Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-2573/2026

Urteil vom 6. Oktober 2026

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo, Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

A._____ GmbH,
vertreten durch
Susanne Gantenbein, Fürsprecherin, und
Makedon Jenni,
Beschwerdeführerin,
gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2020);
Umsatzdifferenzen, Bezugsteuer.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist gestützt auf Art. 10 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt gemäss Handelsregister unter anderem die Durchführung von Beratungs- und Treuhandmandaten.

B.
Die Steuerpflichtige rechnete ab Beginn ihrer Steuerpflicht ihre Mehrwertsteuer mit der Saldosteuersatzmethode ab, wobei ihr im massgebenden Zeitraum der Saldosteuersatz für «Treuhandbüro und Beratungen» in Höhe von 6.1 % (bis 31. Dezember 2017) und 5.9 % (ab 1. Januar 2018) zugeteilt war.

C.
Mit Schreiben vom 1. September 2021 hatte die ESTV der Steuerpflichtigen die Durchführung einer MWST-Kontrolle gemäss Art. 78 MWSTG für die Steuerperioden 2017 bis 2019 angekündigt. Mit Schreiben vom 25. November 2021 wurde der Steuerpflichtigen mitgeteilt, dass derzeit die Abrechnungen für die Steuerperioden 2016 bis 2020 geprüft würden und dass diese Prüfung noch nicht habe abgeschlossen werden können. Weiter wurde der Steuerpflichtigen seitens der ESTV mitgeteilt, dass mit dem besagten Schreiben die Verjährung für allfällig zu tief deklarierte Steuerforderungen, die die Steuerperioden 2016 bis 2020 betreffen würden, unterbrochen werde, damit die Prüfung ordnungsgemäss beendet werden könne. Die ESTV wies weiter darauf hin, dass die verjährungsunterbrechende Wirkung des besagten Schreibens somit für allfällig zu tief oder nicht deklarierte Steuern auf den Umsätzen, für die Bezugsteuer sowie die im Verlagerungsverfahren zu deklarierende Einfuhrsteuer zum Tragen komme.

Die Kontrolle wurde mit der Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. 974'081 vom 9. März 2022 abgeschlossen. Die ESTV setzte infolge Umsatzdifferenzen, nicht deklarierter Privatanteile sowie bezogener, nicht deklarierter Dienstleistungen, welche der Bezugsteuer unterliegen, für die Steuerperioden 2016 bis 2020 insgesamt eine Steuernachforderung von CHF 578'646.- fest. Hiervon betreffen CHF 570'705.10 ausschliesslich Steuernachbelastungen hinsichtlich bezogener, nicht deklarierter Dienstleistungen, welche der Bezugsteuer unterliegen.

D.
Mit Schreiben vom 3. Mai 2022 liess die Steuerpflichtige die Steuernachbelastungen gemäss Ziff. 4 der EM Nr. 974'081 vom 9. März 2022 in Höhe von CHF 570'705.10, d.h. hinsichtlich der aufgerechneten Bezugsteuer, bestreiten.

E.
Am 4. März 2024 erliess die ESTV eine Verfügung und bestätigte die Steuernachbelastungen gemäss EM Nr. 974'081 vom 9. März 2022 im Umfang von CHF 578'646.-.

F.
Gegen die Verfügung vom 4. März 2024 erhob die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 11. April 2024 Einsprache mit dem Antrag, die Verfügung sei in Höhe von CHF 570'705.10 aufzuheben.

G.
Mit Einspracheentscheid vom 26. Februar 2026 hielt die ESTV fest, dass die Steuernachbelastungen gemäss ihrer Verfügung vom 4. März 2024 in Höhe von CHF 7'941.- in Rechtskraft erwachsen seien. Weiter wies die ESTV die Einsprache ab und hielt fest, dass die Steuerpflichtige ihr über den rechtskräftigen Betrag hinaus noch CHF 570'705.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins schulde.

Die ESTV begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass die Steuerpflichtige im Rahmen ihrer Tätigkeit als Vermittlerin von Spielertransfers (Fussball) als indirekte Stellvertreterin agiert habe, sich dementsprechend in eine Umsatzkette eingefügt habe, in deren Rahmen ihr Unternehmen aus dem Ausland, welche nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen seien, Dienstleistungen in Rechnung gestellt hätten, die dem Empfängerortsprinzip und somit der Bezugsteuer unterliegen würden. Auch Steuerpflichtige, die die Mehrwertsteuer mit der Saldosteuersatzmethode abrechnen würden, seien bezugsteuerpflichtig. Allerdings könne die steuerpflichtige Person infolge Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode die Bezugsteuer nicht als Vorsteuer i.S.v. Art. 28 Abs. 1 Bst. b MWSTG geltend machen, da ein pauschaler branchenüblicher Vorsteuerabzug bereits im Saldosteuersatz einberechnet sei, der keinen Platz für den Abzug der effektiven Vorsteuern lasse.

H.
Mit Schreiben vom 10. April 2026 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend:

Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 26. Februar 2026 (nachfolgend auch: Vorinstanz). Sie beantragt, der Einspracheentscheid der ESTV sei im Betrag von CHF 570'705.- zuzüglich Verzugszins aufzuheben.

Die Beschwerdeführerin begründet ihre Beschwerde im Wesentlichen damit, dass bezüglich der Spielervermittlung eine direkte Stellvertretung vorliege und sie demzufolge nicht (als indirekte Stellvertreterin) der Bezugsteuer unterliegende Dienstleistungen aus dem Ausland beziehe. Weiter erachtet die Beschwerdeführerin die gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Bezugsteuer bei Abrechnung nach Saldosteuersätzen als nicht gegeben. Sodann vertritt die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass die Steuerforderung betreffend 2016 verjährt sei, zumal die relative Verjährungsfrist diesbezüglich nicht rechtsgenüglich unterbrochen worden sei. Hinsichtlich der Steuerperiode 2020 moniert die Beschwerdeführerin überdies, dass die Kontrolle mangels gültiger Kontrollankündigung nicht rechtskonform mittels Einschätzungsmitteilung nach Art. 78 Abs. 5 MWSTG habe abgeschlossen werden können. Der Erlass einer Einschätzungsmitteilung für die Steuerperiode 2020 sei damit gar nicht rechtskonform möglich gewesen.

I.
Mit Vernehmlassung vom 19. Mai 2026 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

J.
Mit unaufgeforderter Replik vom 1. Juni 2026 hält die Beschwerdeführerin an ihren im Rahmen der Beschwerde gestellten Anträgen fest.

Auf die übrigen Vorbringen der Parteien und die Akten wird, sofern und soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das

Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Vorliegend stellt der angefochtene Einspracheentscheid eine solche Verfügung dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

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

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

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

1.5

1.5.1 Die für die Entscheidfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. Art. 13 VwVG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende Selbstveranlagungsprinzip (BGE 137 II 136 E. 6.2; Urteil des BVGer A-5422/2024 vom 4. Februar 2026 E. 1.5.1).

1.5.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG; BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid

darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.2; Urteil des BVGer A-4099/2023 vom 4. Juni 2024 E. 2.2.2).

1.5.3 Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; vgl. Urteil des BVGer A-992/2012 vom 6. August 2012 E. 1.4.3 m.H.). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.141; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4487/2019, A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.3).

2.

Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2016 bis 2020. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2016 bis 2020 gültigen Fassungen massgebend. Darauf wird im Folgenden – soweit nicht anders vermerkt – referenziert.

2.1

2.1.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet; Art. 1 Abs. 1 MWSTG; Art. 130 der

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]). Sie bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland (Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Die Steuer wird unter anderem auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer) sowie auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland erhoben (Bezugsteuer; vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG; Urteil des BVGer A-7188/2023 vom 29. Oktober 2025 E. 2.1). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG).

2.1.2 Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen. Einerseits muss die Mehrwertsteuer deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steuerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, das heisst es wird sichergestellt, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 124 II 193 E. 8a m.w.H.; Urteile des BVGer A-1763/2020 vom 22. September 2021 E. 5.5.1.2, A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.2.2; vgl. FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019], Art. 1 N. 29).

2.2

2.2.1 Unter Leistung ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts zu verstehen, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt (Art. 3 Bst. c MWSTG).

2.2.2 Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis» oder

«Leistungsaustauschverhältnis»; vgl. hierzu Urteil des BVGer A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5 m.H.).

2.2.3 Für ein Austauschverhältnis ist erforderlich, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (BGE 138 II 239 E. 3.2, 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a). Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen (Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.2 m.H.; Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.2).

2.3

2.3.1 Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat. Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG und nach konstanter Rechtsprechung in erster Linie nach dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (statt vieler: Urteil des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.1; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 757 ff. [nachfolgend: Zuordnung von Leistungen], S. 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. zum Ganzen: Urteil des BGer 9C_67/2024 vom 8. August 2024 E. 5; Urteil des BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.2.2 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_734/2019 vom 2. Juni 2021]).

Kommen als Leistungsempfänger mehrere Subjekte in Betracht, muss nach der Rechtsprechung die wirtschaftliche Betrachtung im Vordergrund stehen, etwa wem die Leistungen effektiv dient. Die Frage, wer wirtschaftlich betrachtet Leistungsempfänger ist, kann häufig aufgrund der privatrechtlichen Gegebenheiten beantwortet werden. In den meisten Fällen ist die privatrechtliche Vertragspartei (etwa der Auftraggeber) der Leistungsempfänger. Stimmen hingegen die privatrechtlichen und die wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht überein, wäre die wirtschaftliche Betrachtung ausschlaggebend. Die Rechnung ist häufig das wichtigste Indiz zur

Bestimmung von Leistungserbringer und -empfänger (vgl. dazu auch E. 2.7.2; BGE 152 II 250 E. 5.3.1; Urteil des BGer 9C_578/2024 vom 20. Dezember 2024 E. 2.3.1; Urteile des BVGer A-3867/2025 vom 24. November 2025 E. 2.5.2.4.2 m.H., A-2585/2025 vom 28. Oktober 2025 E. 2.5.1; DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2025], Art. 18 N. 38).

Grundsätzlich ist somit die wirtschaftliche Betrachtungsweise entscheidend zur Bestimmung von Leistungserbringer und -empfänger. Dennoch tritt insbesondere derjenige gegen aussen als Leistungserbringer respektive Leistungsempfänger auf, der sich in einem Vertrag zur Leistung bzw. zur Zahlung des Entgelts verpflichtet. Er wird nämlich i.d.R. durch den Vertragsabschluss in seiner physischen, wirtschaftlichen Umwelt wahrnehmbar (Aussenauftritt i.e.S.) in eigenem Namen tätig (Eigenständigkeit). Die zivilrechtlichen Verträge bzw. deren Ausgestaltung stellen dementsprechend im Rahmen der wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung eines Sachverhalts nicht die einzigen, aber doch gewichtige (und oftmals wohl auch entscheidende) Indizien für den mehrwertsteuerrechtlich relevanten Aussenauftritt dar. Dies gilt umso mehr, als dass die tatsächlichen Leistungsverhältnisse im Nachhinein oftmals überhaupt nur aufgrund der Vertragsverhältnisse nachvollzogen und gewürdigt werden können (vgl. dazu auch: Urteil des BVGer A-205/2023, A-207/2023 vom 20. September 2024 E. 2.4.2.4.2; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», Konturen eines unbestimmten Rechtsbegriffs, in: ASA 82 S. 451 ff. [nachfolgend: Aussenauftritt], S. 458 ff.).

2.3.2 Mit Art. 20 Abs. 2 MWSTG besteht für Fälle der direkten Stellvertretung eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach die Leistung der nach aussen auftretenden Person zugerechnet wird. In diesem Fall wird der Umsatz – unter den nachstehend genannten Voraussetzungen – mehrwertsteuerlich der vertretenen Person zugerechnet (PIERRE-MARIE GLAUSER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 20 N. 26).

Wenn eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt (und somit nach aussen hin nicht als Leistungserbringerin auftritt), gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt (sog. direkte Stellvertretung), sofern die Voraussetzungen nach Art. 20 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG kumulativ erfüllt sind: Bst. a verlangt, dass die Vertreterin nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person

gegenüber der Steuerbehörde eindeutig identifizieren kann. Bst. b setzt mit Bezug auf das Aussenverhältnis voraus, dass die Vertreterin das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses (zumindest) aus den Umständen ergibt. Hierbei ist nach objektiven Massstäben – und gerade nicht nach der Wahrnehmung des konkreten Leistungsempfängers – zu prüfen, ob Umstände vorliegen, welche auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen. Lediglich aus Sicht eines objektiven Dritten muss erkennbar gewesen sein, dass der Handelnde nicht sich selbst, sondern einen Dritten verpflichten wollte (Urteile des BGer 2C_387/2020 vom 23. November 2020 E. 6.4, 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 4.3.1 und 4.3.3; GLAUSER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 20 N. 34; IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, S. 773 ff.). Mithin gilt nicht der Vertreter, der im Sinne der direkten Stellvertretung in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, als Leistungserbringer, sondern der Vertretene (Urteil des BGer 9C_67/2024 vom 8. August 2024 E. 5; Urteile des BVGer A-2585/2025 vom 28. Oktober 2025 E. 2.5.2, A-1356/2022 vom 27. Oktober 2022 E. 3.2.3, A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.2; GLAUSER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 20 N. 37).

2.3.3 Findet Art. 20 Abs. 1 MWSTG in einem Dreiparteienverhältnis Anwendung, so wird das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der die eigentliche Leistung erbringenden Person gleich qualifiziert wie das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der leistungsempfangenden Person (sog. indirekte Stellvertretung, Art. 20 Abs. 3 MWSTG [BGE 145 II 270 E. 4.4.3]; vgl. dazu: IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, S. 777 und IMSTEPF, Aussenauftritt, S. 465 ff.). Der indirekte Stellvertreter, welcher die Leistung in seinem Namen, aber für die Rechnung des Vertretenen erbringt, wird in die Umsatzsteuerkette integriert, indem die wirtschaftliche Realität zwischen dem Vertretenen und dem Dritten ignoriert und unterstellt wird, dass der Vertreter dem Dritten eine Leistung erbringt, welche ihm vorher vom Vertretenen erbracht worden ist. Somit wird die Vermittlungsleistung zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter negiert bzw. durch eine Warenlieferung oder Dienstleistung ersetzt. Dadurch wird der indirekte Stellvertreter in die gleiche Lage versetzt, wie wenn er für eigene Rechnung handeln würde. Es liegen somit zwei gleichartige, aufeinander folgende Leistungsverhältnisse vor (Urteil des BVGer A-2572/2021 vom 19. Oktober 2022 E. 2.4.2; GLAUSER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 20 N. 19; IMSTEPF, Aussenauftritt, S. 463; IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen

Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 Rn. 46; MWST-Info 04 «Steuerobjekt» [fortan: MI 04] Ziff. 5.3 [publiziert am 24. August 2015]). Die Gleichqualifizierung der beiden Leistungen bezieht sich indes weder auf quantitative Aspekte (Entgelt) noch auf subjektive Aspekte beim Leistungserbringer. So wird die (allfällige) Provision für die vom Vertreter dem Leistungserbringer erbrachte Leistung vom Entgelt in Abzug gebracht, d.h. die Provision wird in die Marge des Vertreters umqualifiziert (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 9C_67/2024 vom 8. August 2024 E. 5; Urteil des BVGer A-2585/2025 vom 28. Oktober 2025 E. 2.5.3; GLAUSER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 20 N. 20 ff.; GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 20 N. 26 ff.; BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 4 Rn. 46; MI 04 Ziff. 5.3 [publiziert am 24. August 2015]).

2.4 Dienstleistungen von Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben und nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, unterliegen der Bezugsteuer, sofern sich der Ort der Leistung im Inland befindet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Steuerpflichtig ist der Empfänger der Leistung im Inland, sofern er entweder nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist oder – bei gegebenen weiteren Voraussetzungen – im Kalenderjahr für mehr als Fr. 10'000.-- der Bezugsteuer unterliegende Leistungen bezieht (Art. 45 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG). Es kommen die ordentlichen Steuersätze zur Anwendung (Art. 46 i.V.m. Art. 24 f. MWSTG; Urteil des BVGer A-5727/2024 vom 27. Oktober 2025 E. 3.3). Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTG gelten für steuerpflichtige Personen nach Art. 45 Abs. 2 Bst. a MWSTG die gleichen Steuer- und Abrechnungsperioden wie für die Inlandsteuer (Art. 34 und 35).

2.5

2.5.1 Gemäss der bis Ende 2017 gültig gewesenen Fassung von Art. 37 Abs. 1 MWSTG (AS 2010 2055) konnte, wer als steuerpflichtige Person jährlich nicht mehr als CHF 5.02 Mio. steuerbaren Umsatz tätigte und im gleichen Zeitraum nicht mehr als CHF 109'000.- Mehrwertsteuer – berechnet nach dem massgebenden Saldosteuersatz – zu bezahlen hatte, nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen. In der vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2023 gültig gewesenen Fassung dieser Bestimmung (AS 2017 6305) betrugen die entsprechenden Schwellenwerte CHF 5.005 Mio. und CHF 103'000.-.

Bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode ist die Steuerforderung durch Multiplikation des Totals aller in einer Abrechnungsperiode erzielten

steuerbaren Entgelte, einschliesslich Steuer, mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz zu ermitteln (Art. 37 Abs. 2 MWSTG).

2.5.2 Der Saldosteuersatz berücksichtigt die branchenübliche Vorsteuerquote (Art. 37 Abs. 3 Satz 1 MWSTG). Er basiert auf branchen-, nicht auf betriebsspezifischen Gesichtspunkten (Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 5.4). Die Vorsteuerquote wird von der ESTV nach Konsultation der betroffenen Branchenverbände festgelegt (Art. 37 Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz MWSTG). Aufgrund der Pauschalierung mittels branchenüblicher Vorsteuerquote ist der Saldosteuersatzmethode eine gewisse Ungenauigkeit zwingend immanent (Urteil des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 5.4; zum früheren Recht: Urteil des BGer 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 9.2; GANI/ROCHAT PAUCHARD, MWSTG Kommentar 2025, Art. 37 N. 17; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5727/2024 vom 27. Oktober 2025 E. 3.6.4).

2.5.3 Dass der Abzug der Vorsteuer bereits in den Saldosteuersätzen enthalten ist, steht auch in der MWST-Info 12 «Saldosteuersätze» [nachfolgend: MI 12], Ziff. 1.2 (materiell gleichlautende Versionen vom 4. Oktober 2013 [Stand ab 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2017] und vom 23. März 2018 [Stand ab 1. Januar 2018 bis 16. Mai 2024]). Gleiches hält der Bundesrat in der Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (BBl 2008 6885 ff. [nachfolgend: Botschaft MWSTG], 6982) fest. Er führt zudem aus, dass es sich bei den Saldosteuersätzen um Durchschnittssätze handle und es dem einzelnen Steuerpflichtigen freistehe, die effektive Abrechnungsmethode zu wählen, wenn er der Ansicht sei, damit besser zu fahren (Botschaft MWSTG, 6981). Er hält ausdrücklich fest, viele Steuerpflichtige würden die effektive Abrechnungsmethode wählen, weil sie so die Vorsteuern vollumfänglich geltend machen könnten (Botschaft MWSTG, 6982). Die Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode wird denn auch lediglich als verfahrenstechnisch einfachere, nicht aber als für den Steuerpflichtigen wertmässig günstigere Methode beschrieben (Botschaft MWSTG, 6981 f., 7029, 7033; GANI/ROCHAT PAUCHARD, MWSTG Kommentar 2025, Art. 37 N. 4; MICHAEL BEUSCH, MWSTG Kommentar 2019, Art. 37 N. 15). Der Bundesrat hält in der Botschaft zwar auch fest, die nach Saldosteuersätzen abrechnenden Steuerpflichtigen sollten gegenüber den nach der effektiven Methode abrechnenden Steuerpflichtigen weder bevorzugt noch benachteiligt werden. Aus dem Umstand, dass es sich um Durchschnittssätze handelt, folgt aber gleichzeitig, dass dieses Ziel des Bundesrates nur annäherungsweise erreicht werden kann und sich im Einzelfall durchaus Abweichungen ergeben können (vgl. E. 2.5.2).

Bezeichnenderweise weist der Bundesrat in diesem Kontext auch darauf hin, dass die Saldosteuersatzmethode nicht in erster Linie der Steueroptimierung dienen soll (Botschaft MWSTG, 6982; Urteile des BVGer A-5727/2024 vom 27. Oktober 2025 E. 3.6.5, A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 5.5).

2.5.4 Die Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode ist bei der ESTV zu beantragen und muss während mindestens einer Steuerperiode beibehalten werden. Entscheidet sich die steuerpflichtige Person für die effektive Abrechnungsmethode, so kann sie frühestens nach drei Jahren zur Saldosteuersatzmethode wechseln. Wechsel sind jeweils auf Beginn einer Steuerperiode möglich (Art. 37 Abs. 4 MWSTG). Die Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode ist demnach freiwillig und wird nur auf schriftlichen Antrag hin gewährt. Ist ein solcher gestellt und sind die einschlägigen Voraussetzungen gegeben, so besteht ein Rechtsanspruch auf eine entsprechende Bewilligung (BEUSCH, MWSTG Kommentar 2019, Art. 37 N. 17). Der steuerpflichtigen Person wird dementsprechend ein Wahlrecht eingeräumt, die Mehrwertsteuer effektiv oder nach der Saldosteuersatzmethode abzurechnen (vgl. dazu mit weiteren Hinweisen BEUSCH, MWSTG Kommentar 2019, Art. 37 N. 23)

2.5.5 Die Gesetzesbestimmungen betreffend die Saldosteuersatzmethode (Art. 37 Abs. 1 – 4 MWSTG) werden in den Art. 77-96 MWSTV konkretisiert. Bei den genannten Bestimmungen der MWSTV handelt es um Artikel einer Vollziehungsverordnung, wurden sie doch gestützt auf die allgemeine, deklaratorische Regelung von Art. 107 Abs. 3 MWSTG erlassen. Sie dürfen damit ausschliesslich rein vollziehenden Charakter haben (vgl. hinten E. 2.8.1 f.; GANI/ROCHAT PAUCHARD, MWSTG Kommentar 2025, Art. 37 N. 6; BEUSCH, MWSTG Kommentar 2019, Art. 37 N. 1 ff.).

2.5.6 Art. 91 MWSTV hält fest, dass steuerpflichtige Personen, die nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen und Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland nach Art. 45-49 MWSTG beziehen (vgl. zur Bezugsteuer E. 2.4), die Bezugsteuer (halbjährlich) zum entsprechenden gesetzlichen Steuersatz entrichten müssen. Dies erscheint folgerichtig, denn wäre die Leistung von einem inländischen steuerpflichtigen Unternehmen erbracht worden, wäre diese Steuer auf den Leistungsempfänger überwälzt worden (Urteile des BVGer A-4747/2019 vom 14. April 2021 E. 4.4.2, A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 5.8; GANI/ROCHAT PAUCHARD, MWSTG Kommentar 2025, Art. 37 N. 15). In der Lehre wird vereinzelt die Ansicht vertreten, dass die Rechtmässigkeit dieser

Verordnungsbestimmung nicht ganz eindeutig sei (vgl. MAKEDON JENNI, Pauschale Abrechnungen in neuem Licht – Änderungen bei der Saldo- und der Pauschalsteuersatzmethode, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2010, S. 335 ff., Kap. 2.2.7, zit. in: GANI/ROCHAT PAUCHARD, MWSTG Kommentar 2025, Art. 37 N. 15).

2.6

2.6.1 Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist («relative Verjährungsfrist»). Die Verjährung kann unterbrochen werden. Das bedeutet, dass die Verjährungsfrist im Zeitpunkt des Zugangs der verjährungsunterbrechenden Erklärung oder Handlung neu zu laufen beginnt (BAUMGARTNER et al., a.a.O., § 8 Rz. 45). Wird die Verjährung durch die steuerpflichtige Person unterbrochen, beträgt die relative Frist ab Unterbrechung wiederum fünf Jahre. Wird die Verjährung hingegen durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beträgt die neu beginnende Frist zwei Jahre (vgl. Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Diese relative Verjährungsfrist kann bis zum Zeitpunkt der «absoluten Festsetzungsverjährung» unterbrochen werden (Art. 42 Abs. 2 und Abs. 6 MWSTG; vgl. BEATRICE BLUM, MWSTG Kommentar 2019, Art. 78 N. 32). Verjährungsunterbrechend wirken gemäss Art. 42 Abs. 2 MWSTG eine «auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete empfangsbedürftige schriftliche Erklärung», eine «Verfügung», ein «Einspracheentscheid» oder ein «Urteil». Sodann wird die Verjährungsfrist auch mit der (schriftlichen) Ankündigung einer Kontrolle nach Art. 78 Abs. 3 MWSTG oder mit dem Beginn einer unangekündigten Kontrolle unterbrochen.

Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»; Art. 42 Abs. 6 MWSTG).

2.6.2

2.6.2.1 Wie in E. 2.6.1 gesehen, wird die «relative Verjährungsfrist» u.a. mit der Ankündigung einer Kontrolle nach Art. 78 Abs. 3 MWSTG oder mit dem Beginn einer unangekündigten Kontrolle unterbrochen. Kontrollen nach Art. 78 Abs. 1 MWSTG finden in den Räumlichkeiten der steuerpflichtigen Person bzw. der auskunftsverpflichteten Drittperson oder deren Vertreter statt (BLUM, MWSTG Kommentar 2019, Art. 78 N. 14). Sobald die ESTV von der steuerpflichtigen Person die Einreichung aller Unterlagen fordert, mit denen die Festsetzung der Steuerforderung für die kontrollierte Steuerperiode möglich ist, liegt nicht mehr eine Überprüfung nach Art. 77

MWSTG, sondern eine Kontrolle vor (Art. 78 Abs. 2 MWSTG). Solche Kontrollen finden in den Räumlichkeiten der ESTV statt. Für sie gelten dieselben gesetzlichen Bestimmungen wie für eine Kontrolle vor Ort (BLUM, MWSTG Kommentar 2019, Art. 78 N. 25).

2.6.2.2 Gemäss Art. 78 Abs. 3 MWSTG ist eine Kontrolle schriftlich anzukündigen, wobei in begründeten Fällen ausnahmsweise von der Ankündigung einer Kontrolle abgesehen werden kann. Die Botschaft nennt als Beispiele eines ausnahmsweisen Absehens von der Ankündigung Fälle, in denen eine Kontrolle mehrmals ohne stichhaltige Gründe verschoben oder die Kontrolle nicht zugelassen wird. Oder Fälle, bei denen der Zeitpunkt der Vornahme der Kontrolle für die Sachverhaltsfeststellung wesentlich ist oder die unübliche, nicht erklärbare Sachverhalte aufweisen (Botschaft MWSTG, 7002). Im Gegensatz zu Art. 62 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) wird keine Kollusionsgefahr mehr für eine unangekündigte Kontrolle verlangt. Voraussetzung für eine unangekündigte Kontrolle ist daher nicht, dass ein Verdacht auf eine strafbare Handlung vorliegt (Urteil des BVGer A-4388/2014 vom 26. November 2015 E. 6.1). Eine unangekündigte Kontrolle ist aber der Ausnahmefall. Als begründet hat das Bundesverwaltungsgericht eine unangekündigte Kontrolle in einem Fall beurteilt, in dem die ESTV bei anderen Kontrollen auf die kontrollierte Unternehmung gestossen ist und die Deklaration der Bezugsteuer für nicht steuerpflichtige Personen zur Diskussion stand (Urteil des BVGer A-4388/2014 vom 26. November 2015 E. 7.1.1; vgl. zum Ganzen: BLUM, MWSTG Kommentar 2019, Art. 78 N. 28). Der Umstand, dass die Ankündigung der Kontrolle nicht den gesetzlich vorgeschriebenen Formvorschriften entspricht, führt somit nicht automatisch dazu, dass eine unangekündigte Kontrolle vorliegt (Urteil des BVGer A-6511/2019 vom 29. Juli 2020 E. 3.2.1.4; VALÉRIE PARIS, MWSTG Kommentar 2025, Art. 78 N. 4a).

2.6.2.3 Da eine Kontrolle grundsätzlich anzukündigen ist, muss sich aus der Ankündigung ergeben, dass eine Kontrolle durchgeführt wird. Zweckmässigerweise ergibt sich daraus auch der Zeitpunkt des Beginns der Kontrolle. Weitere Anforderungen an die Ankündigung ergeben sich aus Art. 78 Abs. 3 MWSTG nicht. Insbesondere verlangt diese Gesetzesbestimmung nicht, dass in der Ankündigung angegeben wird, welche Steuerperioden geprüft werden. In der Literatur wurde zwar auch schon die Ansicht vertreten, dass die kontrollierte Steuerperiode bzw. -perioden in der Ankündigung zu bezeichnen seien, damit klar sei, für welche Steuerperioden die Festsetzungsverjährung unterbrochen werde (BERTSCHY ROLAND,

Auswirkungen des neuen Verfahrens für die ESTV – Mehr Rechtssicherheit durch Kontrollen, in: ST 2010, S. 294 ff., S. 295 Ziff. 3). Dem ist gemäss BLUM entgegenzuhalten, dass dies voraussetzen würde, dass die ESTV jeweils vor der Ankündigung der Kontrolle prüfen würde, ob die Festsetzungsverjährung bereits unterbrochen worden sei. Denn nur so liessen sich nämlich die zu prüfenden Steuerperioden vollständig in der Ankündigung einer MWST-Kontrolle aufführen. Ein solches Vorgehen verursache aber einen allenfalls unnötigen Verwaltungsaufwand. Es spreche daher zwar nichts dagegen, wenn in der Ankündigung einer MWST-Kontrolle die Steuerperio-den, welche geprüft werden sollen, aufgeführt würden. Aus dieser Nennung lasse sich aber nicht ableiten, dass die Festsetzungsverjährung nur für die in der Ankündigung der Kontrolle genannten Steuerperioden unterbrochen worden sei. Die Ankündigung einer Kontrolle unterbreche daher die Festsetzungsverjährung jeweils für alle noch nicht verjährten Steuerperioden, unabhängig davon, ob diese in der Ankündigung erwähnt würden (BLUM, MWSTG Kommentar 2019, Art. 78 N. 31).

Es ist allgemein bekannt, dass sich «externe» Kontrollen – also Kontrollen in den Räumlichkeiten der Steuerpflichtigen – grundsätzlich auf die noch nicht verjährten Steuerperioden, also auf fünf Jahre, erstrecken (PARIS, MWSTG Kommentar 2025, Art. 78 N. 4). Die angekündigte Kontrolle erstreckt sich (grundsätzlich) auf die in der schriftlichen Ankündigung genannten Steuerperioden. Die ESTV kann die kontrollierten Zeiträume jedoch auf weitere, noch nicht verjährte Perioden ausdehnen (PARIS, MWSTG Kommentar 2025, Art. 78 N. 4a). Im Urteil A-2826/2017 vom 12. Februar 2019 hielt das Bundesverwaltungsgericht in diesem Zusammenhang fest, dass die Kontrolle zwar grundsätzlich schriftlich angekündigt werden müsse (vgl. Art. 78 Abs. 3 MWSTG), dies jedoch nicht für die zu prüfenden Steuerperioden gelte. Demnach könne die ESTV im Rahmen einer Kontrolle durchaus beschliessen, diese – gestützt auf die getroffenen Feststellungen – auf noch nicht verjährte Steuerperioden auszuweiten (Urteil des BVGer A-2826/2017 vom 12. Februar 2019 E. 3.4.1).

2.6.3 Wie in Erwägung 2.6.1 gesehen, wird die «relative Verjährungsfrist» u.a. mit einer «auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichteten empfangsbedürftigen schriftlichen Erklärung unterbrochen. Die Rechtsprechung hat sich im Rahmen des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts A-331/2022 vom 7. November 2023 erstmals eingehend mit den inhaltlichen Anforderungen an ein solches Schreiben auseinandergesetzt und ist zum Schluss gekommen, dass dieses zwar keiner zahlenmässigen Bestimmung der Steuerforderung bedarf, jedoch nicht nur die betroffene

Steuerperiode erwähnen, sondern auch in groben Zügen die mehrwertsteuerlichen Bereiche respektive summarisch die fraglichen Sachverhalte umschreiben muss (Urteil des BVGer A-331/2022 vom 7. November 2023 E. 3.7.3 und 3.8; vgl. auch MARLISE RÜEGSEGGER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 42 N. 13). Im besagten Fall wurde zunächst eine Mehrwertsteuerkontrolle angekündet, womit die relative Verjährungsfrist unterbrochen und eine neue zweijährige Verjährungsfrist initiiert wurde. Die ESTV wollte in jenem Verfahren im Rahmen der laufenden Kontrolle die Verjährung zwei weitere Male unterbrechen und damit neue zweijährige Verjährungsfristen auslösen. Die ESTV erklärte in den besagten Schreiben jeweils, dass es ihr nicht gelungen sei, die MWST-Kontrolle innerhalb von zwei Jahren nach deren Ankündigung abzuschliessen. Das Bundesverwaltungsgericht erachtete die beiden Schreiben als nicht hinreichend qualifiziert im Sinne der Auslegung von Art. 42 Abs. 2 Satz 1 MWSTG, zumal die problematischen, potenziell der Mehrwertsteuer unterliegenden Sachverhalte seitens der ESTV nicht summarisch dargelegt worden seien. Dies gelte umso mehr, als diese Mitteilungen während einer laufenden Kontrolle erfolgt seien und von der ESTV in diesem Zusammenhang zu erwarten sei, dass sie in der Lage sei, die Elemente, die zu einer Steuernachforderung für die betreffende Steuerperiode führen könnten, präziser mitzuteilen, als sie dies getan habe. Die vom Gesetzgeber gewollte neue – verkürzte – relative Verjährungsfrist von zwei Jahren könne nicht durch ein einfaches Schreiben umgangen werden (Urteil des BVGer A-331/2022 vom 7. November 2023 E. 4.1 ff.).

2.7

2.7.1 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung und bildet regelmässig Ausgangspunkt der steuerlichen Beurteilung eines Vorgangs (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; Urteil des BVGer A-7215/2025 vom 31. März 2026 E. 2.5; CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 18 N. 14 f.; GLAUSER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 20 N. 16). Die buchhalterische Erfassung von Leistungen kann nach konstanter Rechtsprechung lediglich ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation sein, vermag jedoch die wirtschaftliche Realität

nicht zu ändern (Urteil des BVGer A-5500/2024 vom 12. August 2025 E. 2.5.1).

2.7.2 Im alten Mehrwertsteuerrecht wurde der Rechnung eine zentrale Bedeutung beigemessen. Sie war nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern stellte ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich stattgefunden hat (BGE 131 II 185 E. 5; Urteile des BGer 2C_1151/2014 vom 4. Juni 2015 E. 4.1, 2C_561/2009 vom 25. März 2011 E. 4.1 m.w.H.; Urteile des BVGer A-3497/2015 vom 25. Februar 2016 E. 3.1, A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5 m.w.H.). Unter dem neuen Mehrwertsteuerrecht ist die Bedeutung der Fakturierung zu relativieren; es sind die gesamten Umstände massgeblich. Die Rechnung ist nach wie vor ein zu berücksichtigendes, aber nicht mehr das entscheidende Kriterium. Entspricht eine Rechnung den mehrwertsteuerlichen Anforderungen (Art. 3 Bst. k MWSTG), so das Bundesgericht unlängst, 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. dazu auch E. 2.3.1; BGE 151 II 569 E. 5.4.3; Urteil des BGer 9C_185/2024, 9C_188/2024 vom 4. November 2024 E. 4.1 m.H. auf das Urteil des BGer 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.4.3 f.; Urteil des BVGer A-5500/2024 vom 12. August 2025 E. 2.5.2). Letztlich handelt es sich um ein Beweisproblem. Fehlt ein anderer Nachweis (namentlich ein Vertrag), so wird davon auszugehen sein, dass der Rechnungsempfänger auch der Leistungsempfänger ist (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2585/2025 vom 28. Oktober 2025 E. 2.6.2; CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 18 N. 37 f.).

2.8 Das Bundesverwaltungsgericht kann eine Verordnungsbestimmung des Bundesrates auf Beschwerde hin vorfrageweise auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit prüfen (sog. konkrete bzw. akzessorische Normenkontrolle). Es ist dabei zwischen gesetzesvertretenden und vollziehenden Verordnungen zu unterscheiden (Urteil des BVGer A-343/2024 vom 16. April 2025 E. 1.6.2).

2.8.1 Vollziehungsverordnungen haben den Gedanken des Gesetzgebers durch Detailvorschriften näher auszuführen und auf diese Weise die Anwendbarkeit der Gesetze zu ermöglichen. Sie dürfen das auszuführende Gesetz – wie auch alle anderen Gesetze – weder aufheben noch

abändern. Sie müssen der Zielsetzung des Gesetzes folgen und dürfen dabei lediglich die Regelung, die in grundsätzlicher Weise bereits im Gesetz Gestalt angenommen hat, aus- und weiterführen. Durch eine Vollziehungsverordnung dürfen den Rechtsunterworfenen grundsätzlich keine neuen Pflichten auferlegt werden, selbst wenn diese durch den Gesetzeszweck gedeckt wären (vgl. BGE 142 II 451, 136 I 29 E. 3.3; Urteil des BGer 2C_854/2021, 2C_855/2021 vom 29. November 2022 E. 5.2.1 m.w.H.). Zum Erlass von Vollziehungsverordnungen ist der Bundesrat grundsätzlich aufgrund von Art. 182 Abs. 2 BV auch ohne gesetzliche Ermächtigung befugt (BGE 125 V 266 E. 6a; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-343/2024 vom 16. April 2025 E. 1.6.2.1; PIERRE TSCHANNEN, in: Ehrenzeller et al. [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl. 2023, Art. 182 Rz. 12).

2.8.2 Demgegenüber ergänzt der Verordnungsgeber mittels (unselbständigen) gesetzesvertretenden Rechtsverordnungen die gesetzliche Regelung, soweit das Gesetz ihn hierzu ermächtigt (vgl. Urteile des BGer 2C_397/2021 vom 25. November 2021 E. 4, 2C_765/2020 vom 14. Januar 2021 E. 5). Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen, richtet sich die richterliche Kontrolle zunächst auf die Gesetzmässigkeit. Erweist sich die Verordnung als gesetzmässig und ermächtigt das Gesetz den Bundesrat nicht, von der Bundesverfassung abzuweichen, prüft das Bundesverwaltungsgericht auch die Verfassungsmässigkeit der Rechtsverordnung (BGE 144 II 454 E. 3.2, 143 III 87 E. 4.4, 141 II 169 E. 3.4; BVGE 2010/33 E. 3.1.1; Urteil des BVGer A-988/2019 vom 7. November 2019 E. 2.4.4). Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein sehr weiter Bereich des Ermessens für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat seine Prüfung darauf zu beschränken, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenz offensichtlich sprengt oder aus andern Gründen gesetzes- oder verfassungswidrig ist (statt vieler: BGE 144 II 454 E. 3.3; BVGE 2010/33 E. 3.1.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-343/2024 vom 16. April 2025 E. 1.6.2.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 370).

3.

Bestritten ist in der vorliegenden Sache zunächst, (1) ob die Beschwerdeführerin im Rahmen der Spielervermittlung als direkte oder indirekte

Stellvertreterin agiert. Letzteres hätte zur Folge, dass sie Dienstleistungen aus dem Ausland beziehen würde, die grundsätzlich der Bezugsteuer unterliegen (E. 3.1 ff.). Wird das Vorliegen einer indirekten Stellvertretung bejaht, ist weiter strittig, (2) ob die Beschwerdeführerin, die die Saldosteuersatzmethode anwendet, die Bezugsteuer abzurechnen hat bzw. ob die gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Bezugsteuer bei Abrechnung nach Saldosteuersätzen gegeben ist (E. 3.6). Sollte die Pflicht der Beschwerdeführerin zur Abrechnung von Bezugsteuern bejaht werden, ist weiter strittig, (3) ob die Steuerforderung 2016 verjährt ist und ob die Kontrolle hinsichtlich der Steuerperiode 2020 überhaupt mittels Einschätzungsmitteilung rechtskonform hat abgeschlossen werden können (E. 3.7).

3.1 Zunächst ist die Frage zu klären, ob die Beschwerdeführerin im Rahmen der Spielervermittlung als direkte oder indirekte Stellvertreterin handelte.

3.2 Im Rahmen des angefochtenen Einspracheentscheids führte die ESTV hinsichtlich der Frage, ob die Beschwerdeführerin bei den Spielervermittlungen als direkte oder indirekte Stellvertreterin handelte, Folgendes aus:

Anlässlich der Kontrolle habe sie – die ESTV – festgestellt, dass der Geschäftsinhaber der Beschwerdeführerin, B._____ (fortan: Inhaber), einerseits als juristischer Berater bei Spielertransfers fungiere und andererseits im Besitz einer Vermittlerlizenz des Kantons (…) [recte: (…)] wie auch des Staatssekretariats für Wirtschaft SECO sei. Da seine ausländischen Partner über keine solche Lizenz verfügen würden, würden die Beraterhonorare aus den Transfers über die Beschwerdeführerin abgewickelt. Die Zahlungen der Fussballvereine seien als Ertrag verbucht und die Kommissionen würden auf Rechnung an die Spielerberater weitergeleitet. Gestützt darauf sei sie – die ESTV – zum Schluss gelangt, dass diese Aufwendungen im eigenen Namen eingekaufte Vermittlungsleistungen darstellen würden, welche vollumfänglich der Bezugsteuer unterliegen würden.

Die ESTV nimmt in diesem Zusammenhang Bezug auf den Spielertransfer von C._____ (fortan auch: Spieler A) bzw. die entsprechenden Unterlagen, welche als Beispiel für die weiteren in der Kontrollperiode getätigten Spielertransfers dienen sollen. Es liege ein Vertrag vom (Datum) zwischen dem den Spieler übernehmenden Fussballverein und der Beschwerdeführerin vor, welche darin als Vermittlerin bezeichnet werde, die die Vertragsverhandlungen zwischen dem Spieler und dem übernehmenden Fussballverein führe (fortan: Vermittlungsvertrag BF – Verein). Weiter liege ein

Vertretungsvertrag vom (Datum) vor, nach welchem die Beschwerdeführerin die Vertragsverhandlungen im Namen des Spielers A zwischen dem aktuellen Fussballverein und für eine Übernahme des Spielers A interessierten Drittvereinen führen solle (fortan: Vermittlungsvertrag BF – Spieler A). Des Weiteren hätten im Rahmen des Transfers des Spielers A auch die D._____ Gesellschaft (nachfolgend: Spielerberaterin 1), die E._____ (nachfolgend: Spielerberaterin 2) und die F._____ Ltd. Leistungen erbracht. Diesbezüglich sei ein «Side Letter to the Commission Agreement» vom (Datum) zwischen diesen Parteien und der Beschwerdeführerin vorhanden, in welchem im Rahmen einer Präambel festgehalten werde, dass der übernehmende Verein den Spieler A verpflichten möchte und für die Vertragsverhandlungen den Inhaber eingesetzt habe (Nebenvereinbarung BF – Spielerberater). Zudem werde in der Präambel die Beteiligung der weiteren Parteien der Nebenvereinbarung umschrieben. Danach seien die Spielerberaterin 2 und die Spielerberaterin 1 das Management-Team, das den Spieler A unterstütze. Die F._____ Ltd. habe den Spieler A dem übernehmenden Verein vorgeschlagen und weitere Beratungsleistungen im Rahmen des Transfers erbracht. Schliesslich würden die vom übernehmenden Verein an den Inhaber zu bezahlenden Summen aufgelistet und festgelegt, wie diese unter den Parteien aufzuteilen seien.

Weiter nimmt die ESTV Bezug auf zwei Rechnungen der Beschwerdeführerin an den übernehmenden Verein vom 23. August 2019, mit welchen die Beschwerdeführerin die rechtliche Beratung betreffend den Transfer des Spielers A fakturiert habe, sowie auf eine Rechnung der Spielerberaterin 1 vom 7. Dezember 2020, mit welcher diese gegenüber der Beschwerdeführerin die Mitarbeit und Beratungsleistung beim Transfer des Spielers A fakturiert habe.

Nach Auffassung der ESTV lassen diese vertraglichen Vereinbarungen darauf schliessen, dass die Beschwerdeführerin indirekte Stellvertreterin der ausländischen Drittunternehmen war. So trete sie in eigenem Namen gegenüber dem Spieler A und dem übernehmenden Verein als Vertragspartnerin auf, vereinnahme die Kommission(en) aus dem Transfer und leite die vereinbarten Anteile an die beteiligten Drittunternehmen für deren Dienstleistungen im Rahmen des Transfers weiter. Die indirekte Stellvertretung spiegle sich sodann in der Verbuchungs- und Fakturierungspraxis der Beschwerdeführerin wider, indem sie die vertraglichen Leistungen an den übernehmenden Verein in eigenem Namen gegenüber diesem in Rechnung stelle, erfolgswirksam verbuche und die von den Drittunternehmen fakturierten Dienstleistungen aufwandseitig berücksichtige. Das zeige auf,

dass zwei Leistungsverhältnisse innerhalb einer Umsatzkette vorliegen würden.

Die Beschwerdeführerin habe sich somit – so die ESTV weiter – als indirekte Stellvertreterin in die Umsatzkette eingefügt, in deren Rahmen ihr Unternehmen aus dem Ausland, welche nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen seien, Dienstleistungen in Rechnung gestellt hätten, die dem Empfängerortsprinzip und somit der Bezugsteuer unterliegen würden.

3.3

3.3.1 Die Beschwerdeführerin schildert zunächst die Abwicklung eines Spielertransfers und bezieht sich auf dieselben Vertragsgrundlagen, die schon im Einspracheentscheid beschrieben sind. Dies sind der Vermittlungsvertrag BF – Verein, der Vermittlungsvertrag BF – Spieler A und die Nebenvereinbarung BF – Spielerberater (Beschwerde, Ziff. 20).

3.3.2 Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, an Spielertransfers seien regelmässig mehrere Akteure beteiligt, namentlich Spielerberater, Spielerberateragenturen, Scoutingagenturen sowie lokal zugelassene Spielervermittler. Diese Akteure würden unterschiedliche Funktionen übernehmen, wie am Beispiel des Spielers A erläutert werde. Der Spieler A habe im massgeblichen Zeitraum bei der Spielerberaterin 1 unter Vertrag gestanden, welche das umfassende sportliche und aussersportliche Management des Spielers A wahrgenommen habe. Bereits als Minderjähriger sei der Spieler A durch die Scoutingagentur (Spielerberaterin 2) entdeckt und gefördert worden. Die Spielerberaterin 2 habe über mehrere Jahre erhebliche Mittel in Ausbildung, Training und Ausrüstung des Spielers investiert. Sowohl die Spielerberaterin 2 als auch die Spielerberaterin 1 hätten ihre Leistungen über Jahre hinweg ohne Entschädigung erbracht und seien damit ein erhebliches wirtschaftliches Risiko eingegangen (Beschwerde, Ziff. 40).

Die Entschädigung für Spielerberaterleistungen erfolge branchenüblich nicht durch den Spieler, sondern ausschliesslich durch den übernehmenden Fussballclub im Transferfall. Die Vergütung bemesse sich praxisgemäss prozentual am Bruttosalär des Spielers über die gesamte Vertragslaufzeit. Die Initiative für den Transfer zum übernehmenden Verein sei vorliegend von der Spielerberaterin 1 ausgegangen. Um einen Transfer anzubahnen, sei es erforderlich, Zugang zu den entscheidungsbefugten Stellen beim Zielverein zu erhalten. Die Spielerberaterin 1 habe über ein belastbares Netzwerk in (Land), nicht jedoch in (Land) verfügt. Aus diesem Grund

sei G._____ (F._____ Ltd.), ein in (Land) lokal verankerter Spielerberater, beigezogen worden. Seine Tätigkeit habe sich ausschliesslich auf die Herstellung des Erstkontakts zum übernehmenden Verein beschränkt. An den eigentlichen Transferverhandlungen sei G._____ nicht beteiligt gewesen. Diese seien ausschliesslich durch H._____ für die Spielerberaterin 1 geführt und abgeschlossen worden (Beschwerde, Ziff. 41 ff.).

3.3.3 Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, die Spielerberaterin 1 habe im Zeitpunkt des Transfers des Spielers A in (Land) nicht über die notwendige Registrierung verfügt, um offiziell als Spielervermittler zu agieren. G._____ habe zwar über ein Anwaltspatent verfügt und sei deshalb als Spielervermittler in (Land) zugelassen gewesen, allerdings sei das Vertrauen der Spielerberaterin 1 bzw. H._____ zu ihm nicht so weit gegangen, als dass er ihn mit der offiziellen Vermittlung und insbesondere der Zahlungsabwicklung habe betrauen wollen. Hier komme nun sie – die Beschwerdeführerin – bzw. der Inhaber ins Spiel. Der Inhaber habe bereits bei einem früheren Transfer eines von der Spielerberaterin 1 betreuten Spielers zum übernehmenden Verein als offizieller Vermittler agiert und sei deshalb auch dem übernehmenden Verein als vertrauenswürdiger Vermittler bekannt. Aufgrund seiner Funktion als Anwalt sowie dem Umstand, dass er bei der Transaktion betreffend Spieler A keine «Parteistellung» innegehabt habe und somit für alle Akteure «neutral» gewesen sei, habe er das Vertrauen sämtlicher Beteiligter genossen, insbesondere auch was die korrekte Zahlungsabwicklung betreffe. Zudem habe er die regulatorischen Bedingungen der Zulassung als Spielervermittler in (Land) erfüllt (Beschwerde, Ziff. 44).

3.3.4 Anschliessend beschreibt die Beschwerdeführerin die drei schon erwähnten, bei den Akten liegenden Verträge und führt dazu aus, ihre bescheidene Entschädigung widerspiegle ihre Funktion, die Vermittlungsverträge aufzusetzen und die vereinnahmten Gelder abzüglich einer kleinen Entschädigung 10 Tage nach Eingang weiterzuleiten. Als mit dem Transfermarkt und den involvierten Akteuren vertrauter Fussballclub habe der übernehmende Verein gewusst, dass der Inhaber, aufgrund seiner Zulassung und aufgrund seiner Stellung als neutrale Partei in dieser Transaktion als Vermittler für die involvierten Akteure stellvertretend handle. Sie – die Beschwerdeführerin – bzw. ihr Inhaber seien weder zuvor als Spielerberater des Spielers A tätig gewesen noch hätten sie die Transfergespräche mit dem übernehmenden Verein geführt oder Kontakte hergestellt. Auch betreffend die Ausleihungen des Spielers A nach dem Transfer seien die Spielerberaterin 1 und die Spielerberaterin 2 involviert gewesen, aber nicht

der Inhaber bzw. sie – die Beschwerdeführerin. Es sei offensichtlich, dass die Spielerberaterin bzw. die Spielerberateragentur, bei der der Spieler A unter Vertrag sei, aus Sicht des übernehmenden Vereins die einzige Partei sei, mit welcher (abgesehen vom abgebenden Verein) eine Einigung erzielt werden müsse. Keine andere Partei verfüge über genügend Einfluss auf den Spieler, um einen Transfer zu ermöglichen oder zu verhindern. Dass der sogenannte «Side Letter» (Nebenvereinbarung BF – Spielerberater) auf dem Briefpapier der Spielerberaterin 1 erstellt worden sei, stelle ein weiteres deutliches Indiz für diese Rolle dar. Die Spielerberaterin 1 sei nicht nur massgeblich in die Verhandlungen eingebunden gewesen, sondern habe auch faktisch die Kontrolle über die Verteilung der Transferentschädigung ausgeübt. Hieraus schliesst die Beschwerdeführerin, dass sich das direkte Stellvertretungsverhältnis sowohl in vorliegendem Beispielfall (Spieler A) als auch in den übrigen Fällen ohne Weiteres aus den branchenspezifischen Umständen ergeben habe. Die wirtschaftlichen Verhältnisse würden der zivilrechtlichen Abwicklungsweise vorgehen (Beschwerde, Ziff. 45 f.).

3.4 Im Folgenden sind die bei den Akten liegenden, hier relevanten Dokumente darzustellen.

3.4.1 Zunächst ist auf den «Representation Contract between Intermediary and Player» vom (Datum) (Vermittlungsvertrag BF – Spieler A) einzugehen. Hieraus geht u.a. Folgendes hervor:

« 1. The Player hereby appoints the Intermediary to provide services on the following terms: The Intermediary shall provide football agency services to the Player, which shall include any and all negotiations with football clubs on the Player's behalf, including the Player's current club and any third party clubs that may be interested in employing the Player; The Player is contracted to the Intermediary on an exclusive basis in accordance with clause 3 below;

(…)

3. For the term of this Representation Contract the player shall engage no other Intermediary (…) without the written consent of the Intermediary. (…).

4. (…). The Intermediary shall receive commission from football clubs for whom the Player is employed. The Intermediary shall not be entitled to receive commission directly from the Player except (…).

5. (…). He (the Intermediary) holds, and will continue to hold, a current valid Intermediary registration issued by The Football Association; (…).

(…)

20. The Intermediary shall not assign, subcontract or novate the benefit or burden of this Representation Contract or any of its provisions without the prior consent in writing of the Player (…) and in any case shall not assign, subcontract or novate the benefit or burden of this Representation Contract or any of its provisions to an un-registered Intermediary. »

3.4.2 Weiter ist auf den «Standard Representation Contract between Intermediary and Club» vom (Datum) (Vermittlungsvertrag BF – Verein) einzugehen. Hieraus geht u.a. Folgendes hervor:

« 1. The Intermediary is appointed by the Club (übernehmender Verein) to provide services in relation to (Spieler A) (…) on the following terms: To conduct and facilitate the contract negotiations between the Player and the club. To advise on and assist with the negotiation of the transfer of the Player from (aktueller Verein).

(…)

4. In consideration for the provision of the Services, the Club shall pay to the Intermediary a fee in accordance with the requirements of the Intermediary Regulations and the terms of this Representation Contract.

   € 2,000,000 (…) payable as follows;

   € 1,200,000 (…) on 3rd September 2015,

   € 160,000 (…) on 3rd September 2016

   € 160,000 (…) on 3rd September 2017

   € 160,000 (…) on 3rd September 2018

   € 160,000 (…) on 3rd September 2019

   € 160,000 (…) on 3rd September 2020

   Payment of each tranche of commission is conditional on the Player being in the employment of the Club and on the due date and/or out on loan from the Club, on each relevant due date of payment.

5. Payment of the sum(s) due above shall be made within 28 days of receipt by the Club of the Authorised Intermediary's written Invoice(s) therefor.

(…)

7. The Authorised Intermediary shall bear all expenses incurred in performing his duties under this Representation Contract and the Club shall not be liable to make any payments not expressly set out herein.

8. The Club acknowledges that the Authorised Intermediary will enter into an Agreement with the Player, similar in form to this Agreement, pursuant to which the Player will agree to pay the Authorised Intermediary an aggregate fee of € 500,000 (…).

   The Club agrees that it will discharge these amounts on behalf of the Player (…) in connection with the contract between the Player and the Club. »

3.4.3 Sodann geht aus dem «Side Letter to the Commission Agreement» vom (Datum) (Nebenvereinbarung BF – Spielerberater), der zwischen der Beschwerdeführerin, der Spielerberaterin 1, der Spielerberaterin 2 und der F._____ Ltd. (G._____) abgeschlossen wurde, Folgendes hervor:

« 1. (…). (Der übernehmende Verein) appointed (den Inhaber der Beschwerdeführerin) as registered Intermediary of the Player under a representation contract dated (…). (Der Inhaber der Spielerberaterin 1) and (die Spielerberaterin 2) are the management team supporting the Player. G._____ proposed the Player to (übernehmender Verein), initiated and maintained a dialogue with the scouting team throughout the Transfer, and also provided consultancy advice as to other aspects of the Transfer including legal and image rights related issues.

   In consideration for this representation (…), (der übernehmende Verein) have agreed to pay (dem Inhaber der Beschwerdeführerin) both on their own behalf and on the Player's behalf the following total amounts:

   EUR 1'500'000 on 3rd September 2015

   EUR 200'000 on 3rd September 2016

   EUR 200'000 on 3rd September 2017

   EUR 200'000 on 3rd September 2018

   EUR 200'000 on 3rd September 2019

   EUR 200'000 on 3rd September 2020

2. The parties hereto agree to split the renumeration received from (übernehmender Verein) as follows:

   1st Installment of EUR 1'500'000:

(Spielerberaterin 1)	EUR 1'126'500
(Spielerberaterin 2)	EUR 263'500
(Inhaber der Beschwerdeführerin)	EUR 10'000
G._____	EUR 100'000

   2nd and further installments of each EUR 200'000:

(Spielerberaterin 1)	EUR 93’000
(Spielerberaterin 2)	EUR 93’000
(Inhaber der Beschwerdeführerin)	EUR 4’000
G._____	EUR 10’000

The Parties agree that (der Inhaber der Beschwerdeführerin) shall pay to (Spielerberaterin 1), (Spielerberaterin 2) and G._____ their revenue share within ten days upon receipt of the renumeration from (übernehmender Verein). (Spielerberaterin 1), (Spielerberaterin 2) and G._____ shall invoice (den Inhaber der Beschwerdeführerin) accordingly.

Further the Parties agree that any revenue share to be paid by (Inhaber der Beschwerdeführerin) (…) is only due and payable if the respective amount (as set fourth in Clause 1 above) is received from (übernehmender Verein). »

3.4.4 Des Weiteren liegen drei Rechnungen bei den Akten.

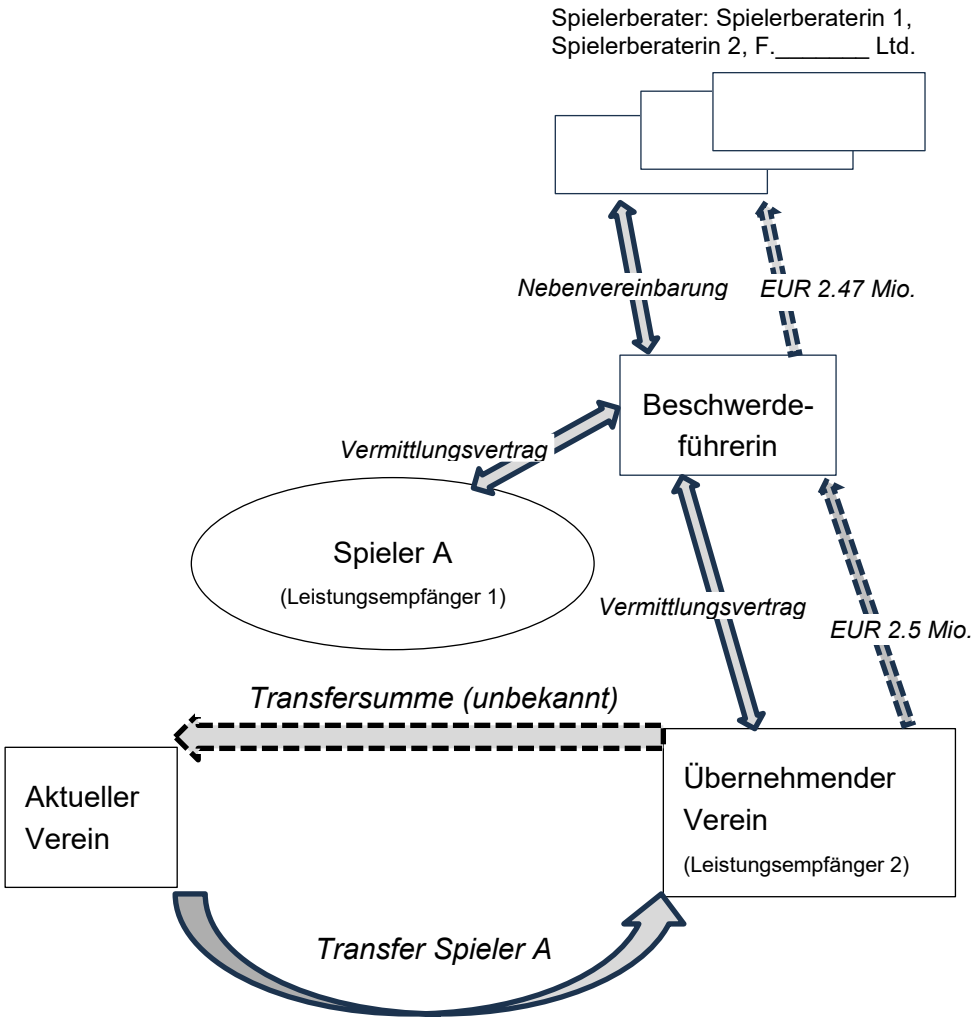
Mit zwei Rechnungen vom 23. August 2019 in Höhe von EUR 160'000.- bzw. EUR 40'000.- stellte die Beschwerdeführerin dem übernehmenden Verein Rechnung und schrieb Folgendes:

« With reference to our correspondence and the signed Employment Agreement between (übernehmender Verein) and (Spieler A) (…), I’ll hereby send you the invoice with respect to our legal consulting services regarding the transfer of (Spieler A) from (…) to (übernehmender Verein). »

Im Rahmen der dritten aktenkundigen Rechnung vom 7. Dezember 2020 fakturierte die Spielerberaterin 1 der Beschwerdeführerin den Betrag von EUR 93'000.-. Sie nahm dabei Bezug auf den Spieler A und schrieb u.a.:

« Für unsere Mitarbeit und Beratungsleistung beim Transfer von (Spieler A) zu (übernehmender Verein) berechnen wir folgenden Betrag. »

3.4.5 Basierend auf den dargestellten Verträgen und Rechnungen lässt sich der Sachverhalt – etwas abstrahiert – folgendermassen darstellen:



Die Beschwerdeführerin schloss demnach sowohl mit Spieler A als auch mit dem übernehmenden Verein Vermittlungsverträge ab, die zum Ziel hatten, den Spieler zu transferieren. Dabei hatte der Vermittlungsvertrag mit dem übernehmenden Verein selbstredend einen Transfer zum genannten Verein zum Ziel, während der Vermittlungsvertrag mit dem Spieler A diesbezüglich offener formuliert ist. Die Gesamtentschädigung für diese Vermittlungstätigkeit betreffend Spieler A belief sich auf EUR 2.5 Mio., soweit der Spieler A bis zur letzten Rate beim übernehmenden Verein angestellt bliebe. EUR 2.47 Mio. hiervon hatte die Beschwerdeführerin auf Basis der Nebenvereinbarung an die Spielerberater (Spielerberaterin 1 etc.) weiterzuleiten. Der übernehmende Verein bezahlte auch das Entgelt, das für die Dienstleistungen an den Spieler A gemäss «Vermittlungsvertrag BF –

Spieler A» geschuldet war (EUR 0.5 Mio. der gesamthaft EUR 2.5 Mio.). Aus den Verträgen ergibt sich zusammenfassend, dass sowohl die Beschwerdeführerin als auch der Spieler A als Leistungsempfänger zu qualifizieren sind.

3.5 Wie eingangs gesagt (E. 3.1), ist an dieser Stelle die Frage zu klären, ob die Beschwerdeführerin im Rahmen der Spielervermittlung als direkte oder indirekte Stellvertreterin der Spielerberater (Spielerberaterin 1 etc.) handelte.

3.5.1 Laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG und nach konstanter Rechtsprechung bestimmt sich in erster Linie nach dem Aussenauftritt, wer als Leistungserbringer zu gelten hat. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (E. 2.3.1). Findet Art. 20 Abs. 1 MWSTG in einem Dreiparteienverhältnis Anwendung, so wird das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der die eigentliche Leistung erbringenden Person gleich qualifiziert wie das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der leistungsempfangenden Person (sog. indirekte Stellvertretung; E. 2.3.3). Mit Art. 20 Abs. 2 MWSTG besteht für Fälle der direkten Stellvertretung eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach die Leistung der nach aussen auftretenden Person zugerechnet wird. In diesem Fall wird der Umsatz mehrwertsteuerlich der vertretenen Person zugerechnet. Dies bedingt, dass die Voraussetzungen nach Art. 20 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG kumulativ erfüllt sind: Bst. a verlangt, dass die Vertreterin nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person gegenüber der Steuerbehörde eindeutig identifizieren kann. Bst. b setzt mit Bezug auf das Aussenverhältnis voraus, dass die Vertreterin das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses (zumindest) aus den Umständen ergibt. Hierbei ist nach objektiven Massstäben – und gerade nicht nach der Wahrnehmung des konkreten Leistungsempfängers – zu prüfen, ob Umstände vorliegen, welche auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen. Lediglich aus Sicht eines objektiven Dritten muss erkennbar gewesen sein, dass der Handelnde nicht sich selbst, sondern einen Dritten verpflichten wollte (E. 2.3.2).

3.5.2 Aus den bei den Akten liegenden Vermittlungsverträgen geht hervor, dass die Beschwerdeführerin sowohl gegenüber dem übernehmenden Verein als auch gegenüber dem Spieler A ausschliesslich in eigenem

Namen aufgetreten ist. Weder sind die Spielerberater auch nur mit einem Wort erwähnt noch kann – basierend auf den genannten Verträgen – aus den Umständen auf weitere Akteure geschlossen werden, die am Zustandekommen des Transfers beteiligt gewesen sind bzw. sogar entscheidend für das Zustandekommen des Transfers gewesen sein sollen und für die die Beschwerdeführerin als direkte Stellvertreterin agiert haben soll. Dasselbe gilt für die zwei Rechnungen, die seitens der Beschwerdeführerin an den übernehmenden Verein gerichtet wurden. Auch hier ist – sowohl explizit als auch aus den Umständen – keinerlei Bezugnahme ersichtlich auf irgendwelche weitere am Transfer beteiligte Dritte.

Nur unter Einbezug der Nebenvereinbarung und der Rechnung, die seitens der Spielerberaterin 1 an die Beschwerdeführerin gerichtet wurde, wird ersichtlich, dass (im Hintergrund) offenbar weitere Personen am Transfer mitgewirkt haben. Entscheidend für die Frage, ob vorliegend die Beschwerdeführerin als direkte oder indirekte Stellvertreterin agiert hat, ist indes, wie sie gegenüber den Leistungsempfängern, d.h. gegenüber dem übernehmenden Verein und dem Spieler A aufgetreten ist. Diesbezüglich liegen die zwei Vermittlungsverträge sowie die zwei Rechnungen der Beschwerdeführerin an den übernehmenden Verein im Recht, welche, wie schon gesehen, keinerlei Bezug nehmen auf die weiteren Akteure, die offenbar ebenfalls am Transfer mitgewirkt haben. Nach den hier zur Verfügung stehenden Beweismitteln wurde den Leistungsempfängern somit im Sinn von Art. 20 Abs. 2 Bst. b MWSTG weder das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses ausdrücklich bekannt gegeben noch hat sich ein solches – insbesondere aus Sicht des hier massgeblichen objektiven Dritten – aus den Umständen ergeben (E. 2.3.2).

3.5.3 Was die Beschwerdeführerin hiergegen vorbringt, überzeugt nicht. Die Beschwerdeführerin beschreibt zwar anschaulich, welche Akteure bei einem Spielertransfer involviert sind. Dabei bleibt es aber bei (nicht belegten) Behauptungen. Denn die Beschwerdeführerin legt keinerlei Nachweise vor (wie z.B. Korrespondenz unter den Akteuren), aus denen sich ergibt, dass die Verhältnisse, wie sie sich aus den im Recht liegenden Dokumenten ergeben, nicht der wirtschaftlichen Realität entsprechen würden. Damit sind die eingehend beschriebenen Dokumente die einzigen Indizien, anhand derer der Aussenauftritt der Beschwerdeführerin nachvollzogen werden kann.

Wenn die Beschwerdeführerin sodann darauf hinweist, ihre bescheidene Entschädigung widerspiegle ihre Funktion (als direkte Stellvertreterin), ist

ihr zu entgegnen, dass alleine auf ihren Auftritt gegenüber den Leistungsempfängern abzustellen ist. Das Verhältnis zwischen ihr und den Spielerberatern bzw. den anderweitig involvierten Akteuren ändert nichts am Aussenauftritt. Darüber hinaus ist es auch als indirekte Stellvertreterin, die in eigenem Namen, aber auf fremde Rechnung agiert, ohne weiteres möglich, dass ein Grossteil des Entgelts «weitergeleitet» werden muss. Mit anderen Worten hat die Verteilung des Entgelts unter den weiteren am Transfer beteiligten Akteuren keinerlei Auswirkung darauf, ob direkte oder indirekte Stellvertretung vorliegt.

Auch das Vorbringen, wonach die Nebenvereinbarung BF – Spielerberater auf dem Briefpapier der Spielerberaterin 1 erstellt worden sei und damit ein weiteres Indiz für die Rolle der Spielerberaterin 1 darstelle, ändert nichts daran, dass gemäss den aktenkundigen Beweisen nur die Beschwerdeführerin gegenüber dem übernehmenden Verein und dem Spieler A auftritt.

3.5.4 Somit ist erstellt, dass die Beschwerdeführerin vorliegend gegenüber dem übernehmenden Verein und dem Spieler A als Leistungserbringerin aufgetreten ist. Sie hat nicht als direkte Stellvertreterin der Spielerberater, sondern als deren indirekte Stellvertreterin agiert und gilt demnach als in die Umsatzkette integriert. Es gibt in der Folge ein Leistungsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem übernehmenden Verein bzw. dem Spieler A sowie ein weiteres zwischen den Spielerberatern und der Beschwerdeführerin. Die Leistungen der ausländischen Spielerberater, die grundsätzlich der Bezugsteuer unterliegen, gelten dementsprechend als von der Beschwerdeführerin bezogen und (zusammen mit weiteren Leistungen) an die Leistungsempfänger weiterveräussert (E. 2.3.3).

3.6 Weiter ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin, die die Saldosteuersatzmethode anwendet, die Bezugsteuer abzurechnen hat bzw. ob die gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Bezugsteuer bei Abrechnung nach Saldosteuersätzen gegeben ist bzw. ob Art. 91 MWSTV auf einer hinreichend bestimmten gesetzlichen Grundlage basiert.

3.6.1 Die Beschwerdeführerin führt hierzu aus, Art. 37 MWSTG enthalte keine Grundlage für eine zusätzliche Bezugsteuer, wenn die Pflicht einzig aus Art. 91 MWSTV abgeleitet werde. Sie bestreite nicht, dass Art. 91 MWSTV die Bezugsteuerpflicht bei Saldosteuersätzen ausdrücklich anordne. Art. 37 Abs. 2 MWSTG knüpfe jedoch seinem Wortlaut nach für die Berechnung der Steuerforderung allein an die Summe der «steuerbaren

Entgelte» an. Diese Terminologie beziehe sich auf Entgelte aus eigenen steuerbaren Umsätzen (mit Verweis auf Art. 3 Bst. f MWSTG), nicht auf Entgelte, die für bezogene Leistungen aufgewendet würden. Dass der Gesetzestext zur Frage, ob auch «Entgelte» für bezogene Leistungen darunterfallen würden, nichts sage, werde auch in der Literatur als problematisch erachtet. Die Verordnung (Art. 91 MWSTV) gebe zwar eine Antwort, doch bleibe damit die Frage nach der Legalität dieser verordnungsrechtlichen Antwort im Lichte der gesetzlichen Bemessungsnorm offen.

Der Wortlaut von Art. 91 MWSTV – so die Beschwerdeführerin weiter – zeige klar, dass der Verordnungsgeber die Bezugsteuer bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode nicht als Bestandteil der Berechnungsformel nach Art. 37 Abs. 2 MWSTG verstehe, sondern deren Erhebung als gesonderten, zusätzlichen Abrechnungstatbestand vorsehe. Genau darin liege der Kern der Legalitätsrüge: Wo das Gesetz (Art. 37 Abs. 2 MWSTG) eine abschliessende Berechnungsformel enthalte, dürfe die Verordnung nicht ohne ausdrückliche gesetzliche Verankerung einen separaten, zusätzlichen Abgabemechanismus installieren, der die Steuerforderung erhöhe.

Anders als in den bisher gerichtlich beurteilten Fällen, in welchen auf den Ausgangsumsätzen die Inlandsteuer geschuldet gewesen sei und somit die Vorsteuer pauschal im Saldosteuersatz enthalten bzw. abgegolten gewesen sei, habe die Beschwerdeführerin vorliegend fast ausschliesslich nicht der MWST unterliegende Leistungen mit Leistungsort Ausland erzielt, womit keine Inlandsteuer auf ihren Ausgangsleistungen angefallen sei. Eine pauschale Vorsteuerabgeltung könne deshalb systembedingt nicht eintreten. Werde in dieser Konstellation dennoch die Bezugsteuer nach Art. 91 MWSTV «gesondert zum gesetzlichen Satz» erhoben, fehle die im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4747/2019 vom 14. April 2021 mitgedachte systemische Kompensation über die pauschale Vorsteuerquote des Saldosteuersatzes. Dies führe dazu, dass die Bezugsteuer – anders als im Inlandumsatz-Fall – nicht als neutraler Vorsteuerposten wirke, sondern als endgültige Zusatzbelastung. Damit werde die Bezugsteuerpflicht nach Art. 91 MWSTV zu einem eigenständigen Belastungstatbestand, ohne dass die gesetzliche Berechnungslogik von Art. 37 Abs. 2 MWSTG die pauschale Abgeltung der Vorsteuer überhaupt auslösen könne.

Gerade deshalb – führt die Beschwerdeführerin sodann aus – beruhe die Bezugsteuerpflicht bei der Saldosteuersatzmethode im vorliegenden Fall, soweit sie sich bei Fehlen steuerbarer Inlandumsätze als definitive Belastung auswirke, auf keiner hinreichend bestimmten gesetzlichen Grundlage

bzw. Art. 91 MWSTV überschreite in dieser Konstellation den gesetzlich vorgegebenen Rahmen der Saldosteuersatzberechnung nach Art. 37 Abs. 2 MWSTG.

3.6.2 Die Vorinstanz führt hiergegen u.a. aus, dass dem Bundesrat gemäss Art. 107 Abs. 3 MWSTG und Art. 182 Abs. 2 BV die Kompetenz zukomme, Ausführungs- bzw. Vollzugsverordnungen zum MWSTG zu erlassen. Mit der Bestimmung von Art. 91 MWSTV, wonach die Bezugsteuer auch bei Abrechnung nach der Saldosteuersatzmethode erhoben werde, werde das Prinzip der Wettbewerbsneutralität gemäss Art. 1 Abs. 3 Bst. a MWSTG im internationalen Verhältnis umgesetzt, weshalb eine ausreichende gesetzliche Grundlage vorhanden sei bzw. die Kompetenz zum Erlass von Vollzugsbestimmungen nicht überschritten worden sei. Der Bundesrat habe lediglich klargestellt, dass die im MWSTG im 3. Titel festgehaltene Pflicht zur Abrechnung der Bezugsteuer auch von Personen zu beachten sei, welche nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen würden. Den betroffenen Personen würden somit keine zusätzlichen Pflichten auferlegt.

3.6.3 Im Folgenden ist vorab auf die Rechtslage und anschliessend – soweit erforderlich – auf die Vorbringen der Parteien einzugehen.

3.6.3.1 Beim hier in Frage stehenden Art. 91 MWSTV handelt es sich um einen Artikel einer Vollziehungsverordnung, welcher sich auf die deklaratorische Regelung von Art. 107 Abs. 3 MWSTG stützt (E. 2.5.5). Vollziehungsverordnungen haben den Gedanken des Gesetzgebers durch Detailvorschriften näher auszuführen und auf diese Weise die Anwendbarkeit der Gesetze zu ermöglichen. Sie dürfen das auszuführende Gesetz – wie auch alle anderen Gesetze – weder aufheben noch abändern. Sie müssen der Zielsetzung des Gesetzes folgen und dürfen dabei lediglich die Regelung, die in grundsätzlicher Weise bereits im Gesetz Gestalt angenommen hat, aus- und weiterführen. Durch eine Vollziehungsverordnung dürfen den Rechtsunterworfenen grundsätzlich keine neuen Pflichten auferlegt werden, selbst wenn diese durch den Gesetzeszweck gedeckt wären (E. 2.8.1).

Der hier in Frage stehende Art. 91 MWSTV, dessen Gesetzeskonformität hier strittig ist, lautet wie folgt: «Nach der Saldosteuersatzmethode abrechnende steuerpflichtige Personen, die Leistungen nach Art. 45 Abs. 1 MWSTG beziehen, müssen die Bezugsteuer in der entsprechenden Abrechnungsperiode zum hierfür geltenden gesetzlichen Steuersatz entrichten.»

3.6.3.2 Zunächst ist mit Blick auf Art. 45 Abs. 2 Bst. a MWSTG festzuhalten, dass sämtliche Steuerpflichtige, also auch diejenigen, die nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen, schon auf Gesetzesstufe als Bezugsteuerpflichtige definiert werden. Weiter ist schon auf Gesetzesstufe festgehalten, dass die Bezugsteuer zu den auch für die Inlandsteuer geltenden Sätzen – nämlich denjenigen gemäss Art. 25 MWSTG – abzurechnen ist (Art. 46 MWSTG). Sodann nimmt Art. 47 Abs. 1 MWSTG u.a. explizit Bezug auf Art. 35 MWSTG und hält fest, dass die gleichen Steuer- und Abrechnungsperioden gelten wie für die Inlandsteuer. Im genannten Art. 35 MWSTG ist in Abs. 1 Bst. b festgelegt, dass die Abrechnung mit Saldosteuersätzen halbjährlich erfolgt (vgl. zur Bezugsteuer E. 2.4).

Aus dem Gesagten folgt somit, dass jedes einzelne Element des Art. 91 MWSTV schon im MWSTG selbst angelegt ist. Konkret gibt Art. 91 MWSTV bloss diejenigen gesetzlichen Bestimmungen in prägnanter Form wieder, die für Steuerpflichtige gelten, die Leistungen nach Art. 45 Abs. 1 MWSTG beziehen und nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen. Art. 91 MWSTV bewegt sich demnach ohne Weiteres im gesetzlich vorgegebenen Rahmen bzw. gibt dessen Inhalt in der MWSTV nochmals wieder.

3.6.3.3 Die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführerin überzeugen nicht.

Zunächst ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass Art. 37 Abs. 2 MWSTG keine Grundlage für eine zusätzliche Bezugsteuer enthält. Das muss er indes auch nicht, weil die Bezugsteuerpflicht (auch) derjenigen Steuerpflichtigen, die nach Saldosteuersätzen abrechnen – wie in E. 3.6.3.2 gesehen – schon unter dem 3. Titel des MWSTG betreffend Bezugsteuer ausdrücklich und hinreichend geregelt ist. Die Tatsache, dass in Art. 91 MWSTV, wie in sämtlichen anderen Verordnungsbestimmungen, welche die Saldosteuersatzmethode betreffen (Art. 77-96 MWSTV), auf Art. 37 Abs. 1-4 MWSTG verwiesen wird, ändert nichts daran, dass sich Art. 91 MWSTV im vom Gesetz vorgegebenen Rahmen bewegt.

Weiter ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, wenn sie vorbringt, dass Art. 37 Abs. 2 MWSTG nach seinem Wortlaut für die Berechnung der Steuererforderung allein an die Summe der «steuerbaren Entgelte» anknüpfe und dass diese Terminologie sich auf Entgelte aus eigenen steuerbaren Umsätzen, jedoch nicht auf Entgelte, die für bezogene Leistungen aufgewendet würden, beziehen würde. Wenn die Beschwerdeführerin es jedoch als problematisch erachtet, dass der Gesetzestext zur Frage, ob auch

«Entgelte» für bezogene Leistungen unter 37 Abs. 2 MWSTG fallen, nichts sagt, kann ihr nicht gefolgt werden. Der Sinn der Saldosteuersatzmethode ist eine vereinfachte (pauschale) Ermittlung der Steuerforderung bzw. des Vorsteuerabzugs, indem die Steuerpflichtigen ihre erzielten steuerbaren Entgelte (also umsatzseitig) gegenüber der ESTV mit einem bewilligten Saldosteuersatz abrechnen. Vereinfacht ausgedrückt, liefern diese Steuerpflichtigen der ESTV nicht die gesamte in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ab, sondern nur einen Teil davon, wobei die Differenz die pauschale Abgeltung für den Vorsteuerabzug ist (vgl. zum Ganzen: E. 2.5). Die Bezugsteuer stellt wie die Inlandsteuer oder die Einfuhrsteuer eine «normale» Vorsteuerposition dar, die – Ausnahmen vorbehalten (Art. 90 MWSTV) – mit dem Saldosteuersatz pauschal abgegolten wird. Sinn und Zweck der Bezugsteuer – wie auch der Inland- und der Einfuhrsteuer – ist letztlich die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland. Im Unterschied zur Einfuhr- und der Inlandsteuer wird die Bezugsteuer indessen vom Leistungsbezüger selbst veranlagt und nicht etwa seitens des Bundesamts für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG) bzw. seitens des Leistungserbringers. Dies bewirkt eine Gleichbehandlung z.B. mit Dienstleistungen, die der Inlandsteuer unterliegen und dient somit der Wettbewerbsneutralität. Die Belastung des Leistungsempfängers bleibt damit dieselbe, unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt. Dem (grundsätzlichen) Ziel, dass nur der nicht unternehmerische Endverbrauch im Inland besteuert wird, dient sodann der Vorsteuerabzug, welcher – wie gesehen – wahlweise effektiv oder mittels Abrechnung nach Saldosteuersätzen erfolgen kann (vgl. zum Ganzen u.a. E. 2.1.2 und 2.5).

Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang weiter vorbringt, dass die Abrechnung nach Saldosteuersätzen in ihrem Falle (viele Leistungen mit Leistungsort Ausland) oder generell in Fällen, in welchen kaum steuerbare Umsätze anfallen, steuerlich nicht optimal sei bzw. die pauschale Vorsteuerabgeltung systembedingt nicht eintreten könne, ist ihr für ihren Fall grundsätzlich zuzustimmen. Eine für solche Fälle adaptierte Form der Saldosteuersatzmethode ist indes gesetzlich nicht vorgesehen. Im Übrigen ist die Beschwerdeführerin – wie gesehen – nicht dazu verpflichtet, nach der Saldosteuersatzmethode abzurechnen (vgl. insbesondere E. 2.5.4).

3.6.4 Als Zwischenfazit lässt sich somit festhalten, dass der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit ihren Aktivitäten im Bereich der Spielervermittlung seitens der ESTV zurecht Bezugsteuern aufgerechnet worden

sind, soweit sich aus den weiteren Rügen (vgl. E. 3.7, u.a. Verjährungseinrede betreffend 2016) nichts anderes ergibt.

3.7 Zu prüfen ist weiter, ob die Steuerforderung betreffend 2016 verjährt ist und ob die Kontrolle mangels gültiger Kontrollankündigung betreffend die Steuerperiode 2020 nicht rechtskonform mittels Einschätzungsmitteilung hat abgeschlossen werden können.

3.7.1 Hinsichtlich der Frage der relativen Verjährung der Steuerperiode 2016 führte die ESTV im Rahmen ihres Einspracheentscheides aus, sie habe der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 1. September 2021 zunächst angekündigt, dass bei ihr eine Steuerkontrolle i.S.v. Art. 78 MWSTG für die Kontrollperiode 2017 bis 2019 durchgeführt werde. Somit habe sie – die ESTV – in Bezug auf diese drei Steuerperioden unbestrittenermassen die relative Festsetzungsverjährungsfrist unterbrochen. Da der Kontrollzeitraum im Verlauf der Kontrolle auf die Steuerperioden 2016 und 2020 habe erweitert werden sollen, habe sich aus ihrer Sicht – so die ESTV weiter – die Notwendigkeit ergeben, erneut mit der Beschwerdeführerin Kontakt aufzunehmen. Dementsprechend habe sie dieser mit Schreiben vom 25. November 2021 mitgeteilt, dass sie in Bezug auf die Steuerperioden 2016 bis 2020 die relative Festsetzungsverjährungsfrist unterbreche. Sie – die ESTV – habe im besagten Schreiben beispielhaft mögliche Problematiken aufgeführt, welche im Rahmen der Kontrolle zu beurteilen sein könnten. In diesem frühen Stadium der Kontrolle sei es ihr – der ESTV – nicht möglich gewesen, den Sachverhalt in Bezug auf zu beurteilende Steuertatbestände weitergehend zu substantiieren.

Die ESTV führte weiter aus, die ursprünglich am 1. September 2021 für die Steuerperioden 2017, 2018 und 2019 angekündigte und mit Schreiben vom 25. November 2021 auf die Steuerperioden 2016 und 2020 erweiterte MWST-Kontrolle sei mit EM vom 9. März 2022 abgeschlossen worden. Damit sei für sämtliche Steuerperioden die Frist von 360 Tagen zum Abschluss einer Kontrolle nach Ankündigung derselben gemäss Art. 78 Abs. 5 MWSTG gewahrt worden. Das zeige auf, dass sie mit dem Schreiben vom 25. November 2021 nicht unzulässigerweise das Verfahren in die Länge gezogen habe, sondern mit diesem Schreiben im Grunde eine Kontrollankündigung betreffend die Steuerperioden 2016 und 2020 kommuniziert habe, welche als solche die relative Festsetzungsverjährungsfrist ebenfalls unterbrochen habe. Die relative Festsetzungsverjährungsfrist sei erneut mit Zustellung der EM vom 9. März 2022 sowie ihrer Verfügung vom 4. März 2024 unterbrochen worden, weshalb für die Steuerperioden 2016

bis 2020 nunmehr eine relative Festsetzungsverjährungsfrist bis am 5. März 2026 laufe.

Mit dem Einspracheentscheid vom 28. Februar 2026 hat die ESTV wiederum eine Unterbrechungshandlung vorgenommen. Die Festsetzungsverjährung betreffend die Steuerforderung 2016 ist deshalb nach Auffassung der ESTV noch nicht eingetreten.

3.7.2 Die Beschwerdeführerin führt hierzu vorab aus, es sei bestritten, ob das Schreiben vom 25. November 2021, mit welchem der Kontrollzeitraum auf die Steuerperioden 2016 und 2020 ausgedehnt worden sei, in Bezug auf die Steuerperiode 2016 den Anforderungen an ein qualifiziertes, verjährungsunterbrechendes Schriftstück genüge.

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass es der ESTV zum Zeitpunkt des Schreibens betreffend Erweiterung der Kontrolle vom 25. November 2021 nicht möglich gewesen sei, die zu prüfenden Steuertatbestände näher zu konkretisieren. Entgegen der Behauptung der ESTV habe sich die Kontrolle im Zeitpunkt der angeblichen Verjährungsunterbrechung nicht im Anfangs-, sondern im Endstadium befunden. So habe die zuständige Revisorin der ESTV ihrem Treuhänder mit E-Mail vom 30. November 2021 mitgeteilt, dass die Kontrolle «soweit abgeschlossen» sei (mit Verweis auf Beschwerdebeilage 5). Sie habe ihrem Treuhänder zudem einen Entwurf der geplanten Korrektur zugestellt (mit Verweis auf Beschwerdebeilage 6). Dieser Entwurf habe sich – mit Ausnahme der streitigen Bezugsteuer – als inhaltlich bzw. zahlenmässig identisch mit der späteren Einschätzungsmitteilung vom 9. März 2022 erwiesen. Im Zeitpunkt des Versands der angeblichen Verjährungsunterbrechung vom 25. November 2021 habe die Kontrolle somit kurz vor der Finalisierung gestanden und nicht, wie die ESTV glauben machen wolle, am Anfang.

Vor diesem Hintergrund – so die Beschwerdeführerin weiter – wäre es ohne Weiteres möglich und der ESTV auch zumutbar gewesen, die verjährungsunterbrechende Handlung unmissverständlich und gezielt auf den vorliegenden Sachverhalt zu beziehen. Dabei sei zu berücksichtigen, dass es sich bei ihr – der Beschwerdeführerin – um ein Kleinstunternehmen ohne Mitarbeitende handle, dessen Geschäftstätigkeit klar umrissen und wenig komplex sei. Bereits aufgrund des Unternehmenszwecks sowie der gewählten Abrechnungsmethode habe offensichtlich kein mehrwertsteuerlich vielschichtiges oder in sich heterogenes Gefüge mit einer Vielzahl potenzieller Problemfelder vorliegen können. Aufwandseitig hätten sich

allfällige Abrechnungsfehler einzig auf die Bezugsteuer beziehen können. Stattdessen habe sich die ESTV mit einem pauschal-generischen Schreiben, das weder den konkret relevanten Sachverhalt bezeichnet habe noch diesen auch nur summarisch eingegrenzt habe, und das im Gegenteil sogar offensichtlich unzutreffende bzw. im vorliegenden Kontext geradezu unmögliche Sachverhalte – wie etwa das Verlagerungsverfahren – erwähnt habe, begnügt. Eine derart unpräzise und vage Verjährungsunterbrechung werde dem vom Bundesgericht und vom Bundesverwaltungsgericht geforderten Erfordernis eines qualifizierten, auf den konkreten Sachverhalt zugeschnittenen Schriftstücks nicht gerecht und laufe darauf hinaus, den materiellen Gehalt dieser Voraussetzung vollständig zu entleeren. Die behauptete verjährungsunterbrechende Wirkung für die Steuerperiode 2016 sei daher zu verneinen.

Das Schreiben vom 25. November 2021 könne zudem nicht als eigenständige Kontrollankündigung nach Art. 78 Abs. 3 MWSTG für 2016 und 2020 qualifiziert werden, denn es kündige keine neue Kontrolle an, setze keinen neuen Kontrollbeginn und nenne keine neuen Prüfungsgegenstände, sondern erweitere lediglich den Zeitraum. Es könne sich zudem offensichtlich auch nicht um einen Fall einer unangekündigten Kontrolle gemäss Art. 78 Abs. 3 MWSTG handeln. Mangels gültiger verjährungsunterbrechender Handlung in der Steuerperiode 2021 sei die Steuerforderung 2016 deshalb am 1. Januar 2022 in Rechtskraft erwachsen.

Hinsichtlich der Steuerperiode 2020 – so die Beschwerdeführerin weiter – habe die Kontrolle mangels gültiger Kontrollankündigung nicht rechtskonform mittels Einschätzungsmitteilung nach Art. 78 Abs. 5 MWSTG abgeschlossen werden können. Der Erlass einer Einschätzungsmitteilung für die Steuerperiode 2020 sei damit gar nicht rechtskonform möglich gewesen.

3.7.3 Nachfolgend sind vorab die Schreiben der ESTV betreffend die in Frage stehende Kontrolle darzustellen. Anschliessend sind die Positionen der Parteien zu würdigen.

3.7.3.1 Mit Schreiben vom 1. September 2021 wandte sich die ESTV an die Beschwerdeführerin und kündete eine MWST-Kontrolle in ihren eigenen Räumlichkeiten (also denjenigen der ESTV) für den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2019 an. In einer Fussnote wies die ESTV auf die verjährungsunterbrechende Wirkung der besagten Kontrollankündigung hin. Weiter bat die ESTV die Beschwerdeführerin darum,

ihr für den entsprechenden Zeitraum diverse Unterlagen in elektronischer Form zuzustellen.

Mit einem weiteren Schreiben vom 25. November 2021 wandte sich die ESTV wiederum an die Beschwerdeführerin und führte aus, sie prüfe derzeit die Abrechnungen betreffend die Steuerperioden 2016-2020. Diese Prüfung habe sie – die ESTV – noch nicht abschliessen können. Damit sie – die ESTV – ihre Prüfung ordnungsgemäss beenden könne, unterbreche sie hiermit die Verjährung für von der Beschwerdeführerin allfällig zu tief deklarierte Steuerforderungen inkl. gesetzlich geschuldeter Verzugszinsen, die die Steuerperioden 2016-2020 betreffen würden. Die Steuerforderung – so die ESTV weiter – werde dabei durch die Multiplikation des Totals aller in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Entgelte, einschliesslich Steuer, mit dem von ihr – der ESTV – bewilligten Saldosteuersatz ermittelt. Die verjährungsunterbrechende Wirkung des vorliegenden Schreibens gelte also für allfällig zu tief oder nicht deklarierte Steuer auf den Umsätzen, für die Bezugsteuer sowie die im Verlagerungsverfahren zu deklarierende Einfuhrsteuer. Dieses Schreiben – so die ESTV abschliessend – gelte als auf die Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichtete schriftliche Mitteilung im Sinne von Art. 42 Abs. 2 MWSTG für die Steuerperioden 2016-2020.

Am 30. November 2021 erfolgte seitens der ESTV eine E-Mail an die Beschwerdeführerin bzw. deren Vertreter, in welcher die ESTV die Kontrolle – unter Vorbehalt einiger noch offener Fragen – als «soweit abgeschlossen» erklärte und der Beschwerdeführerin im Anhang die geplante Korrektur zukommen liess.

3.7.3.2 Gemäss Art. 42 Abs. 2 MWSTG kann die relative Verjährung u.a. mit einer «auf Festsetzung oder Korrektur der Steuerforderung gerichteten empfangsbedürftigen schriftlichen Erklärung» oder der Ankündigung einer Kontrolle nach Art. 78 Abs. 3 MWSTG unterbrochen werden (E. 2.6.1).

Im vorliegenden Fall hat die ESTV mit dem Schreiben vom 1. September 2021 eine Kontrolle der Beschwerdeführerin (in den Räumlichkeiten der ESTV) angekündigt. Gemäss Art. 78 Abs. 3 MWSTG ist eine Kontrolle schriftlich anzukündigen. Zweckmässigerweise ergibt sich daraus auch der Zeitpunkt des Beginns der Kontrolle bzw. – bei einer Kontrolle in den Räumlichkeiten der ESTV – bis wann die seitens der ESTV einverlangten Unterlagen spätestens einzureichen sind. Weitere Anforderungen an die Ankündigung ergeben sich aus Art. 78 Abs. 3 MWSTG nicht. Insbesondere

verlangt diese Gesetzesbestimmung nicht, dass in der Ankündigung angegeben wird, welche Steuerperioden geprüft werden (E. 2.6.2.2 f.). Nach einer in der Lehre vertretenen Meinung, unterbricht die Ankündigung einer Kontrolle die Festsetzungsverjährung jeweils für alle noch nicht verjährten Steuerperioden, unabhängig davon, ob diese in der Ankündigung erwähnt werden. Aus einer Nennung bestimmter Steuerperioden im Rahmen der Ankündigung lässt sich demgemäss nicht ableiten, dass die Festsetzungsverjährung nur für die in der Ankündigung der Kontrolle genannten Steuerperioden unterbrochen worden ist. Im Rahmen des Urteils A-2826/2017 vom 12. Februar 2019 kam das Bundesverwaltungsgericht zum selben Schluss, dass die Kontrolle zwar grundsätzlich schriftlich anzukündigen sei, nicht jedoch die zu prüfenden Steuerperioden. Demnach könne die ESTV im Rahmen einer Kontrolle durchaus beschliessen, diese auf (weitere) noch nicht verjährte Steuerperioden auszuweiten (E. 2.6.2.3).

3.7.3.3 Aus der eben dargelegten Lehrmeinung bzw. aus der in dieselbe Richtung zielenden Rechtsprechung folgt, dass eine Kontrolle auf weitere noch nicht verjährte Steuerperioden ausgeweitet werden kann und dass die schriftliche Ankündigung der Kontrolle auch für die im Rahmen der Ankündigung (noch) nicht genannten Steuerperioden «gilt». Das Erfordernis der Ankündigung ist demnach für sämtliche (letztlich) geprüften Steuerperioden erfüllt, auch wenn einige davon im Rahmen der schriftlichen Ankündigung nicht genannt worden sind. Dies erscheint folgerichtig, zumal gemäss dem klaren Wortlaut von Art. 78 Abs. 3 MWSTG in der schriftlichen Ankündigung keine Steuerperioden genannt werden müssen. Müsste die ESTV bei einer Erweiterung des Kontrollzeitraums jeweils eine neue Kontrollankündigung verfassen, würde dies bspw. bei bereits begonnenen Kontrollen regelmässig – wie auch in casu – die Frage aufwerfen, ob die ESTV die Kontrolle betreffend die besagten Steuerperioden nicht schon begonnen hat bzw. ob die neue Ankündigung rechtzeitig erfolgt ist bzw. ob u.U. die Voraussetzungen für eine unangekündigte Kontrolle gegeben sind. Konsequenterweise würden in einem solchen Fall des Weiteren zwei separate Kontrollen vorliegen mit unterschiedlichen Festsetzungsverjährungsfristen, die wohl grundsätzlich mit zwei verschiedenen Einschätzungsmitteilungen abzuschliessen wären (Art. 78 Abs. 5 MWSTG). Zusammenfassend unterbricht die Ankündigung einer Kontrolle die Festsetzungsverjährung jeweils für alle noch nicht verjährten Steuerperioden, unabhängig davon, ob diese in der Ankündigung erwähnt werden. Eine Einschränkung der Verjährungsunterbrechung auf in der Ankündigung (allenfalls) erwähnte Steuerperioden würde einerseits dem Gesetzeswortlaut widersprechen, welcher keine entsprechende Einschränkung vorsieht, und

andererseits die Möglichkeiten der ESTV, die Kontrolle bei Bedarf auf weitere, in der Ankündigung nicht genannte Steuerperioden auszudehnen, unnötig erschweren. In diesem Sinne ist an der mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2826/2017 vom 12. Februar 2019 E. 3.4.1 eingeschlagenen Rechtsprechung festzuhalten.

Hieraus ist zu schliessen, dass mit der schriftlichen Kontrollankündigung vom 1. September 2021 nicht bloss die Festsetzungsverjährungsfristen der im Schreiben genannten Steuerperioden 2017 bis 2019, sondern auch diejenigen der nicht genannten Steuerperioden 2016 und 2020 gültig unterbrochen worden sind. Da in der Folge u.a. mit der EM vom 9. März 2022 unbestrittenermassen rechtzeitig Verjährungsunterbrechungshandlungen seitens der ESTV erfolgt sind, ist die Festsetzungsverjährung auch betreffend die Steuerperiode 2016 noch nicht eingetreten.

Des Weiteren folgt aus dem Gesagten, dass die Kontrolle auch hinsichtlich der Steuerperiode 2020 rechtsgenüglich angekündigt worden ist und im Rahmen der EM vom 9. März 2022 abgeschlossen werden konnte. Dem diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin ist somit nicht zu folgen.

Damit braucht auf die weiteren Argumente der Parteien nicht weiter eingegangen zu werden.

3.8 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit ihren Aktivitäten im Bereich der Spielervermittlung seitens der ESTV betreffend die Steuerperioden 2016 bis 2020 zurecht Bezugsteuern aufgerechnet worden sind. Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

4.
Abschliessend bleibt über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des Beschwerdeverfahrens zu befinden.

4.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 10’000.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1-4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

4.2 Die unterliegende Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 10’000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Begleichung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Jürg Steiger	Roger Gisclon

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 Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu

enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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