und das Recht der Nutzung

zusammenfallen, während bei den Drittabfertigungsberechtigten gerade zu klären ist, ob es sich um separate Leistungen handelt.

5.6.2 Auf die Selbstabfertigungsberechtigung für die B. _____ AG ist hier nicht weiter einzugehen, da sie in den noch zu beurteilenden Steuerjahren nicht in Kraft war und zudem dem zuvor genannten Muster einer Selbstabfertigungsberechtigung entspricht (E. 5.6.1).

5.7 Neben dem Pflichtenheft Bodenabfertigungsdienste liegt ein «Pflichtenheft für die Erbringung von Bodenabfertigungsdiensten im Bereich Gepäcksortierung auf dem Flughafen A. _____» vom 4. April 2011 in den Akten ([Belegstele]; nachfolgend: Pflichtenheft Gepäcksortierung).

5.7.1 Dieses regelt die entsprechenden Pflichten für Selbstabfertiger und Dienstleister (hiermit sind Drittabfertiger gemeint), die Bodenabfertigungsdienste *im Bereich der Gepäcksortierung* erbringen, in gleicher Weise (Ziff. 1.2 Abs. 1). Verträge zwischen Dienstleistern und Airlines werden zwischen diesen selbst verhandelt und sind nicht Teil des Pflichtenhefts Gepäcksortierung (Ziff. 1.2 Abs. 2).

Während sich in Bezug auf Abs. 1 die Frage stellen kann, ob die Bodenabfertigungsdienste mit den Bodenabfertigungsleistungen gleichgestellt werden können, ergibt sich aus Abs. 2 klar, dass die Dienstleister betreffend Bodenabfertigungsdiensten mit den Airlines selbständige Verträge abschliessen.

5.7.2 Ziff. 3.5 des Pflichtenhefts Gepäcksortierung regelt die Sicherheitskontrolle des Gepäcks in der Gepäcksortieranlage.

5.8 Das «Gebührenreglement für den Flughafen A. _____», welches ab dem 1. Februar 2014 gültig war ([Belegstelle]; nachfolgend: Gebührenreglement), unterscheidet zwischen Nutzungs- und Zugangsentgelten (zu dieser bereits im Gesetz angelegten Unterscheidung s. E. 3.3). Erstere waren in Ziff. 3 geregelt, Letztere in Ziff. 4. Vorliegend sind nur Erstere relevant. Gemäss diesem Reglement war Schuldner der Nutzungsentgelte die juristische oder natürliche Person, welche die zentralen Infrastrukturen benutzt (Ziff. 3.1 des Gebührenreglements).

Wie zuvor festgehalten, ist dieser Umstand nicht eigentlich umstritten. Hingegen sind sich Beschwerdeführerin und Vorinstanz nicht einig, was unter der «Benutzung» zu verstehen ist (E. 4.2). Daher führt diese Regelung nicht weiter. Die Bestimmung, dass der Nutzer der zentralen Infrastruktur

haftet (Ziff. 3.4 Abs. 1 Gebührenreglement), führt insofern nicht weiter, als sich keine der Parteien dazu geäußert hat, ob die Fluggesellschaften oder die Handling Agents gegenüber der Beschwerdeführerin haften würden. Dem genannten Gebührenreglement kann demnach für die vorliegend zu beantwortende Frage nichts entnommen werden.

5.9 Nun ist auf die Verträge einzugehen, die die Beschwerdeführerin mit den Fluggesellschaften abgeschlossen hat, und zwar zunächst auf jene, welche die CUTE-Gebühren betreffen.

5.9.1 Als Beispiel für eine «CUTE Nutzungsvereinbarung» wird hier jene mit der C._____ – soweit vorliegend relevant – wiedergegeben ([Belegstelle]; einzig die CUTE-Vereinbarung mit der D._____ AG betrifft einen Handling Agent; die weiteren ins Recht gelegten Vereinbarungen wurden mit Fluggesellschaften abgeschlossen). Der Vertrag wurde zwischen der E._____ AG (nachfolgend: E._____) und der C._____, einer Fluggesellschaft, geschlossen. Die E._____ ging am [...] 2014 mittels Fusion auf die Beschwerdeführerin über (im Handelsregister gelöscht per [...] 2014), womit der Vertrag nunmehr zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ weiterbesteht. Mit «Kunden» sind in dieser Vereinbarung sowohl die Airlines als auch die Handling Agents gemeint (Ziff. 1.1). Demnach muss hier mit «Kunde» die Fluggesellschaft C._____ gemeint sein, weil der Vertrag mit ihr abgeschlossen wurde. Im Übrigen geht aus der Vereinbarung hervor, dass der Kunde das CUTE-System bestimmungsgemäss nutzt (Ziff. 6 und 7) und dafür der E._____ eine Gebühr entrichtet (zur Gebühr: Ziff. 4). Dazu werden Schulungen angeboten (Ziff. 5). Die Haftung des Kunden gegenüber der E._____ wird in Ziff. 10 geregelt.

5.9.2 Aus den von der Beschwerdeführerin eingereichten CUTE Nutzungsvereinbarungen ergibt sich, dass die Benutzung der entsprechenden Applikationen tatsächlich direkt zwischen den jeweiligen Fluggesellschaften und der E._____ (also heute: der Beschwerdeführerin) vereinbart worden ist. Die Handling Agents kommen dort nur insofern vor, als es sich offensichtlich um einen standardisierten Vertragstext handelt, wobei dieser auch mit Handling Agents abgeschlossen werden könnte, was aber nur in einem hier nicht wesentlichen Fall geschehen ist. Dass die vertragliche Beziehung zwischen der E._____ und den Fluggesellschaften abgeschlossen wurde und nicht zwischen Fluggesellschaften und Handling Agents, ergibt sich insbesondere auch aus dem letzten Absatz von Ziff. 4.7, in dem steht, dass die Fluggesellschaften die Aufgabe der Datenlieferung (die für die Auferlegung der Gebühren notwendig ist) nach Rücksprache mit der

E._____ ihren Handling Agents delegieren können. Davon ist aber – wie die Ziffer besagt – nur die Datenlieferung betroffen. Der eigentliche Vertrag besteht weiterhin zwischen der Beschwerdeführerin und den Fluggesellschaften. Die Bestimmung zur Datenlieferung lässt sich zudem mit der Bestimmung in Ziff. 4.8 der Drittabfertigungsberechtigung (E. 5.2.1.2, letztes Lemma) in Einklang bringen, wo festgehalten ist, dass die Drittabfertigungsberechtigten der Beschwerdeführerin entsprechende Daten liefern.

5.10 Nun ist auf die Verträge betreffend die BRTS-Gebühren einzugehen.

Die in den Akten liegenden «BRTS Nutzungsvereinbarungen» ([Belegstelle]; bei zwei Verträgen ist nicht der Vertrag selbst, sondern nur die Zustimmung der Fluggesellschaft dazu abgelegt) wurden zwischen den Fluggesellschaften und der F._____ AG (nachfolgend: F._____) abgeschlossen, welche am [...] 2011 aus dem Handelsregister gelöscht wurde, nachdem ihre Aktiven und Passiven in Folge Fusion auf die Beschwerdeführerin übergegangen waren. Damit bestehen die Verträge nunmehr zwischen den Fluggesellschaften und der Beschwerdeführerin.

Als Beispiel wird hier auf den Vertrag zwischen der F._____ und der C._____ als Kundin eingegangen.

Die wesentlichen Bestimmungen entsprechen in etwa jenen in den CUTE-Vereinbarungen (E. 5.9.1). Auch hier nutzt die Vertragspartnerin der F._____ (also die Fluggesellschaft) die Applikation (Ziff. 1 und 6) und entrichtet dafür eine Gebühr (Ziff. 4), wobei wiederum die Aufgabe der Datenlieferung nach Rücksprache mit der F._____ (heute: der Beschwerdeführerin) an die Handling Agents delegiert werden kann (hierzu Ziff. 4.5 Abs. 4).

Auch dieser Vertrag ist zwischen einer Gesellschaft, die in die Beschwerdeführerin überging, und der jeweiligen Fluggesellschaft geschlossen worden. Die «Zwischenschaltung» von Handling Agents ist nicht notwendig. Soweit eine mögliche Mitwirkung von Handling Agents – in Form der Datenlieferung – vorgesehen ist, müssen Letztere von der Fluggesellschaft beauftragt werden, womit kein Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und den Handling Agents vorliegt.

5.11 Was die GSA-Gebühren anbelangt, liegen keine Verträge mit den Fluggesellschaften in den Akten. Solche scheint es auch nicht zu geben.

5.12 Auch für die EVA-Gebühren liegen keine Verträge in den Akten. Die Beschwerdeführerin hat aber vorgebracht, den Fluggesellschaften seien Preislisten kommuniziert worden (Beschwerdebeilage 16 S. 6).

Die hier streitbetroffenen Gebühren werden für die Nutzung der Anlage bezahlt und nicht etwa für den Bezug der Energie selbst. Damit stellt sich wiederum die Frage, wer die Anlage nutzt. Da – wie gesehen – die Frage, wer eine Einrichtung der zentralen Infrastruktur nutzt, je nach Ausgestaltung unterschiedlich beantwortet werden kann, helfen die Reglemente anderer europäischer Flughäfen kaum weiter. Dennoch wird kurz auf ein paar Punkte eingegangen.

5.13

5.13.1 So steht in Ziff. 2.9.1 der «Entgeltordnung Flughafen Wien» gültig ab dem 1. Januar 2022 (also ausserhalb der hier streitbetroffenen Steuerperioden; Beschwerdebeilage 22 = Beilage zur Vernehmlassung 24/12), für die Bereitstellung und den Betrieb von Einrichtungen der «Zentralen Infrastruktur Treibstoffverteilungsanlagen» und deren Inanspruchnahme zur Erbringung von Bodenabfertigungsdiensten gemäss FBG (dem österreichischen Flughafen-Bodenabfertigungsgesetz von 1998 [BGBl 97/1998]) sei ein Entgelt zu entrichten. Entgeltsschuldner für das Infrastrukturentgelt «Betankung» sind jene Unternehmungen, welche Flugzeugtreibstoff entweder durch das Tanklager oder durch andere geeignete Mittel am Wiener Flughafen einbringen (vgl. auch Ziff. 1.3 Abs. 2 dieser Entgeltsordnung).

Dieser Ziffer lässt sich entnehmen, dass die Gebühr für die Bereitstellung und den Betrieb der Anlage zu entrichten ist und nicht etwa für den Bezug von Treibstoff. Am Flughafen Wien wird das Entgelt zudem von jener Person entrichtet, die den Treibstoff einbringt. Ob das die Handling Agents, Fluggesellschaften oder Dritte sind, kann dieser Ziffer nicht entnommen werden.

5.13.2 Im Dokument «Flughafenentgelte nach § 19b LuftVG – Entgelte für Zentrale Bodenverkehrsdienst-Infrastruktureinrichtungen» für den Frankfurter Flughafen, Stand vom 1. Januar 2021 (LuftVG: deutsches Luftverkehrsgesetz; Beschwerdebeilage 24 = Beilage zur Vernehmlassung 24/14), wird in Ziff. 2.1.4 festgelegt, dass – von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen – Schuldner der entsprechenden Entgelte die Luftverkehrsgesellschaft (Bst. a und b), der Luftfahrzeughalter (Bst. c) oder die natürliche oder juristische Person, die das Luftfahrzeug in Gebrauch hat

(Bst. d), ist. Zu den entsprechenden Infrastruktureinrichtungen gehören gemäss Ziff. 2.1.9 unter anderem die zentrale Gepäckförderungsanlage für das Abflug- und Umsteigergepäck, die Gate-Gepäckeinrichtung für das Abfluggepäck, die Sperrgepäckeinrichtungen, die zentralen Gepäckanlagen für das Ankunftsgepäck, die 400-Hertz-Stromversorgung bis 3, allenfalls 4 Stunden, das Kommunikationsnetz und zentrale Informations-Technologie-Einrichtungen zur Erbringung von Bodenverkehrsdienstleistungen und das Baggage Tracing.

Hier sind es also nicht die Handling Agents, sondern die Fluggesellschaften, die die entsprechenden Entgelte zu entrichten haben, was ein klares Indiz dafür ist, dass sie auch die Leistung beziehen.

Wenn die Vorinstanz dagegen vorbringt, der Flughafen selbst würde die entsprechenden Bodenabfertigungsdienste gegenüber den Fluggesellschaften erbringen, ist mit der Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass der Flughafen gemäss der Richtlinie 96/67/EG auch Selbst- und Drittabfertiger zulassen muss (E. 3.4).

5.13.3 Ziff. 2.9 der «Entgeltordnung Flughafen München», gültig ab dem 1. Juni 2021 (Beschwerdebeilage 25 = Beilage zur Vernehmlassung 24/15), hält fest, dass mit den Flughafenentgelten auch die Vorhaltung, die Verwaltung und der Betrieb gewisser zentraler Infrastruktureinrichtungen, so dem Gepäckfördersystem und der stationären Bodenstromversorgung, abgegolten sind. Ziff. 4.3 legt fest, dass Schuldner aller Flughafenentgelte in erster Linie die Luftfahrtunternehmen (Bst. a und b), der Luftfahrzeughalter (Bst. d) sowie die natürliche oder juristische Person, die das Luftfahrzeug in Gebrauch hat (Bst. e), sind, aber auch ein sonstiges Unternehmen, dass bei der Betreiberin beantragt, die Rechnung über die Entgelte auf seinen Namen oder seine Firma auszustellen (Bst. c).

Hier kann grundsätzlich auf das zuvor in Bezug auf den Flughafen Frankfurt Ausgeführte verwiesen werden (E. 5.13.2). Dabei sind offenbar auch «sonstige Unternehmen» im Sinn von Bst. c der besagten Entgeltsordnungsbestimmung (womöglich Handling Agents) als potenzielle Entgeltschuldner für die Nutzung zentraler Infrastruktureinrichtungen vorgesehen.

6.

Nachdem die Aktenlage dargestellt und teilweise bereits mit Überlegungen versehen worden ist, ist diese insgesamt zu würdigen.

Die Parteien haben bei ihren Vorbringen zwar keine Unterschiede bei der Behandlung der (noch) streitbetroffenen Gebühren gemacht. Die unterschiedliche Beweislage legt aber nahe, nicht alle Gebühren zusammen zu behandeln.

6.1 Die Drittabfertigungsberechtigungen und, soweit sie überhaupt hier relevante Bestimmungen enthalten, die Beilagen dazu deuten eher darauf hin, dass es die Handling Agents sind, denen die hier wesentliche Infrastruktur zur Verfügung gestellt wird (E. 5.2 – 5.5). Allerdings werden die hier streitbetroffenen Gebühren nicht konkret in den Drittabfertigungsberechtigungen genannt.

6.2 Zumindest was die BRTS- und CUTE-Gebühren anbelangt, sprechen aber sowohl die mit den Fluggesellschaften abgeschlossenen Verträge als auch die Rechnungen dafür, dass die entsprechenden Leistungen den Fluggesellschaften gegenüber erbracht wurden, die dann für die konkrete Ausübung (Datenlieferung) der ihnen überlassenen Rechte Handling Agents beauftragen konnten. Dass gemäss dem Pflichtenheft Bodenabfertigungsdienste die Handling Agents gewisse Informationen zum Beispiel ins Fluginformationssystem (um das es vorliegend allerdings nicht geht) eingeben müssen (E. 5.3.2), spricht nicht dagegen, dass diese Systeme eigentlich von den Fluggesellschaften genutzt werden. Die Handling Agents sind jedoch aufgrund der ihnen erteilten Konzession verpflichtet, die für den Flug- und Flughafenbetrieb notwendigen Informationen bereitzustellen. Für die Beschwerdeführerin dürfte es einfacher sein, die Handling Agents, die zumindest zu den Betriebszeiten auf dem Flughafen mit Personal und Material anwesend sind, bei einer Verletzung dieser Pflicht ins Recht zu fassen als die Fluggesellschaften, die oft ihren Sitz im Ausland haben und – vor allem, wenn es sich um kleinere Gesellschaften handelt – den Flughafen nur gelegentlich anfliegen. Die Handling Agents müssen dieser Pflicht zudem nur dann nachkommen, wenn sie von einer Fluggesellschaft beauftragt wurden und auch nur für diese Fluggesellschaft. Alles andere könnte möglicherweise zu chaotischen Zuständen führen.

Auch wenn in den Akten Unterlagen liegen, die eher darauf hindeuten, dass die tatsächliche Nutzung der streitbetroffenen Anlagen und Applikationen durch Handling Agents erfolgte, überwiegen in Bezug auf die BRTS- und CUTE-Gebühren doch die Indizien, die darauf hinweisen, dass mit diesen Gebühren das Recht zur Nutzung abgegolten wird und dieses Recht als Leistung an die Fluggesellschaften übertragen wurde.

Die CUTE-Gebühren sind zudem unter anderem für die Nutzung einer Applikation geschuldet, die mit einem System verlinkt werden kann, welches sicherstellt, dass die Luftfahrtgesellschaften für alle Flughäfen, die sie anfliegen, die Übersicht über den Status ihrer Passagiere und Fracht haben. Insbesondere das Zurverfügungstellen dieser Applikation dient damit den Fluggesellschaften, nicht aber den Handling Agents. Selbst wenn die Handling Agents Daten in dieses System eingeben sollten, wird die Applikation nicht ihnen, sondern den Fluggesellschaften zur Verfügung gestellt.

Gleiches gilt insofern für die BRTS-Gebühren als es für die Fluggesellschaften, nicht aber für die Handling Agents wichtig ist zu wissen, dass jene Passagiere, deren Gepäck ins Flugzeug verladen werden soll, sich bereits im Flugzeug befinden. Die Handling Agents könnten das Gepäck auch ohne Benutzung dieser Applikation für die Fluggesellschaften bearbeiten, insbesondere transportieren.

Betreffend die CUTE-Gebühren ergibt sich auch aus dem Anhang IV zur Musterberechtigung, dass diese von den «Nutzern», also den Fluggesellschaften, bezahlt werden (E. 5.5).

Im Übrigen treten die Fluggesellschaften gegenüber der Beschwerdeführerin in eigenem Namen und auf eigene Rechnung als Leistungsempfängerin in Erscheinung (E. 2.2.2), was sich wiederum insbesondere aus den Verträgen und den Rechnungen ergibt.

Schliesslich ist zu berücksichtigen, dass beide Applikationen ursprünglich von Drittanbietern (F. _____ und E. _____) direkt den Fluggesellschaften zur Verfügung gestellt wurden (E. 5.9.1 und 5.10). Dass beide Gesellschaften mittels Fusion in die Beschwerdeführerin übergangen, ändert daran nichts. Das Recht, die Applikationen zu nutzen, wurde von den Drittanbietern den Fluggesellschaften und nicht den Handling Agents gegen die Zahlung eines Entgelts übertragen. Aus der hier entscheidenden Sicht des Leistungsempfängers, nämlich der Fluggesellschaften, besteht somit ein Konnex zwischen der ihnen gegenüber erbrachten Leistung und dem von ihnen entrichteten Entgelt (E. 2.2.2).

In Bezug auf die BRTS- und CUTE-Gebühren ist die Beschwerde somit gutzuheissen.

6.3 Die GSA-Gebühren sind auf den an die Fluggesellschaften ausgestellten Rechnungen unter dem Titel «Baggage sorting fee» zu finden. Diese betreffend stellt sich die Lage insofern anders dar, als offenbar keine

Verträge mit den Fluggesellschaften geschlossen wurden. Hinzu kommt, dass ein «Service Level Agreement», welches gemäss Ziff. 2.10 der Drittabfertigungsberechtigungen mit den Handling Agents hätte abgeschlossen werden sollen, nie abgeschlossen wurde. Damit ist die Beweislage weniger eindeutig als bei den BRTS- und den CUTE-Gebühren.

Der Anhang IV zur Musterberechtigung weist in Ziff. 10.10 respektive Ziff. 2.10 jedoch klar darauf hin, dass die Benutzung der Gepäcksortieranlage (auch ohne Service Level Agreement) an die Selbstabfertiger bzw. Dienstleister, also die Handling Agents, verrechnet wird (E. 5.5). Diese Bestimmung ergibt aber nur Sinn, wenn die Handling Agents im Gegenzug das Recht zur Nutzung der Anlage erhalten. Ein Zugangsentgelt (im Sinne eines Marktzugangsentgelts) zur Anlage wäre nämlich mit dem übergeordneten Recht nicht vereinbar (E. 3.4 am Ende).

Die Beschwerdeführerin bringt zwar vor, das Entgelt werde für die Nutzung von Leistungen erhoben, die ausschliesslich den Handling Agents gegenüber erbracht würden, zum Beispiel das Zurverfügungstellen von Ablageplätzen für Material oder zum Abstellen von Fahrzeugen. Der gerade genannte Wortlaut in Ziff. 10.10 respektive Ziff. 2.10 des Anhangs IV zur Musterberechtigung spricht aber eindeutig von «Benutzung der Gepäcksortieranlage».

Im Pflichtenheft Gepäcksortierung ist zudem auch die Sicherheitskontrolle des Gepäcks geregelt, welches über die GSA läuft (E. 5.7.2). Da Sicherheitskontrollen ausserhalb der GSA nicht unter die steuerbefreiten Gebühren fallen (vgl. Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 5.10.2 f.), findet sich hier ein weiteres Indiz dafür, dass die Nutzung der GSA, ebenso wie die Nutzung der installierten Sicherheitsanlagen, nicht gegenüber den Fluggesellschaften erbracht wird. Dass die GSA vom Check-in-Schalter an läuft, ist ein weiteres Indiz dafür, sind sich die Parteien doch einig, dass Nutzer der (und Schuldner des Nutzungsentgelts für die) Check-in-Infrastruktur die Handling Agents sind.

In Bezug auf die GSA-Gebühren überwiegen die schriftlich festgehaltene Regelung sowie der Umstand, dass die Nutzung der Anlage auch den Handling Agents für deren Dienstleistung an die Fluggesellschaften direkt einen Vorteil bringt.

Am Ausgeführten ändert nichts, dass das BRTS mit der GSA in einem gewissen Zusammenhang steht.

In Bezug auf die GSA-Gebühren ist die Beschwerde somit abzuweisen.

6.4 Auch betreffend die EVA-Gebühren sind die Unterlagen eher dürftig. Hier lässt der Anhang IV zur Musterberechtigung sowohl die Möglichkeit zu, dass die Kosten den Handling Agents verrechnet werden als auch jene, dass sie den Fluggesellschaften in Rechnung gestellt werden (E. 5.5). Auch kommt die Versorgung mit Energie und Klima dem Flugzeug und damit den Luftfahrtgesellschaften unmittelbar zugute, was bei der Benutzung der Gepäcksortieranlage gerade nicht der Fall ist. So ist denn auch in der Branchen-Info 11 festgehalten, dass die Energie- und Klimaversorgung der Luftfahrzeuge nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG von der Steuer befreit ist, wenn sie direkt den Luftfahrunternehmen gegenüber erbracht wird (E. 3.5). Da die Energie- und Klimaversorgung der Luftfahrzeuge ganz direkt für diese bestimmt ist und für den Betrieb der Luftfahrzeuge unerlässlich ist, kann diese Leistung sachlogisch nur den Fluggesellschaften gegenüber erbracht werden (evtl. abgesehen von hier nicht zur Debatte stehenden Vertretungsverhältnissen oder Verträgen zugunsten Dritter). Zwar ist nicht zwingend, dass auch die Benutzung der entsprechenden Anlagen den Fluggesellschaften zur Verfügung gestellt wird, doch erscheint dies folgerichtig. Insgesamt führt dies zum Schluss, dass die Leistung «Zurverfügungstellen der Energieversorgungsanlage» von der Beschwerdeführerin den Fluggesellschaften erbracht wurde. Diese Regelung deckt sich auch mit jener auf den Flughäfen wie Frankfurt und München (E. 5.13).

Damit ist die Beschwerde in Bezug auf die EVA-Gebühren gutzuheissen.

6.5 Dem von der Beschwerdeführerin gewählten Vorgehen, steht das übergeordnete Recht nicht entgegen (insb. E. 3.3 f.). Dieses lässt sowohl zu, dass die Anlagen den Handling Agents zur Verfügung gestellt werden, als auch, dass sie den Fluggesellschaften zur Verfügung gestellt werden. Der Umstand, dass es die Fluggesellschaften sind, die für die Benutzung der hier wesentlichen Anlagen der zentralen Infrastruktur ein Entgelt entrichten und dass die meisten hier streitbetroffenen Leistungen als den Fluggesellschaften gegenüber erbracht gelten, diskriminiert die Handling Agents in keiner Weise. Für die Abfertigungsleistungen selbst sind die Fluggesellschaften weiterhin auf die Handling Agents angewiesen, welchen durch die zwischen der Beschwerdeführerin und den Fluggesellschaften getroffenen Abmachungen der Zugang zu den Anlagen weder verwehrt noch erschwert wird.

6.6 Auch kann nicht davon gesprochen werden, dass die von der Beschwerdeführerin gewählte Ausgestaltung der zivilrechtlichen Verhältnisse dazu führen würde, dass die von ihr erbrachten Leistungen von der Steuer befreit werden, obwohl diese eindeutig steuerbar sind. Sofern sie den Fluggesellschaften gegenüber erbracht werden, sind sie von Gesetzes wegen steuerbefreit. Die von den Parteien gewählte Ausgestaltung erweist sich nicht als missbräuchlich, sondern entspricht, soweit dies vorliegend beurteilt werden kann, im Grossen und Ganzen jener, die auch auf andere europäische Flughäfen zutrifft (E. 5.13).

6.7 Am Ausgeführten ändern auch die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten, auf die im Folgenden eingegangen wird, nichts.

6.7.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, Leistungsempfänger könne nur sein, wer die Bezugsmenge der Nutzung verantworten könne. Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass dies so nicht zutrifft. So scheint denn die Beschwerdeführerin auch zuzugestehen, dass die Fluggesellschaften nicht einfach eine Menge bestimmen, sondern die Menge von der Anzahl abfliegender Passagiere abhängt. Insbesondere in Bezug auf die GSA-Gebühren befinden sich diesbezüglich die Fluggesellschaften und Handling Agents in derselben Situation: Fliegen mehr Passagiere, fallen mehr Abfertigungsleistungen an. Den Fluggesellschaften ist es immerhin möglich, die Menge diesbezüglich nach oben zu begrenzen (wobei ohnehin die Kapazität der Flugzeuge der Anzahl Passagiere eine obere Grenze setzt). Eine Begrenzung nach unten dürfte sich aber auch für die Fluggesellschaften als schwierig erweisen. Dieses Argument der Beschwerdeführerin lässt somit keinen Schluss – weder in die eine noch die andere Richtung – zu.

6.7.2 Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, sie müsse die Infrastruktur *für die Luftfahrzeuge* zur Verfügung stellen. Insofern schein es nicht sachgerecht, ein Leistungsverhältnis mit den Handling Agents anzunehmen, denen die Luftfahrzeuge nicht zuzurechnen seien. In eine ähnliche Richtung zielt ihr Argument, gemäss Art. 36a LFG müsse sie den Flughafen für alle Luftfahrzeuge zur Verfügung stellen und für die entsprechende Infrastruktur sorgen. Gemäss Art. 39 Abs. 1 LFG könne sie für die Benutzung der und den Zugang zu den dem Flugbetrieb dienenden Flughafeneinrichtungen Gebühren erheben. Somit ergebe sich bereits aus dem LFG, dass betreffend die Nutzung der Infrastruktur zwischen der Beschwerdeführerin und den Fluggesellschaften ein Leistungsverhältnis bestehe.

Hier geht es indessen nicht darum, wozu die Infrastruktur letztlich dient, sondern, wer wem gegenüber die hier fraglichen Leistungen erbringt (und für welche Leistungen die streitbetroffenen Entgelte bezahlt wurden). Zwischen den Passagieren und den Luftfahrzeughalterinnen können ebenso wie zwischen der Beschwerdeführerin und den Luftfahrzeughalterinnen diverse Leistungserbringer «zwischen geschaltet» sein, wobei zwischen diesen Leistungserbringern jeweils wieder (allenfalls) mehrwertsteuerrechtlich relevante Leistungsverhältnisse vorliegen können.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem LFG: Art. 39 Abs. 1 LFG hält insbesondere nicht fest, wer die Gebühren zu entrichten hat. Dass die Beschwerdeführerin den Flughafen für alle Luftfahrzeuge zur Verfügung stellen muss und für die erforderliche Infrastruktur zu sorgen hat, sagt noch nichts darüber aus, wer die Leistungen, die mit dieser Infrastruktur verbunden sind, tatsächlich erbringt und wem für eine konkrete Leistungserbringung die Infrastruktur zur Verfügung gestellt wird. Wie die Beschwerdeführerin selbst vorbringt, handelt es sich bei den streitigen Gebühren um Nutzungsentgelte im Sinne von Art. 1 Abs. 2 Bst. c FGV, wobei Art. 5 Abs. 4 FGV ab Februar 2014 konkretisiert, dass Schuldnerin oder Schuldner dieser Nutzungsentgelte die juristische oder natürliche Person sei, welche die zentralen Infrastruktureinrichtungen benutze. Mit anderen Worten geht es abermals um die Frage der (tatsächlichen) Benutzung dieser Infrastruktur, welche von der FGV nicht weiter beantwortet wird.

6.8 Auf Vorbringen, insbesondere der Vorinstanz, die das ab 1. September 2016 geltende Gebührenreglement betreffen, ist nicht einzugehen, da dieses auf den vorliegenden Zeitraum nicht anwendbar ist.

6.9 Nicht weiter einzugehen ist auch auf die Informationen, die die Vorinstanz beim BAZL eingeholt hat (Sachverhalt Bst. B.c). Dort wurde bestätigt, dass die Beschwerdeführerin keine Bodenabfertigungsdienste erbringt. Das ist vorliegend unbestritten. Dass die Flughäfen München und Wien (auch) selbst bzw. über Tochtergesellschaften Bodenabfertigungsdienste erbringen, ist vorliegend nicht entscheidungswesentlich.

7.

7.1 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).

7.2 Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich für die Steuerperioden 2012 und 2013 seit dem 1. Januar 2024 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (vgl. Urteil des BGer 2C_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 3.1 m.w.H.). Für die weitere (vorliegend streitige) Steuerperiode 2014 ist die absolute Verjährung hingegen noch nicht eingetreten.

7.3 Somit ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperioden 2012 und 2013 betreffende Steuernachforderung gutzuheissen (vgl. auch Urteile des BVGer A-245/2022 vom 14. November 2022 E. 2.2.3, A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 3.2).

8.

Insgesamt ist die Beschwerde somit in Bezug auf die Steuerjahre 2012 und 2013 vollständig gutzuheissen. Betreffend das Steuerjahr 2014 ist sie in Bezug auf die GSA-Gebühren abzuweisen, im Übrigen aber gutzuheissen. Die Vorinstanz wird insbesondere die Zinsen entsprechend neu zu berechnen haben. Diesbezüglich ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Betreffend die Rückerstattung von Vorsteuerguthaben ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

9.

9.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Von den von der Vorinstanz für die Steuerjahre 2012 bis 2014 nachgeforderten Fr. ***8 sind gemäss den Anträgen der Beschwerdeführerin Fr. ***6 nicht bestritten. Die Anträge umfassen zudem die Rückerstattung von Vorsteuern im Betrag von Fr. ***7. Somit ist von einem Streitwert von Fr. ***9 auszugehen. In Bezug auf die Steuerjahre 2012 und 2013 sowie die CUTE-, BRTS- und EVA-Gebühren ist die Beschwerde gutzuheissen. Die noch offenen Steuern für die GSA-Gebühren für das Steuerjahr 2014 betragen gemäss dem Beiblatt zum Kontrollbericht (Beilage zur Vernehmlassung 13) Fr. **10. Schliesslich kann auf die Beschwerde betreffend einen

Betrag von Fr. ***7 nicht eingetreten werden. Damit unterliegt die Beschwerdeführerin zu gut [...] %. Sie hat daher auch die auf Fr. **11 festzusetzenden Verfahrenskosten im Umfang von [...] %, also Fr. **12, zu tragen. Dieser Betrag ist dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. **13 ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

9.2 Der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin ist für die erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten ihrer Vertretung eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht legt die Höhe der Parteientschädigung aufgrund der eingereichten Kostennote oder, wenn wie vorliegend keine Kostennote eingereicht wird, aufgrund der Akten fest (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet vorliegend praxismässig eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von Fr. **14 für angemessen.

Davon sind Fr. **15 von der Vorinstanz zu bezahlen. Die restlichen Fr. **16 sind – nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils – aufgrund der Verfahrensdauer aus der Kasse des Bundesverwaltungsgerichts zu bezahlen.

Die Vorinstanz hat gemäss Art. 7 Abs. 3 VGKE keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

In Bezug auf die Rückerstattung von Vorsteuerguthaben wird auf die Beschwerde nicht eingetreten.

2.

Die Beschwerde wird in Bezug auf die Steuerjahre 2012 und 2013 sowie die BRTS-, CUTE- und EVA-Gebühren gutgeheissen. In Bezug auf die GSA-Gebühren wird sie abgewiesen. Die Sache wird zur Neuberechnung insbesondere der Zinsfolgen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten werden im Betrag von Fr. **12 der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag ist dem in Höhe von Fr. **11 geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. **13 wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

4.

Der Beschwerdeführerin wird eine Parteienschädigung in Höhe von insgesamt Fr. **14 zugesprochen. Davon hat die Vorinstanz Fr. **15 zu bezahlen. Fr. **16 werden der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils aus der Kasse des Bundesverwaltungsgerichts bezahlt.

5.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Susanne Raas

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: