



Abteilung I  
A-5812/2023

## Urteil vom 17. September 2024

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
vertreten durch  
Dr. iur. Mathias Bopp und Martina Becker,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2015-2020); Steuerpflicht, elektronische  
Dienstleistung.

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

Die A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Steuerpflichtige) wurde (Jahr) gegründet und hat ihren Sitz in (Ort) (Land). Sie ist nach eigenen Angaben (Geschäftstätigkeit) und betreibt die Webseite (...) (nachfolgend auch: «die Plattform»). Sie ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der A.a \_\_\_\_\_ mit Sitz in (Land).

**B.**

**B.a** Mittels elektronischen Fragebogens vom (Datum) zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht meldete sich die Steuerpflichtige per (Datum) zur Eintragung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) an. Als unternehmerische Tätigkeit wurde «(...)» aufgeführt.

**B.b** Mit Schreiben vom 21. August 2020 teilte die ESTV der Steuerpflichtigen mit, dass die Geschäftstätigkeit der Steuerpflichtigen als elektronische Dienstleistung gemäss Art. 10 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) zu qualifizieren sei. Die Steuerpflicht der Steuerpflichtigen infolge Erbringung elektronischer Dienstleistungen sei bereits vorher bzw. rückwirkend ab dem (Datum) gegeben.

**B.c** Die Steuerpflichtige bestritt in verschiedenen Eingaben an die ESTV, bereits vor dem (Datum) steuerpflichtig gewesen zu sein. Die ESTV hielt ihrerseits in verschiedenen Schreiben an die Steuerpflichtige an ihrem Standpunkt fest.

**C.**

**C.a** Mit Schreiben vom 24. November 2020 kündigte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle der Steuerperioden 2015-2020 (Zeit vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2020) an. Die Kontrolle wurde am 24. und 25. August 2021 in den Räumlichkeiten der Rechtsvertreterin der Steuerpflichtigen durchgeführt. In diesem Rahmen stellte die Steuerpflichtige der ESTV eine Excel-Aufstellung mit einer Analyse der von ihr mit Schweizer Kunden erzielten Umsätze für die Jahre 2014 bis 2020 bereit.

**C.b** Mit Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom 27. September 2021 betreffend die Steuerperioden 2015-2019 forderte die ESTV auf den nicht abgerechneten steuerbaren Inlandumsätzen die Mehrwertsteuer in Höhe von (Betrag) zzgl. Verzugszins ab dem 31. Dezember 2018 (mittlerer Verfall Kontrollperiode) nach. Mit EM Nr. (...) ebenfalls vom 27. September 2021 betreffend die Steuerperiode 2020 forderte sie auf den nicht

abgerechneten steuerbaren Inlandumsätzen die Mehrwertsteuer in Höhe von (Betrag) zzgl. Verzugszins ab dem 31. Dezember 2018 (mittlerer Verfall Kontrollperiode) nach. Dabei stellte die ESTV auf die von der Steuerpflichtigen erstellte Excel-Aufstellung ab, die auf deren Wunsch in die Kategorien «vermutlich nicht Steuerpflichtige / nicht Bezugsteuerpflichtige» und «Leistungen an vermutlich eingetragene Steuerpflichtige / Bezugsteuerpflichtige» aufgeteilt wurde. Aufgrund der durch die ESTV festgestellten Steuerpflicht hielt sie diese Aufteilung allerdings für unbeachtlich und hielt die Steuerpflichtige für sämtliche Inlandumsätze für steuerpflichtig.

#### **D.**

**D.a** Mit Eingabe vom 26. Oktober 2021 bestritt die Steuerpflichtige die mit den beiden EM vom 27. September 2021 geltend gemachten Nachforderungen und verlangte eine einsprachefähige Verfügung.

**D.b** Mit Instruktionsschreiben vom 23. November 2021 informierte die ESTV die Steuerpflichtige, dass auf die Nachbelastung der Inlandsteuer verzichtet werden könne, soweit diese nachweisen könne, dass auf der Leistung bereits die Bezugsteuer durch die inländischen Leistungsempfänger entrichtet wurde. Als Nachweis könne eine rechtsgültig unterzeichnete Deklarationsbestätigung der Leistungsempfänger herangezogen werden, aus welcher die von der Steuerpflichtigen pro Kalenderjahr resp. Steuerperiode bezogenen Dienstleistungen, der Zeitpunkt der Deklaration sowie der Betrag (samt allfälligem Umrechnungskurs) hervorgehe. Zudem bedürfe es einer ausdrücklichen Bestätigung, worin die jeweiligen Leistungsempfänger darauf verzichteten, die getätigten Deklarationen rückwirkend zu korrigieren. Die Steuerpflichtige wurde zudem aufgefordert, eine entsprechende Gesamtaufstellung einzureichen.

Die ESTV räumte der Steuerpflichtigen eine Frist bis zum 31. Januar 2022 zur Erbringung des Nachweises ein. Diese Frist wurde nach weiteren Schriftwechseln zwischen der ESTV und der Steuerpflichtigen bis zum 1. Juni 2022 verlängert.

**D.c** Am 13. Dezember 2021 beglich die Steuerpflichtige die Steuerforderungen gemäss den beiden EM. Zuvor hatte sie erfolglos bei der ESTV beantragt, den Verzugszinsenlauf durch Sicherheitsleistung in Form einer Bankgarantie (gemäss Art. 86 Abs. 8 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]) stoppen zu können.

**D.d** Mit Schreiben vom 31. Mai 2022 nahm die Steuerpflichtige zu den Steuernachforderungen Stellung und bestritt (erneut) ihre Steuerpflicht per 1. Januar 2015. Für den Fall einer Steuerpflicht vor dem 1. Juli 2020 beantragte sie (eventualiter) unter anderem, es sei ihr gestützt auf Art. 80 MWSTG eine Beweiserleichterung zu gewähren. Sie machte zusammengefasst geltend, in der anlässlich der Kontrolle übergebenen Excel-Aufstellung werde eine Aufteilung zwischen Leistungen an vermutlich nicht Steuerpflichtige / nicht Bezugsteuerpflichtige und Leistungen an vermutlich eingetragene Steuerpflichtige / Bezugsteuerpflichtige gemacht. Darauf sei abzustellen. Die geforderte Kontaktaufnahme mit mehr als (Zahl) Geschäftspartnern und das Einfordern von Bestätigungen betreffend die Bezahlung der Bezugsteuer würde ihr übermässige Umtriebe verursachen und sei ihr nicht zumutbar. Die von der ESTV geforderten Nachweise verstiesse überdies gegen den Grundsatz der freien Beweiswürdigung gemäss Art. 81 Abs. 3 MWSTG.

**D.e** Mit Verfügung vom 15. Dezember 2022 (zugestellt am 19. Dezember 2022) hielt die ESTV fest, die Steuerpflichtige sei seit dem 1. Januar 2015 steuerpflichtig und sei ab diesem Zeitpunkt zu Recht ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden (Dispositiv-Ziff. 1). Die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen werde für die Steuerperioden 2015 bis 2019 (Zeit vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2019) gemäss Ziffer 8.2 der Begründung festgesetzt (Dispositiv-Ziff. 2). Die Steuerpflichtige schulde ihr für die Steuerperioden 2015 bis 2019 (Betrag) Mehrwertsteuern und habe diese zu Recht bezahlt. Sie schulde ihr auf diesem Betrag überdies den gesetzlich geschuldeten Verzugszins ab dem 31. Dezember 2018 bis zum 13. Dezember 2021 (Zahlungsdatum) und habe diesen noch zu bezahlen (Dispositiv-Ziff. 3). Die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen werde für die Steuerperiode 2020 (Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2020) gemäss Ziff. 8.3 der Begründung festgesetzt (Dispositiv-Ziff. 4). Die Steuerpflichtige schulde ihr für die Steuerperiode 2020 (Betrag) Mehrwertsteuern und habe diese zu Recht bezahlt. Sie schulde ihr überdies auf diesem Betrag den gesetzlich geschuldeten Verzugszins ab dem 31. Dezember 2018 bis zum 13. Dezember 2021 (Zahlungsdatum) und habe diesen noch zu bezahlen (Dispositiv-Ziff. 5). Der Restbetrag der Zahlungen vom 13. Dezember 2021 (zuzüglich Vergütungszins) werde spätestens nach Eintritt der Rechtskraft mit offenen Forderungen verrechnet und ausbezahlt (Dispositiv-Ziff. 6). Es würden keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet (Dispositiv-Ziff. 7).

**D.f** Am 13. Januar 2023 wurden der Steuerpflichtigen aufgrund der Verfügung vom 15. Dezember 2022 die Beträge von (...) (EM Nr. [...]) und (...) (EM Nr. [...]) ausbezahlt.

## **E.**

**E.a** Mit Eingabe vom 31. Januar 2023 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 15. Dezember 2022. Sie beantragte, die Verfügung vom 15. Dezember 2022 sei aufzuheben und «ihre Steuerforderung gegenüber der ESTV» sei auf je Fr. 0.– für die Steuerperioden 2015 bis 2019 und auf (Betrag) für die Steuerperiode 2020 festzusetzen. Das resultierende Guthaben sei ihr zuzüglich des anwendbaren Vergütungszinses zurückzuerstatten. Eventualiter sei die Verfügung vom 15. Dezember 2022 aufzuheben und die Steuerforderung zu ihren Lasten gegenüber der ESTV auf (Betrag) für die Steuerperiode 2015, (Betrag) für die Steuerperiode 2016, (Betrag) für die Steuerperiode 2017, (Betrag) für die Steuerperiode 2018, (Betrag) für die Steuerperiode 2019 und (Betrag) für die Steuerperiode 2020 festzusetzen. Das resultierende Guthaben zu ihren Gunsten sei ihr zuzüglich des anwendbaren Vergütungszinses zurückzuerstatten und auf die Erhebung von Verzugszinsen sei zu verzichten.

**E.b** Mit E-Mail vom 24. März 2023 stellte die Steuerpflichtige ein Gesuch um Akteneinsicht betreffend die Beilage «Gesamtübersicht zur annäherungsweise Ermittlung» zur Verfügung vom 15. Dezember 2022 samt den dazugehörigen Unterlagen bei der ESTV.

**E.c** Mit Einspracheentscheid vom 22. September 2023 wies die ESTV die Einsprache vom 31. Januar 2022 ab (Dispositiv-Ziff. 1). Die Steuerpflichtige sei seit dem 1. Januar 2015 steuerpflichtig und sei von ihr ab diesem Zeitpunkt zu Recht ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden (Dispositiv-Ziff. 2). Die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen werde für die Steuerperioden 2015 bis 2019 (Zeit vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2019) gemäss Ziff. 9.2 der Begründung festgesetzt (Dispositiv-Ziff. 3). Die Steuerpflichtige schulde ihr für die Steuerperioden 2015 bis 2019 (Betrag) Mehrwertsteuern samt Verzugszinsen ab dem 31. Dezember 2018 bis zum 13. Dezember 2021 (Zahlungsdatum) in Höhe von (Betrag) und habe diese zu Recht bezahlt (Dispositiv-Ziff. 4). Die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2020 (1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2020) werde gemäss Ziff. 9.3 der Begründung festgesetzt (Dispositiv-Ziff. 5). Die Steuerpflichtige schulde ihr für die Steuerperiode 2020 (Betrag) Mehrwertsteuern samt Verzugszinsen ab dem 31. Dezember 2018 bis zum 13. Dezember 2021 (Zahlungsdatum) in

Höhe von (Betrag) und habe diese zu Recht bezahlt (Dispositiv-Ziff. 6). Es würden keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet (Dispositiv-Ziff. 7).

In ihrer Begründung hielt die ESTV fest, dass die Beschwerdeführerin ab dem 1. Januar 2015 elektronische Dienstleistungen auch an nichtsteuerpflichtige Empfänger erbracht habe. Damit sei ihre Steuerpflicht hinsichtlich der im streitbetroffenen Zeitraum erzielten Inlandumsätze gegeben. Nach der Verwaltungspraxis könne auf eine Nachbelastung verzichtet werden, wenn die Beschwerdeführerin nachweise, dass auf den Leistungen bereits die Bezugsteuer durch die Leistungsempfänger entrichtet wurde. Im Sinne eines Sonderfalles könne aufgrund der grossen Anzahl von Leistungsempfängern auf einen expliziten Nachweis der abgerechneten Bezugsteuer durch Einreichen von Einzelbestätigungen der Leistungsempfänger verzichtet werden. Sie (die ESTV) habe auf der Grundlage der von der Beschwerdeführerin eingereichten Excel-Auflistung mit den Kundendaten der Beschwerdeführerin eine annäherungsweise Ermittlung der abgerechneten Bezugsteuern gestützt auf Art. 80 MWSTG zugelassen bzw. selbst vorgenommen. Zum Akteneinsichtsgesuch (vgl. Bst. E.b) führte sie aus, dass sie den Einblick in die fraglichen Unterlagen aufgrund ihrer Geheimhaltungspflicht gegenüber Dritten zu verweigern habe.

## **F.**

**F.a** Mit Eingabe vom 21. Oktober 2023 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 22. September 2023 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt im Hauptantrag die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides (Ziffer 1); die Steuerforderungen für die Steuerperioden 2015-2019 seien auf je Fr. 0.–, die Steuerforderung für das Jahr 2020 sei auf (Betrag) festzusetzen (Ziffer 2) und das Guthaben sei ihr samt Vergütungszins zurückzuerstatten (Ziffer 3). Eventualiter sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben (Ziffer 1) und die Steuerforderungen seien wie folgt festzusetzen: für das Jahr 2015 (Betrag), 2016 (Betrag), 2017 (Betrag), 2018 (Betrag), 2019 (Betrag), 2020 (Betrag) (Ziffer 2); das resultierende Guthaben sei ihr samt Vergütungszins zurückzuerstatten (Ziffer 3) und auf die Erhebung eines Verzugszinses sei zu verzichten (Ziffer 4). Wiederum eventualiter beantragt sie die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides; die Sache sei wegen Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 29 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) als nichtig zu erklären

und zwecks Behebung des Mangels mit der Auflage, Akteneinsicht zu gewähren, an die ESTV zurückzuweisen.

**F.b** Mit Vernehmlassung vom 21. Dezember 2023 nimmt die Vorinstanz zur Beschwerde vom 21. Oktober 2023 Stellung. Sie beantragt, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen. Sie verweist im Wesentlichen auf die Verfügung vom 15. Dezember 2022 und den Einspracheentscheid vom 22. September 2023 und hält vollumfänglich an ihren Erwägungen fest.

**F.c** Mit Zwischenverfügung vom 27. Dezember 2023 übermittelte das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin ein Exemplar der Vernehmlassung der ESTV (samt Aktenverzeichnis, ohne vertrauliche Akten). Gleichzeitig wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, dem Bundesverwaltungsgericht mitzuteilen, ob sie im Lichte der Ausführungen der Vorinstanz an ihrem Akteneinsichtsgesuch festhalten wolle.

**F.d** Mit Schreiben vom 16. Januar 2024 teilte die Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht mit, dass sie am Akteneinsichtsgesuch festhalten wolle.

**F.e** Mit Eingabe vom 15. März 2024 liess die Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht eine Replik zur Vernehmlassung der Vorinstanz zukommen.

**F.f** Mit Zwischenverfügung vom 21. März 2024 wies das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch der Beschwerdeführerin um Einsicht in die Berechnungsgrundlagen zur Beilage «Gesamtübersicht zur annäherungsweise Ermittlung» zur Verfügung vom 15. Dezember 2022 ab.

**F.g** Auf eine gegen die Zwischenverfügung vom 21. März 2024 gerichtete Beschwerde der Beschwerdeführerin trat das Bundesgericht mit Urteil 9C\_248/2024 vom 10. Mai 2024 nicht ein.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien und die Beweismittel wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

## **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 22. September 2023 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

## **1.3**

**1.3.1** Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet der vorinstanzliche Entscheid, soweit er im Streit liegt (vorliegend der Einspracheentscheid vom 22. September 2023). Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein. Letzterer wird durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; 131 V 164 E. 2.1; BVGE 2010/19 E. 2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 1.4).

**1.3.2** Dem Dispositiv Ziff. 6 des Einspracheentscheids ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin der ESTV für die Steuerperiode 2020 Mehrwertsteuern in Höhe von (Betrag 1) schulde. Die Beschwerdeführerin beantragt, die Steuerforderung für die Steuerperiode 2020 sei auf (Betrag 2; höher als Betrag 1), eventualiter (Betrag 3; ebenfalls höher als Betrag 1) festzusetzen (vgl. Sachverhalt Bst. F.a). Aus der Ziff. 9.3 des Einspracheentscheids, auf welche Ziff. 5 des Dispositivs ausdrücklich verweist, erhellt, dass der (Betrag 1) die Differenz zwischen der von der ESTV für die Steuerperiode 2020 festgesetzten Steuerforderung in Höhe von (Betrag 4) und der von der Beschwerdeführerin in dieser Steuerperiode deklarierten Umsatz- und Bezugsteuer (Betrag 5) darstellt. Die Beschwerdeführerin fordert

mit anderen Worten, es sei auf Nachbelastungen im Umfang von (Betrag 6) ([Betrag 4] minus [Betrag 2]), eventualiter (Betrag 7) ([Betrag 4] minus [Betrag 3]) zu verzichten. Mit Bezug auf die Steuerperiode 2020 bilden die Nachbelastungen in diesem Umfang den Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Nachbelastungen in Höhe von (Betrag 8) und (Betrag 9) für nicht abgerechnete Umsätze (mit der B. \_\_\_\_\_ SA und der C. \_\_\_\_\_ AG) hat die Beschwerdeführerin akzeptiert und sind nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Auch die von der Beschwerdeführerin deklarierte Umsatz- und Bezugsteuer bildet nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens.

**1.3.3** Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden zusammengefasst Nachforderungen in Höhe von ([Betrag] zzgl Verzugszinsen in Höhe von [Betrag] für die Steuerperioden 2015-2019 und (Betrag 6) zzgl. Verzugszinsen in Höhe von (...) für die Steuerperiode 2020. Zudem ist auch ein allfälliger Vergütungszins Teil des Streitgegenstands (vgl. Sachverhalt Bst. E.c und F.a).

**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** Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (Art. 12 VwVG; Art. 81 Abs. 2 MWSTG). 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 149 II 147 E. 3.3.1; 144 I 340 E. 2.2.1; Urteil des BGer 9C\_154/2023 vom 3. Januar 2024 E. 2.3.4; Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 1.6). Sowohl die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person als auch die Untersuchungspflichten der Behörden finden ihre Grenzen im Prinzip der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV; vgl. Urteile des BGer 2C\_749/2017, 2C\_753/2017 vom 20. März 2019 E. 9.4; 2C\_895/2012 vom 5. Mai 2015 E. 5.2.2; RALF IMSTEPF/MORITZ SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast im Steuerverfahren der ESTV, in: Forum für Steuerrecht [FStR] 2019, S. 227 ff., 233).

## 1.6

**1.6.1** Des Weiteren gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG; Art. 19 VwVG i.V.m. Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [SR 273]; BGE 137 II 266 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 (Urteile des BVerger A-4704/2022 vom 6. August 2024 E. 2.3.2; A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 1.7).

**1.6.2** Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (anstelle vieler: Urteil des BVerger 9C\_154/2023 vom 3. Januar 2024 E. 2.3.6; Urteile des BVerger A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 1.7; A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 1.7 m.w.H.).

**1.7** Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt der Gesetzesauslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Vom klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut einer Bestimmung darf nur abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte, auf den Zweck der Norm, die ihr zugrunde liegenden Wertungen und ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen abzustellen (sog. Methodenpluralismus; statt vieler: BGE 141 II 436 E. 4.1; 140 II 495 E. 2.3; BVGE 2014/8 E. 3.3; Urteil des BVerger A-3809/2021 vom 23. August 2022 E. 1.4.2). Diese allgemeinen Auslegungsregeln gelten auch im Steuerrecht (vgl. BGE 125 II 113 E. 3a).

## 1.8

**1.8.1** Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben, unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2). In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2; 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.1; A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 1.2.1).

**1.8.2** Vorliegend sind Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2019 (1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2019) sowie 2020 (1. Januar bis 31. Dezember 2020) zu beurteilen. In materieller Hinsicht findet daher für die Steuerperioden 2015 bis 2017 das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG (AS 2009 5203) in der Fassung vor der per 1. Januar 2018 in Kraft gesetzten Teilrevision (AS 2017 3575) bzw. die dazugehörige MWSTV Anwendung. Für die Steuerperioden 2018 bis 2020 sind indes das am 30. September 2016 teilrevidierte und ab 1. Januar 2018 geltende MWSTG bzw. die dazugehörige MWSTV massgebend. Im vorliegenden Urteil wird das MWSTG mit «MWSTG» zitiert, soweit die Fassungen vor und nach der Teilrevision – soweit hier relevant – inhaltlich identisch sind. Ansonsten wird das MWSTG entweder mit «MWSTG 2009» oder mit «MWSTG 2016» zitiert.

## 1.9

**1.9.1** In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-482/2022 vom 1. November 2023 E. 1.4.2 m.H.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.1; A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, je m.H.).

**1.9.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 146 I 105 E. 4.1; 146 II 359 E. 5.3; 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.11.2 m.w.H.).

**1.9.3** Die Steuerpflichtigen gehen in der Regel davon aus, dass der Sachverhalt, den sie verwirklichen, von der ESTV so behandelt wird, wie es in den Praxisfestlegungen festgehalten ist. Wenn sich diese Erwartung nicht erfüllt, kann allenfalls das Vertrauensschutzprinzip verletzt sein (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; BÉATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 65 N 17). Allerdings ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Verletzung des Vertrauensschutzes in Zusammenhang mit Verwaltungsverordnungen bzw. Praxisfestlegungen nicht leichthin anzunehmen, da diese nicht individuell-konkret sind, sondern eine Vielzahl von Fällen betreffen. Weicht die zuständige Behörde in einem Einzelfall von einer generell-abstrakten Verwaltungsverordnung ab, kann dies nur dann treuwidrig und ein Anlass für Vertrauensschutz sein, wenn sie die Anwendung der Verwaltungsverordnung individuell zugesichert oder bei der steuerpflichtigen Person anderweitig ein entsprechendes Vertrauen geweckt hatte (BGE 146 I 105 E. 5.1.2; Urteil des BVGer A-2691/2022 vom 1. Dezember 2022 E. 2.4).

**1.10** Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 BV). Inhaltlich verlangt das Legalitätsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem generell-abstrakten Rechtssatz von hinreichender Normstufe und

genügender Bestimmtheit beruht (vgl. dazu anstelle vieler: Urteil des BVGer A-4453/2021 vom 26. Juli 2022 E. 2.4). Besondere Bedeutung kommt dem Legalitätsprinzip im Abgaberecht zu: So muss die Ausgestaltung der öffentlichen Abgaben nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV sowie gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts in ihren Grundzügen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung (Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV; BGE 149 II 177 E. 8.3.2; 148 II 121 E. 5.1; 143 II 283 E. 3.5, j.m.H.). Der Umfang des Legalitätsprinzips ist je nach der Natur der Abgabe zu differenzieren. Das Prinzip darf weder seines Gehalts entleert noch andererseits in einer Weise überspannt werden, dass es mit der Rechtswirklichkeit und dem Erfordernis der Praktikabilität in einen unlösbaren Widerspruch gerät (BGE 126 I 180 E. 2a/bb m.w.H.; Urteil des BVGer A-2856/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 1.6.2). Formellgesetzliche Regelungen dürfen offenbleiben, wenn sich die zu regelnden Verhältnisse aufgrund ihrer Vielgestaltigkeit oder Komplexität nur schlecht in

Rechtssätze fassen lassen. Ebenso mögen hohe Technizität oder rasche Veränderlichkeit der zu regelnden Verhältnisse dafür sprechen, sich im Gesetz auf Grundsätzliches zu beschränken und das Weitere an den Bundesrat zu delegieren (BGE 131 II 13 E. 6.5.1; PIERRE TSCHANNEN, in: Ehrenzeller et al. [Hrsg.], St. Galler Kommentar, Die Schweizerische Bundesverfassung, 4. Aufl. 2023, Art. 164 N 8; JUDITH WYTTENBACH/KARL-MARC WYSS, Basler Kommentar, Bundesverfassung, 2015, Art. 164 N 20).

## 1.11

**1.11.1** Das Recht auf Akteneinsicht ist Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör, welcher in Art. 29 Abs. 2 BV verankert ist (BGE 140 V 464 E. 4.1; 135 II 286 E. 5.1). Es bezieht sich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste (BGE 144 II 427 E. 3.1.1; 129 I 249 E. 3). Für das Verwaltungsverfahren des Bundes und das anschliessende Beschwerdeverfahren konkretisieren die Art. 26-28 VwVG das Recht auf Akteneinsicht (vgl. dazu ausführlich Zwischenverfügung des BVGer vom 21. März 2024; vgl. Sachverhalt Bst. F.f). Gemäss Art. 27 Abs. 1 VwVG darf die Behörde die Einsichtnahme in die Akten nur verweigern, wenn wesentliche öffentliche Interessen des Bundes oder der Kantone, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit der Eidgenossenschaft, die Geheimhaltung erfordern (Bst. a); wesentliche private Interessen, insbesondere von Gegenparteien, die

Geheimhaltung erfordern (Bst. b) oder das Interesse einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung es erfordert (Bst. c). Die Verweigerung der Einsichtnahme darf sich nur auf jene Aktenstücke erstrecken, für die Geheimhaltungsgründe bestehen (Art. 27 Abs. 2 VwVG). Wird einer Partei die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, so darf auf dieses zum Nachteil der Partei nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von seinem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ihr ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 28 VwVG).

**1.11.2** In Steuerverfahren darf keine Einsicht in Steuerdaten anderer Steuerpflichtiger gewährt werden, es sei denn zu Vergleichszwecken, wenn keine Zuordnung zu einer bestimmten Person mehr möglich ist (vgl. BGE 105 Ib 181 E. 4.b; Urteil des BGer 2A.651/2005 vom 21. November 2006 E. 2.9.1; BVGE 2009/60 E. 2.8.5; Zwischenverfügung des BVGer A-2814/2023 vom 10. Oktober 2023; BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023, Art. 27 N 35). Für die Mehrwertsteuer wird das Geheimhaltungsgebot in Art. 74 Abs. 1 MWSTG konkretisiert. Demnach hat, wer mit dem Vollzug des MWSTG betraut ist oder dazu beigezogen wird, gegenüber anderen Behörden und Privaten über die in Ausübung seines Amtes gemachten Wahrnehmungen Stillschweigen zu bewahren und den Einblick in amtliche Akten zu verweigern. Dieses Geheimhaltungsgebot bindet auch das Bundesverwaltungsgericht (vgl. Urteile des BVGer A-6312/2010 vom 10. November 2011 E. 5.1; A-7712/2009 vom 21. Februar 2011 E. 2.1; Zwischenverfügung des BVGer A-2814/2023 vom 10. Oktober 2023).

**1.11.3** Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt in der Regel ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Rechtsprechungsgemäss kann eine nicht schwerwiegende Verletzung jedoch als geheilt gelten, wenn die verletzte Partei die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann (vgl. BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 135 I 279 E. 2.6.1; Urteile des BVGer A-5065/2021 vom 3. August 2023 E. 4.2.2; A-1732/2021 und A-1733/2021 vom 23. März 2022 E. 3.1.4).

## **2.**

### **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 BV). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf den Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). 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** Die Überwälzung der Mehrwertsteuer richtet sich gemäss Art. 6 Abs. 1 MWSTG nach privatrechtlichen Vereinbarungen. Zur Beurteilung von Streitigkeiten über die Steuerüberwälzung sind die Zivilgerichte zuständig (Art. 6 Abs. 2 MWSTG).

## **2.2**

**2.2.1** Art. 3 Bst. c MWSTG definiert die *Leistung* als «Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt». Demnach besteht eine Leistung aus den folgenden drei Komponenten: 1) Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Werts; 2) an einen Empfänger; und 3) in Erwartung eines Entgelts. Aus den Begriffen «Einräumung» und «Erwartung eines Entgelts» ergibt sich, dass der Leistungserbringer die Leistung grundsätzlich willentlich erbringen muss (Urteile des BVGer A-2093/2022 vom 9. Februar 2024 E. 4.2; A-1383/2015 vom 4. März 2016 E. 3.1 m.w.H.). Das Vorliegen einer Leistung ist aus der Sicht des Leistungserbringers zu beurteilen (Urteile des BVGer A-5934/2018, A-5937/2018 vom 4. Februar 2020 E. 2.2.1; A-6671/2015, A-6674/2015 vom 9. August 2016 E. 2.2.1.2).

**2.2.2** Eine steuerbare Leistung setzt voraus, dass sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgt, also (gemäss der Legaldefinition des Entgelts von Art. 3 Bst. f MWSTG) ein Vermögenswert gegeben ist, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 2.2). Dies setzt eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung»

voraus in dem Sinn, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (Aspekt der Kausalität; BGE 149 II 290 E. 2.2.1; 149 II 53 E. 6.1; 138 II 239 E. 3.3, je m.w.H.). Die steuerpflichtige Person erbringt die Leistung, um eine Gegenleistung zu erhalten (Aspekt der Finalität; BGE 149 II 290 E. 2.2.1; Urteil des BGer 2C\_967/2013 vom 19. Mai 2014 E. 2.1).

**2.2.3** Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis mit allen seinen Tatbestandsvoraussetzungen besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»; BVGE 2019 III/1 E. 3.1 f.; Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1; A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.5; A-3677/2016 vom 6. August 2018 E. 3.2.2 f.; vgl. BOSSART/CLAVADET-SCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar], Art. 18 N 14 ff. m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.2.6). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3 m.w.H.). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses ist damit nicht von Bedeutung, ob die Leistung oder das Entgelt (oder beide) mit oder ohne rechtliche (vertragliche) Verpflichtung erbracht wird (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 2.3.5).

**2.2.4** Eine mehrwertsteuerliche Leistung besteht in einer Lieferung oder Dienstleistung (vgl. Art. 3 Bst. d und e MWSTG). Als *Dienstleistung* gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 3 Bst. e MWSTG).

## 2.3

**2.3.1** Nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG gilt als *Ort der Dienstleistung* – unter Vorbehalt von Art. 8 Abs. 2 MWSTG – der Ort, an dem der Empfänger oder die Empfängerin der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines oder ihres üblichen Aufenthaltes (sog. *Empfängerortsprinzip*). (...).

Art. 8 Abs. 1 MWSTG ist als Auffangtatbestand ausgestaltet. Dienstleistungen, die nicht ausdrücklich unter Art. 8 Abs. 2 MWSTG aufgeführt sind, gelten als beim Empfänger erbracht. Soll nicht der Auffangtatbestand gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, sondern einer der Spezialtatbestände gemäss Art. 8

Abs. 2 MWSTG greifen, so hat dies der Steuerpflichtige, der aus diesem Umstand Rechte ableitet, zu beweisen (Urteile des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 [angefochten vor BGer] E. 2.4.3; A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.4.3.3; A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.4.3; NIKLAUS HONAUER, MWSTG-Kommentar, Art. 8 N 1, 14-15 m.w.H.).

**2.3.2** Mit Art. 8 MWSTG wurde ein Paradigmenwechsel zum altrechtlichen Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) vollzogen, gemäss welchem als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort galt, an dem die Dienst leistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat und nur ausnahmsweise der Ort des Empfängers (vgl. Art. 14 aMWSTG; BGE 142 II 388 E. 9.3; Urteil des BVGer A-777/2013 vom 30. Juli 2014 E. 3). Die Änderung ist im Wesentlichen auf die Einführung des Empfängerortsprinzips im Recht der Europäischen Union zurückzuführen (vgl. ausführlich dazu: Urteil des BVGer A-777/2013 vom 30. Juli 2014 E. 3.1 m.H.; Botschaft des Bundesrats vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [nachfolgend: Botschaft vom 25. Juni 2008], BBI 2008 6885, 6929 f.). In der EU wird jedoch mit Bezug auf den Ort der Dienstleistung zwischen Leistungen gegenüber Steuerpflichtigen (business to business; B2B) (Empfängerortsprinzip) und Leistungen gegenüber Nichtsteuerpflichtigen (business to consumer; B2C) (Erbringerortsprinzip als Auffangtatbestand) unterschieden (vgl. näher dazu nachfolgend E. 3.1). Auf die Übernahme dieser Unterscheidung hat der Schweizer Gesetzgeber bewusst verzichtet (vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008, BBI 2008 6885, 6929; BGE 142 II 388 E. 9.6.5; vgl. auch RALF IMSTEPF/MICHAEL BEUSCH, B2C or B2B? That is not the question!, in: Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht [ASA], 2014/2015 83 Nr. 11/12 S. 1043).

**2.3.3** Mit der jüngsten Teilrevision des MWSTG vom 16. Juni 2023 (Inkrafttreten per 1. Januar 2025) wird der Wortlaut von Art. 8 Abs. 2 MWSTG geändert werden. (...).

**2.3.4** Die ESTV definiert den Begriff (Ausführungen zur einschlägigen Verwaltungspraxis).

**2.4** Die blossе Tatsache, dass Dienstleistungen in der Schweiz erbracht werden, ist für sich genommen nicht ausreichend für die Begründung der *subjektiven Steuerpflicht*. Art. 10 MWSTG unterscheidet zwischen verschiedenen Arten von Dienstleistungen, gemäss denen die Regeln über

die Steuerpflicht variieren (vgl. Urteil des BVGer A-3206/2011 vom 2. Oktober 2012 E. 2.3.3 [bestätigt durch BGE 139 II 346]).

Die folgenden Fassungen von Art. 10 MWSTG sind vorliegend einschlägig:

**2.4.1** Bis Ende 2017 ist die *Steuerpflicht* – soweit hier relevant – wie folgt geregelt: Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Abs. 2 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer:

- a. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt; und
- b. unter eigenem Namen nach aussen auftritt.

Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2009 sieht *Befreiungen* von dieser generellen Steuerpflicht vor. In Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG ist jedoch eine *Gegenausnahme*, d.h. eine Ausnahme von der Befreiung von der Steuerpflicht, vorgesehen für (unter gewissen Voraussetzungen erbrachte) Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen. Der Wortlaut von Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2009 lautet – soweit vorliegend relevant – wie folgt: Von der Steuerpflicht nach Abs. 1 ist befreit, wer:

- a. im Inland innerhalb eines Jahres weniger als 100 000 Franken Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er oder sie nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet; der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer;
- b. ein Unternehmen mit Sitz im Ausland betreibt, das im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer (Art. 45-49) unterliegende Leistungen erbringt; nicht von der Steuerpflicht befreit ist jedoch, wer ein Unternehmen mit Sitz im Ausland betreibt, das im Inland Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen erbringt;

[...].

**2.4.2** Die am 1. Januar 2018 in Kraft getretene Fassung sieht – soweit vorliegend relevant – Folgendes vor: Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016 ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und:

- a. mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt; oder
- b. Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat.

Gemäss Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG 2016 betreibt ein Unternehmen wer:

- a. eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht als Entgelt gelten; und
- b. unter eigenem Namen nach aussen auftritt.

Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2016 sieht wiederum *Befreiungen* von der Steuerpflicht sowie in Bst. b Ziff. 2 eine *Gegenausnahme* für Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen vor: Von der Steuerpflicht ist befreit, wer:

- a. innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als 100 000 Franken Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Artikel 21 Absatz 2 von der Steuer ausgenommen sind;
- b. ein Unternehmen mit Sitz im Ausland betreibt, das im Inland, unabhängig vom Umsatz, ausschliesslich eine oder mehrere der folgenden Leistungsarten erbringt:
  - 1. von der Steuer befreite Leistungen,
  - 2. Dienstleistungen, deren Ort sich nach Artikel 8 Absatz 1 im Inland befindet; nicht von der Steuerpflicht befreit ist jedoch, wer Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen erbringt,

3. Lieferung von Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme an steuerpflichtige Personen im Inland;

[...].

## 2.5

**2.5.1** Eine *Gegenausnahme* von der Ausnahme von der Steuerpflicht für Unternehmen mit Sitz im Ausland, die im Inland Telekommunikationsleistungen an nichtsteuerpflichtige Empfänger erbrachten, bestand bereits unter dem alten Recht (vgl. Art. 25 Abs. 1 Bst. c aMWSTG [AS 2000 1300]). Mit dem MWSTG 2009 wurde die Gegenausnahme um den Begriff «elektronische Dienstleistung» erweitert. Folgende Gründe wurden für die ursprüngliche Gegenausnahme angeführt: Bei solchen Telekommunikationsdienstleistungen sei erstens die Verlagerung der Steuerpflicht auf den Empfänger problematisch, da ein Privater selten Telekommunikationsdienstleistungen von mehr als Fr. 10'000.– (Schwelle für die Bezugsteuerpflicht) von Unternehmen mit Sitz im Ausland beziehe. Zweitens bestehe die Gefahr, dass der nicht im Register der Steuerpflichtigen eingetragene Empfänger einen solchen Dienstleistungsbezug gar nicht deklariere, im Bewusstsein, dass die ESTV kaum die Möglichkeit habe, die nicht im Register der Steuerpflichtigen Eingetragenen zu überprüfen. Drittens solle verhindert werden, dass inländische Dienstleister gegenüber ausländischen Dienstleistern benachteiligt seien (vgl. Urteil des BVGer A-4388/2014 vom 26. November 2015 E. 5.2.1; Parlamentarische Initiative [Dettling] Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, AB 1998 V 06 S. 954, 975 [Votum SR Brändli für die WAK-S]).

**2.5.2** Eine Definition des Begriffs «elektronische Dienstleistungen» enthält Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG nicht. Hingegen führt Art. 10 Abs. 1 MWSTV einen nichtabschliessenden Katalog von Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen auf (vgl. BGE 139 II 346 E. 7.3.2). Erwähnt ist u.a. das elektronische Bereitstellen von Bildern, Texten und Informationen sowie das Bereitstellen von Datenbanken (Art. 10 Abs. 1 Bst. f MWSTV). Art. 10 Abs. 2 MWSTV enthält im Gegensatz hierzu wiederum einen nicht abschliessenden Katalog von Leistungen, die *nicht* als Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistung gelten (wie namentlich die blosser Kommunikation zwischen leistungserbringender und leistungsempfangender Person über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien; Bildungsleistungen im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG in interaktiver Form; die blosser Gebrauchsüberlassung von genau

bezeichneten Anlagen oder Anlageteilen für die alleinige Verfügung des Mieters oder der Mieterin zwecks Übertragung von Daten).

Per 1. Januar 2019 wurde im Einleitungssatz von Art. 10 Abs. 1 MWSTV der Begriff «namentlich» durch «insbesondere» ersetzt. Zudem wurde in Art. 10 Abs. 1 Bst. g MWSTV der Ausdruck «Glücksspiele und Lotterien» durch «Geldspiele» ersetzt (vgl. AS 2018 5155).

**2.5.3** Das Bundesgericht hat sich bereits ausführlich mit dem Begriff der *elektronischen Dienstleistung* befasst und dabei eine Auslegung von Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009 vorgenommen. Dabei kam es zum Schluss, dass der Begriff der elektronischen Dienstleistung den Anwendungsbereich von Art. 25 Abs. 1 Bst. c in fine aMWSTG, der auf Telekommunikationsdienstleistungen beschränkt war, erweitert. Gleichzeitig zielt er darauf ab, eine Wettbewerbsverzerrung zwischen schweizerischen und ausländischen Anbietern zu verhindern. Insofern sei der Begriff der elektronischen Dienstleistung im Sinne von Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009 weit zu verstehen (ausführlich zum Ganzen: BGE 139 II 346 E. 7.1 ff.).

Als elektronische Dienstleistungen sind nach dieser Rechtsprechung sämtliche Dienstleistungen zu qualifizieren, deren Erbringer sie virtuell, im Internet oder mittels eines ähnlichen elektronischen Netzes, namentlich durch die Lieferung von Informationen oder anderen immateriellen Leistungen, erfüllt (*erstes Kriterium*). Dabei ist es nötig, dass die Leistungen dem Empfänger durch weitgehend automatisierte Vorgänge erbracht werden, ohne dass eine bedeutende menschliche Intervention erforderlich ist (*zweites Kriterium*). Dieses Kriterium schliesst insbesondere die Beratung aus. Bei dieser bleibt, auch wenn sie über das Internet (zum Beispiel per E-Mail) geleistet wird, eine persönliche Verbindung zwischen dem Berater und seinem Klienten bestehen. In Abgrenzung zu den Telekommunikationsdienstleistungen, welche ebenfalls weitgehend automatisiert und ohne bedeutende menschliche Intervention erbracht werden können, dient das Internet im Falle der elektronischen Dienstleistungen aber nicht ausschliesslich als Übermittlungsmittel für Telefonat, Radiosendungen usw. Schliesslich muss es unmöglich sein, die zur Diskussion stehende Dienstleistung ohne Informationstechnologie zu erbringen (*drittes Kriterium*), wobei diese Unmöglichkeit zum Beispiel technischer, organisatorischer oder finanzieller Art sein kann (ausführlich zum Ganzen: BGE 139 II 346 E. 7.3.5). Eine Unmöglichkeit finanzieller Art liegt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor, wenn das Zurverfügungstellen einer Leistung an eine grosse Anzahl von Personen zu kostspielig wäre, wenn sich die Leistungserbringerin nicht

der Informationstechnologie bedienen würde (BGE 139 II 346 E. 7.4.5; Urteil des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 [angefochten vor BGer] E. 2.3.2).

**2.5.4** Die bis am 31. Juli 2016 gültige Fassung der MWST-Branchen-Info Nr. 13 (Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen; nachfolgend: MBI 13) führte in Ziff. 2.3 als «nicht abschliessende Aufzählung» Beispiele von Telekommunikations-, elektronischen und anderen Dienstleistungen sowie Lieferungen auf. MBI 13 Ziff. 2.3.2 gab dabei die in Art. 10 Abs. 1 Bst. d bis g MWSTV aufgeführten Beispiele von elektronischen Dienstleistungen wieder und illustrierte sie stellenweise (BGE 139 II 346 E. 7.3.2). Im Rahmen der Aufzählung fand sich ferner ein Verweis auf die MBI 13 Ziff. 4.7.2, welche branchenspezifische elektronische Dienstleistungen im Bereich Internet bezeichnete.

Im Rahmen der Anpassung der MBI 13 per 1. August 2016 wurde die Liste der Beispiele einer elektronischen Dienstleistung gemäss Ziff. 2.3.2 und 4.7.2 neu in Ziff. 3.2 zusammengeführt. Dabei wurde der Satz «Leistungen, die durch den Leistungsempfänger oder durch den Leistungserbringer direkt via Fernleitung bezogen beziehungsweise erbracht werden, gelten als elektronische Dienstleistungen, namentlich:» eingefügt, welcher die offene Formulierung von Art. 10 Abs. 1 MWSTV «Als Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen gelten namentlich:» paraphrasiert.

In der seit dem 23. Juni 2020 gültigen Fassung der MBI 13 sind die durch das Bundesgericht aufgestellten Kriterien für die Qualifikation einer elektronischen Dienstleistung (E. 2.5.3) in Ziff. 3.2 enthalten. Danach gilt eine Dienstleistung als elektronische Dienstleistung, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: 1. Sie wird über das Internet oder ein anderes elektronisches Netzwerk erbracht, 2. Sie wird automatisiert erbracht und die menschliche Beteiligung seitens des Leistungserbringers ist minimal, und 3. Das Erbringen der Dienstleistung ist ohne Informationstechnologie nicht möglich.

Gemäss Ziff. 3.2.5.5 (Plattformen, Suchmaschinen, Zugriff auf Datenbanken) und Ziff. 3.2.5.5.1 (Elektronische Dienstleistungen) der seit dem 23. Juni 2020 gültigen Fassung der MBI 13 gilt: Der Zugriff auf Suchmaschinen und Internetverzeichnisse, auf Plattformen, mit denen automatisch und ohne menschliche Beteiligung (mithilfe von Suchfunktionen, Filtern, Kompatibilitätstests usw.) Personen mit gemeinsamen Interessen, beispielsweise Stellensuchende und potenzielle Arbeitgeber, Kunden und

Leistungserbringer, Verkäufer und Käufer, Personen auf Partnersuche usw. miteinander in Kontakt gebracht werden können, gilt als elektronische Dienstleistung.

**2.6** Der *Beginn der Steuerpflicht* ist in den vorliegend anwendbaren Fassungen von Art. 14 MWSTG wie folgt geregelt:

**2.6.1** Bis Ende 2017: Die Steuerpflicht beginnt mit der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit (Art. 14 Abs. 1 MWSTG 2009).

**2.6.2** Ab 2018: Die Steuerpflicht beginnt gemäss Art. 14 Abs. 1 MWSTG 2016:

- a. für Unternehmen mit Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland: mit der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit;
- b. für alle anderen Unternehmen: mit dem erstmaligen Erbringen einer Leistung im Inland.

**2.7** Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

**2.8** Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Die Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BVGer A-5126/2020 vom 1. September 2021 E. 3.6; A-642/2920 vom 5. Januar 2021 E. 3.7; A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.2; nichts daran ändert, dass neuere deutschsprachige Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1 m.H.]; Urteil des BVGer A-4610/2019 vom 11. März 2020 E. 2.1.2). Entsprechend gehört es zu seinen Obliegenheiten, sich gegebenenfalls als Steuerpflichtiger unaufgefordert bei der ESTV an- bzw. abzumelden (Art. 66 MWSTG). Die Anmeldung hat indes insofern eine rein deklaratorische Wirkung, als die Steuerpflicht auch ohne Anmeldung beginnt, sofern die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind. Entdeckt die ESTV zu einem späteren Zeitpunkt, dass eine Person steuerpflichtig war,

so trägt sie diese rückwirkend ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein (vgl. Urteile des BVerG A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 [angefochten vor BVerG] E. 7; A-5906/2013 vom 1. April 2014 E. 5.9; mit Bezug auf Art. 56 aMWSTG: Urteile des BVerG A-4728/2011 vom 20. August 2012 E. 2.3; A-1619/2006 vom 7. April 2009 E. 2.2 m.H.; zur deklaratorischen Wirkung der Anmeldung vgl. auch PIERRE SCHEUNER, MWSTG-Kommentar, Art. 66 N 2).

**2.9** Im Zusammenhang mit den Regeln über die subjektive Steuerpflicht ist überdies auf den Fall einzugehen, in dem der *Empfänger der Leistung* steuerpflichtig ist (*Bezugsteuer*).

**2.9.1** Der *Bezugsteuer* unterlagen bis Ende 2017 u.a. Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, sofern sich der Ort der Leistung nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2009).

Steuerpflichtig für Leistungen nach Abs. 1 ist gemäss Art. 45 Abs. 2 MWSTG 2009 deren Empfänger oder Empfängerin im Inland, sofern er oder sie:

- a. nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist; oder
- b. im Kalenderjahr für mehr als 10 000 Franken solche Leistungen bezieht und er oder sie in den Fällen von Absatz 1 Buchstabe c vorgängig durch die zuständige Behörde schriftlich über die Bezugsteuerpflicht informiert wurde.

**2.9.2** Ab dem 1. Januar 2018 gilt: Der *Bezugsteuer* unterliegen u.a. Dienstleistungen, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet und die erbracht werden durch Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, mit Ausnahme von Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2016).

Steuerpflichtig für Leistungen nach Abs. 1 ist gemäss Art. 45 Abs. 2 MWSTG 2016 deren Empfänger oder Empfängerin, sofern er oder sie:

- a. nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist; oder

- b. im Kalenderjahr solche Leistungen für mehr als 10 000 Franken bezieht.

**2.10** Die ESTV hält in der MWST-Info Nr. 14 (Bezugsteuer [publiziert am 9. Juli 2013]; nachfolgend: MI 14) unter Ziff. 2.1.5 (Leistungen von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland, das nicht im MWST-Register eingetragen ist) fest, dass die Bezugsteuer nur zu entrichten ist, wenn die betreffende Leistung von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht wird, das in der Schweiz nicht als steuerpflichtige Person registriert ist. Die am 3. Mai 2018 publizierte Fassung enthält überdies den Hinweis, dass die ESTV auf die Nachbelastung der Inlandsteuer verzichtet, wenn das Unternehmen mit Sitz im Ausland erst zu einem späteren Zeitpunkt rückwirkend im MWST-Register eingetragen wird, sofern das Unternehmen mit Sitz im Ausland nachweist, dass auf der Leistung bereits die Bezugsteuer durch den Leistungsempfänger entrichtet wurde. Gänzlich auf die rückwirkende Eintragung des Unternehmens mit Sitz im Ausland wird verzichtet, sofern seit dem Zeitpunkt des erstmaligen Erbringens einer Leistung im Inland nachweislich ausschliesslich Leistungen erbracht worden sind, für die die Bezugsteuer abgeliefert worden ist (MI 14 Ziff. 2.1.5; vgl. auch ROGER ZBINDEN, Einfuhr-, Bezug- und Inlandsteuer, in: Zoll + MWST Revue, 1/2022, S. 3, 5).

**2.11** Erwachsen der steuerpflichtigen Person aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe, so gewährt die ESTV gemäss Art. 80 MWSTG Erleichterungen und lässt zu, dass die Steuer annäherungsweise ermittelt wird, sofern sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrertrag, keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse und keine übermässige Erschwerung der Steuerabrechnung für andere steuerpflichtige Personen und der Steuerkontrolle ergeben. Diese Bestimmung entspricht Art. 58 Abs. 3 aMWSTG (Botschaft vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885, 7004). Es handelt sich um eine Rahmenbestimmung, mit der der Gesetzgeber die ESTV formell in die Lage versetzt, (generell-abstrakt) festzuhalten, in welchen Bereichen und unter welchen Bedingungen Erleichterungen vorzusehen sind. Sinn und Zweck der Bestimmung bestehen nicht darin, den Steuerpflichtigen im Rahmen einer Mehrwertsteuerkontrolle Erleichterungen mit Bezug auf die Buchführung oder beim Abrechnungsverfahren zu gewähren. Es geht vielmehr darum, dass die ESTV unter von ihr im Detail zu bezeichnenden Auflagen für ganze Branchen oder in besonderen Fällen Pauschalierungen oder annäherungsweise Ermittlungen zulassen kann (vgl. Urteile des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017

E. 4.1.1; 2C\_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.2.4; 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 4.3.3.1; Urteil des BVerfG A-4506/2011 vom 30. April 2012 E. 2.3.2). Bei den Erleichterungen gemäss Art. 80 MWSTG wird aus Gründen der Verfahrensökonomie darauf verzichtet, den Sachverhalt genau zu ermitteln. Dabei wird im Unterschied zu Ermessenseinschätzungen im Sinne von Art. 79 Abs. 1 MWSTG bei den Erleichterungen von Anfang an gar nicht erst versucht, die Bemessungsgrundlagen bzw. die Steuerforderung genau zu ermitteln (JÜRIG STEIGER, MWSTG-Kommentar, Art. 80 N 1). Die ESTV hat sich dabei stets an das Gleichheitsgebot zu halten (Urteil des BVerfG 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 4.1.1 m.w.H.).

## **2.12**

**2.12.1** Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 87 Abs. 1 MWSTG). Für die Pflicht zur Entrichtung eines Verzugszinses spielt es keine Rolle, aus welchen Gründen die Zahlung verspätet erfolgt ist. Unbeachtlich ist namentlich, ob die abgabepflichtige Person ein Verschulden an der verspäteten Zahlung trifft oder nicht. Entscheidend ist lediglich, dass die Zahlung zu spät erfolgt ist (Urteil des BVerfG 2C\_809/2017 vom 23. April 2019 E. 2.1).

**2.12.2** Eine Ausnahme von der verschuldensunabhängigen Pflicht zur Bezahlung eines Verzugszinses statuiert Art. 87 Abs. 2 MWSTG. Nach dieser Bestimmung ist kein Verzugszins geschuldet «bei einer Nachbelastung, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte». Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts muss diese Bestimmung so gelesen werden, dass dem Bund selbst dann kein Steuerausfall entstanden sein darf, wenn der Steuerfall auf Grundlage der fehlerhaften Angaben des Steuerpflichtigen abgewickelt worden wäre. Dies könnte etwa für Fälle bejaht werden, in denen der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass dem Bund trotz Nichteinhaltung einer Formvorschrift (für die Erstellung von Belegen) kein Steuerausfall erwachsen ist (Urteil des BVerfG 2C\_809/2017 vom 23. April 2019 E. 2.2 mit Hinweis auf die Verwaltungspraxis unter altem Mehrwertsteuerrecht).

## **3.**

Die Rechtslage in der Europäischen Union (EU) mit Bezug auf die mehrwertsteuerliche Behandlung von elektronisch erbrachten Dienstleistungen gestaltet sich, soweit vorliegend interessierend, wie folgt.

**3.1** Am 1. Januar 2010 wurden in der EU neue Regeln über den *Ort der Dienstleistung* eingeführt. Diese sollen gewährleisten, dass die auf Dienstleistungen erhobene Mehrwertsteuer dem Land zufließt, in dem die Dienstleistungen tatsächlich verbraucht werden (Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG [vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347/1 vom 11. Dezember 2006; nachfolgend: Richtlinie 2006/112/EG] bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl. L 44/11 vom 20. Februar 2008). Dabei wird unterschieden zwischen Dienstleistungen gegenüber Steuerpflichtigen (B2B) und gegenüber Nichtsteuerpflichtigen (B2C) (vgl. bereits E. 2.3.2). Gemäss Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG sind B2B-Dienstleistungen grundsätzlich am Ansässigkeitsort des *Empfängers* der Dienstleistung zu besteuern, d.h. es kommt das Empfängerortsprinzip zur Anwendung. B2C-Dienstleistungen sind dagegen gemäss Art. 45 der Richtlinie 2006/112/EG grundsätzlich am Ort des *Erbringers* der Dienstleistung zu besteuern. Dabei sind jedoch verschiedene Ausnahmeregelungen vorgesehen, u.a. für elektronisch erbrachte Dienstleistungen, die an Nichtsteuerpflichtige (B2C) erbracht werden. Diese sind an dem Ort zu besteuern, an dem der nichtsteuerpflichtige *Empfänger* seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat (Art. 58 Richtlinie 2006/112/EG [in der bis 31. Dezember 2018 gültigen Fassung, ABl. L 44/11 vom 20. Februar 2008]; Art. 58 Abs. 1 Bst. c Richtlinie 2006/112/EG [in der seit dem 1. Januar 2019 gültigen Fassung {ABl. L 348/7 vom 29. Dezember 2017}]; vgl. BEN TERRA/JULIE KAJUS, *European VAT Directives, Introduction to European VAT 2018*, Vol. I, 2018, S. 624 ff.). Als Beispiele («exemplarisches Verzeichnis») elektronisch erbrachter Dienstleistungen werden dabei die folgenden Dienstleistungen genannt: Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen; Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung; Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie Bereitstellung von Datenbanken; Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschliesslich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung; Erbringung von Fernunterrichtsleistungen (Anhang II zur Richtlinie 2006/112/EG). Die Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 77 vom 23. März 2011; nachfolgend: Durchführungsverordnung Nr. 282/2011) hält in Art. 7 Abs. 1 fest, dass «elektronisch erbrachte Dienstleistungen» im Sinne der Richtlinie 2006/112/EG Dienstleistungen umfassen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung

aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre. Art. 7 Abs. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 nennt eine Reihe von unter Abs. 1 fallenden Dienstleistungen, wobei in Bst. f auf eine weitere Auflistung in Anhang I der Durchführungsverordnung verwiesen wird. Art. 7 Abs. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 nennt eine Reihe von nicht unter Abs. 1 fallenden Dienstleistungen.

**3.2** *Geschuldet* ist die Mehrwertsteuer grundsätzlich vom Steuerpflichtigen, der eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt (Art. 193 Richtlinie 2006/112/EG). Abweichend davon schuldet die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtige (oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer), *für den/die die Dienstleistung nach Art. 44 erbracht wird*, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird (Art. 196 Richtlinie 2006/112/EG; sog. Reverse-Charge Verfahren; vgl. zum Ganzen NIKLAUS HONAUER/SIMEON L. PROBST/TOBIAS F. ROHNER/ PHILIP FREY, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl. 2024 [nachfolgend: Handbuch MWSTG], N 330 ff.).

#### **4.**

Im vorliegenden Fall ist streitig, ob die Beschwerdeführerin in den streit betroffenen Steuerperioden (1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2020) «elektronische Dienstleistungen» an «nicht steuerpflichtige Empfänger» erbrachte und somit gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009 (gültig bis 31. Dezember 2017) bzw. Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff. 2 MWSTG 2016 (gültig ab 1. Januar 2018) steuerpflichtig war, d.h. in den Anwendungsbereich der *Gegenausnahme* von der Befreiung von der Steuerpflicht fiel (vgl. E. 2.4).

Weiter ist umstritten, ob sich der *Ort* der von der Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen in der Schweiz befindet bzw. ob sie Leistungen im Inland erbracht hat. Nicht umstritten ist hingegen, dass die Beschwerdeführerin *Dienstleistungen* im Sinne des MWSTG erbrachte (vgl. E. 2.2.4; Beschwerde, Rz. 14 ff.; zum Inhalt der Dienstleistung siehe nachfolgend E. 5). Auch nicht bestritten ist, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um ein Unternehmen im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016 handelt und dass diese ihren Sitz im Ausland hat (vgl. E. 2.4).

#### **5.**

In einem ersten Schritt ist näher auf die von der Beschwerdeführerin erbrachte Dienstleistung einzugehen.

**5.1** Die Beschwerdeführerin ist nach eigenen Angaben ein (Geschäftstätigkeit) und betreibt die (Plattform). Sie biete, so die Beschwerdeführerin weiter, selbst keine (Dienstleistung gegenüber Konsumenten) an. Die entsprechenden (Dienstleistungen gegenüber Konsumenten) würden von sogenannten Dienstleistern/Partnern angeboten, welche diese Leistungen gegenüber den (Dienstleistungsempfängern/Konsumenten) in eigenem Namen und für eigene Rechnung erbrächten. Auf ihrer Webseite würden nur Dienstleister angezeigt, die ein Vertragsverhältnis mit ihr hätten. Dieses Vertragsverhältnis sei jedoch kein exklusives; besagte Dienstleister böten ihre Angebote auch ausserhalb der Webseite an. Die Dienstleister seien also grundsätzlich nicht von ihr abhängig und die Inserierung auf der Plattform bringe ihnen in erster Linie mehr Reichweite und Bekanntheit für ihr Angebot. Die Registrierung auf ihrer Webseite und das Einstellen eines Angebots seien kostenlos. Eine Provision werde erst fällig, wenn ein Vertrag zwischen einem Dienstleister und einem (Dienstleistungsempfänger/Konsumenten) zustande gekommen sei (...) (sog. «[...]»). Die Höhe der Kommission, die der Dienstleister mit ihr vereinbart habe, habe dabei einen Einfluss auf die Reihenfolge, in der die (Dienstleistungsangebote) auf der Webseite angezeigt würden. Das Entgelt falle jedoch nur an, wenn ihre Vertragspartner selbst durch (einen erfolgreichen Vertragsabschluss) Geld eingenommen hätten. Es hänge mit anderen Worten kausal (vom Vertragsabschluss mit einem Dienstleistungsempfänger/Konsumenten) ab. Sie erbringe also eine Vermittlungsdienstleistung. Für das Zurverfügungstellen der Plattform erhalte sie kein Entgelt (vgl. Beschwerde, Rn. 82, 87, 182 ff.).

**5.2** Gemäss der Vorinstanz besteht die Leistung der Beschwerdeführerin gegenüber ihren Vertragspartnern darin, diesen (die Plattform) zur Verfügung zu stellen, worüber die (Dienstleister) ihre Produkte und/oder Dienstleistungen (bewerben/anbieten) könnten und worüber die Besucher der Plattform (einen Vertragsabschluss herbeiführen / Angebote vergleichen) können. Ob es sich inhaltlich um eine Vermittlungsleistung handle, könne offenbleiben (Einsprachentscheid, Ziff. II.5 [S. 35], 6.3 [S. 43 f.]).

### **5.3**

**5.3.1** In den Akten befinden sich ein von der Beschwerdeführerin eingereichter Beispielsvertrag mit einem Dienstleister («...») und die dazugehörigen Allgemeinen Vertragsbedingungen («...», nachfolgend: AVB)

(vgl. Akten der Vorinstanz Nr. 8, Beilagen). Das (Beispielsvertrag) hält den Prozentsatz der Kommission fest (Ziff. 1: «[...]»), äussert sich zum Zustandekommen des Vertrags (Ziff. 2: «[...]») und verweist im Übrigen auf die AVB (Ziff. 3: «[...]»).

Letzteren ist – soweit vorliegend interessierend – Folgendes zu entnehmen:

[Zusammenfassung der AVB]

**5.3.2** Die Nutzungsbedingungen für (Dienstleistungsempfänger) sind in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (nachfolgend: AGB) der Beschwerdeführerin festgehalten.

[Näheres zu den AGB]

## **5.4**

**5.4.1** Die Beschwerdeführerin rügt eine unrichtige Feststellung des erheblichen Sachverhalts durch die Vorinstanz. Die ESTV behaupte (so die Beschwerdeführerin), ihre Partner würden für die Inserierung ihrer (Dienstleistung) auf der Plattform bezahlen. Dies sei nicht richtig, da diese nur dann ein Entgelt schuldeten, wenn der Partner mit einem (Dienstleistungsempfänger/Konsumenten) einen Vertrag abschliesse (Beschwerde, Rn. 5).

**5.4.2** Diese Rüge erweist sich als unbegründet: Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid ausdrücklich auf die oben genannten AVB und die AGB Bezug genommen und festgehalten, dass das von der Beschwerdeführerin erhaltene Entgelt in einer Provision besteht, die (nur) bei (einem erfolgreichen Vertragsabschluss) anfällt (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.4.2 [Punkt 5 der zusammengefassten AGB]; Ziff. 4.3; Ziff. 5 [S. 37]; Ziff. 6.3 [S. 44]).

**5.4.3** Insoweit die Beschwerdeführerin mit ihrer Rüge geltend machen will, das Bereitstellen der Plattform sei nicht Bestandteil der mehrwertsteuerlichen Leistung oder erfolge nicht gegen ein Entgelt, kann ihr ebenfalls nicht gefolgt werden.

**5.4.3.1** Eine Leistung i.S.v. Art. 3 Bst. c MWSTG besteht aus drei Komponenten: 1) Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes, 2) an einen Empfänger, 3) in Erwartung eines Entgelts (vgl. E. 2.2.1). Eine steuerbare Leistung setzt zudem voraus, dass sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgt (vgl. E. 2.2.2). Auch wenn die zivil- bzw. vertragsrechtliche

Sicht für die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen nicht entscheidend ist, kommt ihr immerhin Indizwirkung zu (vgl. E. 2.2.3).

Wie die Beschwerdeführerin selbst einräumt, erhalten die Dienstleister durch die Inanspruchnahme der Plattform (...) einen *verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert*, nämlich u.a. mehr Reichweite und Bekanntheit für ihr Angebot. Der Wert der Dienstleistung der Beschwerdeführerin erschöpft sich demnach nicht in der Vermittlung von Kunden an die (Dienstleister) bzw. im Ermöglichen von erfolgreichen (Vertragsabschlüssen) über die Plattform. Dies wird von der Beschwerdeführerin in den AVB implizit anerkannt, wenn sie mit einer Reihe von Bestimmungen verhindern will, dass (Dienstleister) ohne entsprechendes Entgelt «Trittbrett fahren» (vgl. dazu sogleich). Die *Empfänger* der Leistung sind als die Vertragspartner der Beschwerdeführerin auch konkret bestimmbar.

Schliesslich stellt die Beschwerdeführerin die Plattform auch *in Erwartung eines Entgelts* zur Verfügung: Bei (einem erfolgreichen Vertragsabschluss) über die Plattform fällt eine Provision an, die sich als Prozentsatz der (vom Dienstleister) eigenommene Erträge ([...]) bemisst (vgl. E. 5.3.1). Zusätzlich wird mittels einer Reihe von vertraglichen Bestimmungen sichergestellt, dass die Dienstleister die Plattform möglichst nicht ohne Gegenleistung (d.h. Provision) benutzen:

[nähere Ausführung unter Bezugnahme auf die ABV].

Insgesamt kommt durch die vertraglichen Bestimmungen daher klar zum Ausdruck, dass die Beschwerdeführerin die Dienstleistung in Erwartung eines Entgelts erbringt, auch wenn das blosses Inserieren auf der Plattform kostenlos ist. Es bestehen vorliegend auch keinerlei Anhaltspunkte, dass die vertragsrechtliche Sicht nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechen könnte. Mit Bezug auf das Bereitstellen der Plattform durch die Beschwerdeführerin sind somit alle Voraussetzungen einer mehrwertsteuerlichen Leistung erfüllt.

Schliesslich besteht auch ein *Austauschverhältnis* zwischen der Leistung der Beschwerdeführerin (Bereitstellen der Plattform) und dem Entgelt in Form der erwähnten Provisionen. Die Beschwerdeführerin stellt die Plattform wie oben dargelegt bereit, um ein Entgelt in Form von Provisionen zu erzielen (Finalität). Die Leistung der Beschwerdeführerin ist für die Dienstleister von wirtschaftlichem Wert (insb. grössere Reichweite für ihre Angebote), weshalb sie bereit sind, dafür ein Entgelt in Form einer Provision zu

bezahlen (Kausalität). Ohne das Zurverfügungstellen der Plattform wären sie nicht bereit, der Beschwerdeführerin eine Kommission zu bezahlen. Eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung ist demnach ohne Weiteres zu bejahen (vgl. E. 2.2.2).

**5.4.3.2** Die Vorinstanz hat demnach zu Recht festgehalten, dass die steuerbare Leistung der Beschwerdeführerin darin besteht, den (Dienstleistern) (die Plattform) zur Verfügung zu stellen.

## 6.

In einem nächsten Schritt ist die Vorgehensweise hinsichtlich der Feststellung der subjektiven Steuerpflicht im vorliegenden Fall zu klären.

**6.1** Für die subjektive Steuerpflicht gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist in beiden vorliegend einschlägigen Fassungen ein *Inlandbezug* vorausgesetzt. Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016 ist steuerpflichtig, wer ein Unternehmen betreibt und mit diesem Leistungen im Inland erbringt (Bst. a) oder Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat (Bst. b) (vgl. E. 2.4.1.2). Auch nach Art. 10 MWSTG 2009 setzt die subjektive Steuerpflicht einen Bezug zum Inland voraus, obwohl dies im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt ist. Dieser Inlandbezug ist gegeben, wenn Leistungen im Inland erbracht werden oder sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte in der Schweiz befindet (vgl. aArt. 8 Abs. 1 MWSTV [AS 2009 6743]; Urteil des BGer 2C\_1002/2014 vom 28. Mai 2015 E. 3.2).

Um zu beurteilen, ob die Beschwerdeführerin überhaupt in den Anwendungsbereich von Art. 10 Abs. 1 MWSTG (beide Fassungen) fällt bzw. eine Steuerpflicht in Betracht kommt, muss demnach grundsätzlich zunächst geprüft werden, ob sie Leistungen im Inland erbracht hat (zumal sie unbestrittenermassen weder Sitz noch Betriebsstätte in der Schweiz hat). Erst in einem zweiten Schritt wäre – sollten Dienstleistungen tatsächlich im Inland erbracht worden sein – zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin effektiv steuerpflichtig ist, d.h. keine Steuerbefreiung gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTG beanspruchen kann. Dieser Vorgehensweise in zwei Schritten (zunächst Prüfung des Orts der Dienstleistung [gemäss Art. 8 MWSTG], dann Prüfung der subjektiven Steuerpflicht bzw. der Gegen Ausnahme zur Befreiung von der Steuerpflicht betreffend «elektronische Dienstleistungen» [Art. 10 MWSTG]) folgt das Bundesverwaltungsgericht gemäss seiner Rechtsprechung (vgl. Urteile des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 [angefochten vor BGer] E. 5 f.; A-3206/2011 vom 2. Oktober 2012 E. 2.4

[bestätigt durch BGE 139 II 346]). Auch das Bundesgericht ging nach dieser Abfolge vor (BGE 139 II 346 E. 6 und 7).

**6.2** Die Vorinstanz geht im Einspracheentscheid vom 22. September 2023 direkt auf die Frage ein, ob die Beschwerdeführerin «elektronische Dienstleistungen» i.S.v. Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff. 2 MWSTG 2016 erbracht hat (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.5). Sie ist nämlich der Auffassung, dass sich die Ortsbestimmung bei elektronischen Dienstleistungen immer nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG richte, d.h. immer das *Empfängerortsprinzip* zur Anwendung komme (vgl. E. 2.3.1).

Zur Begründung macht sie zusammengefasst geltend, mit der Einführung des Begriffs der «elektronischen Dienstleistungen» in Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009 sei eine Harmonisierung mit dem EU-Recht angestrebt worden. Ziel sei es gewesen, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, die sich bei grenzüberschreitenden elektronischen Dienstleistungen ergeben könnten, wenn sich der Ort der Besteuerung nach verschiedenen anwendbaren Rechtsordnungen nicht in demselben Land befinde. So sollte mittels einer Steuerpflicht der entsprechenden ausländischen Anbieter verhindert werden, dass nichtsteuerpflichtige Empfänger elektronische Dienstleistungen aus dem Ausland de facto steuerfrei beziehen können, während elektronische Dienstleistungen von inländischen Anbietern weiterhin nur steuerbar bezogen werden könnten. Die Qualifikation einer Dienstleistung als elektronische Dienstleistung habe entsprechend zur Folge, dass deren ausländischer Erbringer gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG in der Schweiz steuerpflichtig werden solle, wenn er sie (auch) an nichtsteuerpflichtige Empfänger im Inland erbringe. Vor diesem Hintergrund richte sich der Ort einer elektronischen Dienstleistung an einen inländischen Leistungsempfänger immer nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.6.1; in diesem Sinn auch MI 6, Teil III, Ziff. 2.1, Bulletpoint 7; MBI 13 Ziff. 3.1, 3.2, 4).

In der Tat dürfte es so sein, so weiter die Vorinstanz, dass ein erheblicher Anteil auf elektronischer Art und Weise erbrachter Dienstleistungen solche seien, welche ihrem Inhalt nach (auch ohne elektronische Erbringung) unter Art. 8 Abs. 1 MWSTG fallen würden. Bei den Leistungen nach Art. 8 Abs. 2 MWSTG verhalte es sich demgegenüber so, dass diese vom Gehalt her eine menschliche Beteiligung voraussetzten, weshalb eine elektronische Dienstleistung (per Definition) in der Regel gar nicht vorliegen könne. Falle jedoch diese menschliche Komponente weg und erfolge die

Leistungserbringung auf elektronische Art und Weise, so liege auch bei solchen Leistungen nach Art. 8 Abs. 2 MWSTG eine elektronische Leistung vor, womit sich in der Konsequenz der Ort der Leistungserbringung auf Art. 8 Abs. 1 MWSTG ändere. Als Beispiel hierfür könnten etwa ein Yoga-Kurs, der nicht von einem Menschen, sondern auf KI-Basis animiert durch eine fiktive Person über das Internet angeboten werde (Ortsbestimmung verschiebe sich von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG mit menschlicher Beteiligung hin nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG als elektronische Dienstleistung ohne menschliche Beteiligung) oder autodidaktische Fernkurse (Ortsbestimmung verschiebe sich bei fehlendem menschlichem Austausch mit einem Lehrenden von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG) genannt werden.

**6.3** Es trifft zu, dass gemäss EU-Recht «elektronisch erbrachte Dienstleistungen» grundsätzlich am Ort des Empfängers zu besteuern sind: Bei B2B-Leistungen ist dies der Fall, weil das Empfängerortsprinzip grundsätzlich zur Anwendung gelangt; bei B2C-Leistungen, weil eine diesbezügliche Ausnahme zum grundsätzlich geltenden Erbringerortsprinzip geschaffen wurde (vgl. E. 3.1). Das übergeordnete Ziel der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung im Verhältnis zwischen der EU und der Schweiz spricht daher für die Auslegung der Vorinstanz (wonach sich bei elektronischen Dienstleistungen der Ort der Dienstleistung immer nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG richtet, d.h. am Ort des Empfängers liegt). Für den vorliegenden Fall kann jedoch offenbleiben, ob sich der Ort der Dienstleistung bei elektronischen Dienstleistungen nach Schweizer Recht *immer*, d.h. auch in den genannten Beispielfällen (Yoga-Kurs durch künstliche Intelligenz bzw. autodidaktischer Fernkurs) nach dem Empfängerortsprinzip richtet. Wie nachfolgend dargelegt, richtet sich der Ort der Dienstleistung im vorliegenden Fall jedenfalls nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG, da keiner der Spezialtatbestände gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTG greift (vgl. nachfolgend E. 7).

**6.4** Nach dem Ausgeführten ist in einem ersten Schritt auf den Ort der von der Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen einzugehen (nachfolgend E. 7). Anschliessend wird in einem zweiten Schritt geprüft, ob die Beschwerdeführerin im streitbetreffenden Zeitraum steuerpflichtig war, d.h. elektronische Dienstleistungen an nichtsteuerpflichtige Empfänger erbrachte (nachfolgend E. 8 und E. 9). Schliesslich wird auf die Nachbelastung bzw. deren Umfang (E. 10 und E. 11) sowie auf die Verzugszinsen (E. 12) einzugehen sein.

**7.**

**7.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie erbringe (Ausführungen zu den von der Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen und Begründung, weshalb diese nach Auffassung der Beschwerdeführerin in Anwendung von Art. 8 Abs. 2 MWSTG als am Erbringerort erbracht zu gelten haben).

**7.2** Die Vorinstanz ist dagegen der Auffassung, dass (gegenteilige Auffassung).

### **7.3**

**7.3.1** [Ausführungen zu den einschlägigen Bestimmungen]

**7.3.2** [Ausführungen zur einschlägigen Verwaltungspraxis]

### **7.4**

**7.4.1** [Ausführungen zur Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin]

**7.4.2** [Begründung, weshalb Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin nicht von Verwaltungspraxis erfasst ist]

**7.4.3** [Begründung, weshalb Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin nicht von Verwaltungspraxis erfasst ist]

**7.5** [Fazit]

## **8.**

**8.1** Als Unternehmen mit Sitz im Ausland, das in den streitbetreffenden Steuerperioden Leistungen im Inland erbracht hat, ist die Beschwerdeführerin nach Art. 10 MWSTG 2009 bzw. Art. 10 MWSTG 2016 subjektiv steuerpflichtig, soweit keine der in diesen Bestimmungen vorgesehenen Steuerbefreiungen greifen (vgl. E. 2.4). Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG 2016 ist im Falle der Beschwerdeführerin unbestrittenermassen nicht einschlägig. Die Beschwerdeführerin ist jedoch möglicherweise ein Unternehmen mit Sitz im Ausland, das in den streitbetreffenden Steuerperioden im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen bzw. Dienstleistung, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet, erbrachte (Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009 i.V.m. Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff. 2 Erster Teilsatz MWSTG 2016; vgl. E. 7.5). Es ist demnach zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 2 Bst. b Ziff. 2 MWSTG 2016 fällt bzw. ob die darin vorgesehene Gegen Ausnahme greift.

Zwischen den Parteien ist wie oben dargelegt streitig, ob die Beschwerdeführerin *elektronische Dienstleistungen* (nachfolgend E. 8.2-8.5) *an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen* (nachfolgend E. 9) erbracht hat. Dabei ist u.a. umstritten, inwieweit der Schweizer Gesetzgeber sich mit diesen Begriffen an die Rechtslage in der EU (vgl. E. 3) anlehnen wollte.

**8.2** Die Vorinstanz ist zusammengefasst der Ansicht, der Gesetzgeber habe mit der per 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Regelung von Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009 und der Einführung des Begriffs «elektronische Dienstleistungen» eine Anlehnung ans EU-Recht bezweckt. Dies sei auch vom Bundesgericht im Urteil BGE 139 II 346 bestätigt worden. Die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin erfüllten die drei vom Bundesgericht in Anlehnung an das EU-Recht aufgestellten, kumulativ zu erfüllenden Kriterien einer elektronischen Dienstleistung, die auch in Ziff. 3.2 der MBI 13 (gemäss der ab dem 23. Juni 2020 gültigen Fassung) wiedergegeben sind (vgl. E. 2.5). Es handle sich somit um «elektronische Dienstleistungen»:

*1) Die Dienstleistung werde über das Internet oder ein anderes elektronisches Netz erbracht*

Die Leistung der Beschwerdeführerin gegenüber den (Dienstleistern) bestehe darin, diesen (die Plattform) zur Verfügung zu stellen, worüber diese ihre Produkte und/oder Dienstleistungen (bewerben/anbieten/verkaufen o.ä. könnten). (Die Plattform) werde über eine elektronische Online-Plattform bzw. eine Internetseite, App und andere Tools betrieben, womit die erste Voraussetzung (Erbringen der Leistung über das Internet) klar erfüllt sei.

*2) Die Dienstleistung werde automatisiert erbracht und die menschliche Beteiligung seitens des Leistungserbringers sei minimal*

Sämtliche Informationen würden von den (Dienstleistern) selbst hochgeladen und dann automatisch, d.h. ohne menschliche Beteiligung von Seiten der Beschwerdeführerin, erfasst. Auch die Ermittlung und Darstellung der individuellen Suchergebnisse auf der Plattform laufe vollautomatisiert über den Algorithmus der Plattform im Hintergrund und ohne menschliche Beteiligung ab. Sobald der (Dienstleistungsempfänger/Konsument) eine (Vertragsabschluss) über die Plattform vornehme, leite die Beschwerdeführerin dem (Dienstleister) die (Informationen) weiter. Dem (Dienstleistungsempfänger/Konsument) werde überdies eine Bestätigungs-E-Mail gesendet.

Auch hier handle es sich um ein System vollautomatisch generierter Benachrichtigungen. Die Beschwerdeführerin verbe (Dienstleistern) Qualitätsbewertungen, (...). (...). Insgesamt erbringe die Beschwerdeführerin somit im Gegenzug zur Bezahlung einer Provision für jede (Vertragsabschluss) weitgehend automatisierte Leistungen. Das Vorhandensein einer hinreichend individualisierten menschlichen und persönlichen Interaktion zwischen der Beschwerdeführerin und den (Dienstleistern) sei nicht ersichtlich.

### *3) Unmöglichkeit des Erbringens der Dienstleistung ohne Informations-technologie*

Die Beschwerdeführerin biete die (Plattform) weltweit an und müsse eine sehr grosse Menge an Daten und Informationen in sehr kurzer Zeit verarbeiten, (...). Ohne Informationstechnologie sei dies nicht möglich.

**8.3** Die Beschwerdeführerin bestreitet zunächst aus verschiedenen Gründen die Anwendbarkeit der in BGE 139 II 346 festgehaltenen drei Kriterien zur Qualifikation einer elektronischen Dienstleistung im vorliegenden Fall. Auf diese Argumente wird in einem ersten Schritt eingegangen werden.

#### **8.3.1**

**8.3.1.1** Die Beschwerdeführerin macht einerseits geltend, das Urteil BGE 139 II 346 sei nicht geeignet, um daraus wesentliche Erkenntnisse für den vorliegenden Fall zu ziehen, da sich ihre Geschäftstätigkeit erheblich von derjenigen der Beschwerdeführerin im besagten Urteil unterscheide (Beschwerde, Rn. 20 ff.). Die Beschwerdeführerin in BGE 139 II 346 habe nämlich Dienstleistungen erbracht, die für Privatpersonen (also Endverbraucher) bestimmt waren, während sich ihre Dienstleistungen eindeutig an Unternehmen richteten. Ihre Dienstleistung werde nur vom (Dienstleister) erworben, um seine eigene Dienstleistung zu erbringen und stelle keine eigenständige Dienstleistung dar, die im Sinne von Art. 1 MWSTG verbraucht werde (Besteuerung des nicht-unternehmerischen Endverbrauchs).

**8.3.1.2** Die Mehrwertsteuer wird nach dem System der Nettoallphasensteuer auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen erhoben (vgl. E. 2.1). Ob die Dienstleistung der Beschwerdeführerin unmittelbar für den nicht-unternehmerischen Endverbrauch bestimmt ist, ist daher nicht entscheidend.

**8.3.1.3** Die Argumente der Beschwerdeführerin sind im Kontext der im EU-Recht getroffenen Unterscheidung zwischen B2B- und B2C-Dienstleistungen zu verstehen (vgl. E. 3). Im EU-Recht wird der Begriff der «elektronisch erbrachten Dienstleistungen» in erster Linie im Zusammenhang mit B2C-Dienstleistungen verwendet, weil ihm da im Sinne einer Ausnahme zum sonst auf B2C-Dienstleistungen anwendbaren Erbringerortsprinzip eine Bedeutung zukommt (vgl. Art. 58 der Richtlinie 2006/112/EG in den jeweils anwendbaren Fassungen). B2B-Leistungen gelten im Gegensatz dazu grundsätzlich immer als am Empfangsort erbracht, womit sich eine entsprechende Sonderregelung erübrigt. Dass der Begriff der «elektronisch erbrachten Dienstleistungen» im EU-Recht nur im Bereich der B2C-Dienstleistungen Bedeutung entfaltet, bedeutet jedoch nicht, dass der Begriff auch im Schweizer Recht nur auf B2C-Dienstleistungen anzuwenden wäre. Wie oben dargelegt, hat der Schweizer Gesetzgeber im Zusammenhang mit Art. 8 MWSTG (Ort der Dienstleistung) auf eine entsprechende Unterscheidung zwischen B2B- und B2C-Dienstleistungen verzichtet (vgl. E. 2.3.2). Die streitbetreffenden Dienstleistungen gelten als in der Schweiz erbracht, unabhängig davon, ob sie an Steuerpflichtige/Unternehmen oder an Nichtsteuerpflichtige/Verbraucher erbracht wurden. Als solche könne sie auch als elektronische Dienstleistungen i.S.v. Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG qualifizieren, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind (zur separaten Frage, ob die Dienstleistungen an *nicht steuerpflichtige Empfänger* erbracht wurden, siehe nachfolgend E. 9).

**8.3.1.4** Das Bundesgericht hat sich denn auch in allgemeiner Weise mit dem Begriff der «elektronischen Dienstleistungen» i.S.v. Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009 auseinandergesetzt und diesen im Einklang mit dem Begriff der «elektronisch erbrachten Dienstleistungen» im EU-Recht (insb. Art. 7 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011) ausgelegt (vgl. BGE 139 III 346 E. 7.3.4 f). Ob eine elektronische Dienstleistung einem privaten Endverbraucher oder aber einem Unternehmen erbracht wird, ist gemäss der bundesgerichtlichen Definition nicht entscheidend. Auch lassen sich weder dem Wortlaut von Art. 10 MWSTG noch von Art. 10 MWSTV Hinweise darauf entnehmen, dass die Identität des Empfängers für das Vorliegen einer «elektronischen Dienstleistung» von Bedeutung sein könnte. Die von der Vorinstanz erwähnten Kriterien für die Qualifikation einer elektronischen Dienstleistung sind demnach auch für den vorliegenden Fall einschlägig (vgl. E. 2.5.3).

## **8.3.2**

**8.3.2.1** Die Beschwerdeführerin beruft sich weiter auf den Wortlaut von Art. 10 MWSTG und Art. 10 MWSTV, welche eine restriktive Auslegung des Begriffs «elektronische Dienstleistungen» geböten. So sei in den ebenfalls massgeblichen französischen und italienischen Fassungen von Art. 10 MWSTG und Art. 10 MWSTV nicht von «Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen», sondern von «Informations- oder Telekommunikationsdienstleistungen» die Rede. Der Begriff «Informationsdienstleistungen» sei weniger weit auszulegen als «elektronische Dienstleistungen» (Beschwerde, Rn. 89 ff.). Der Begriff «elektronische Dienstleistung» sei überdies enger auszulegen als der im Recht der Europäischen Union verwendete Begriff «elektronisch erbrachte Dienstleistung» (Beschwerde, Rn. 93). Aufgrund der historischen Auslegungsmethode sei zudem nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber im MWSTG 2009 die Definition gemäss Art. 7 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 habe übernehmen wollen (Beschwerde, Rn. 95 ff.).

**8.3.2.2** Der Beschwerdeführerin ist entgegenzuhalten, dass sich das Bundesgericht im Urteil BGE 139 III 346 ausführlich mit den erwähnten Bestimmungen auseinandergesetzt hat und sich dabei insbesondere auch mit der sprachlichen Abweichung zwischen der deutschen Fassung von Art. 10 MWSTG und Art. 10 MWSTV einerseits und den italienischen und französischen Fassungen dieser Bestimmungen andererseits befasst hat. Auch auf die im Recht der Europäischen Union verwendete Terminologie und deren Unterschiede zum Schweizer Recht ist das Bundesgericht eingegangen (BGE 139 III 346 E. 7.3.1 ff.). In diesem Zusammenhang hat das Bundesgericht festgehalten, dass sowohl die Entstehungsgeschichte des MWSTG 2009 als auch die deutsche Fassung von Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009 bestätigten, dass die Schweiz – vorbehaltlich ausdrücklicher Ausnahmeregelungen – eine Übereinstimmung mit dem europäischen Recht angestrebt habe (BGE 139 II 346 E. 7.3.4). Die Einwände der Beschwerdeführerin gegen die höchstrichterliche Auslegung des Begriffs der «elektronischen Dienstleistungen» i.S.v. Art. 10 Abs. 2 MWSTG vermögen daher nicht zu überzeugen.

**8.4** Nach dem Ausgeführten ist zu prüfen, ob die streitbetroffenen Dienstleistungen der Beschwerdeführerin die nach höchstrichterlicher Rechtsprechung festgelegten Kriterien einer elektronischen Dienstleistung erfüllen (vgl. E. 2.5.2 und 2.5.3).

**8.4.1** Die Dienstleistung der Beschwerdeführerin wird über die Plattform und somit *über das Internet erbracht*. Das *erste Kriterium* ist damit erfüllt.

**8.4.2** Die Beschwerdeführerin äussert sich nicht zur Frage, inwieweit sie ihre Dienstleistung durch *automatisierte Vorgänge und ohne bedeutende menschliche Intervention* erbringt. Die von der Vorinstanz zitierten Vertragsbestimmungen legen nahe, dass dafür keine bedeutende menschliche Intervention seitens der Beschwerdeführerin erforderlich ist: Die Vertragspartner der Beschwerdeführerin stellen die Informationen (...) selbst (...) zur Verfügung und laden diese (...) auf die Plattform (vgl. E. 5.3.1; [...]). Eine Bearbeitung der Informationen durch die Beschwerdeführerin findet nicht statt; (...) (vgl. E. 5.3.2). Die Beschwerdeführerin führt (Dienstleistungsempfänger/Konsumenten) und (Dienstleister) sodann (...) zusammen. (...) wird mit Algorithmen, d.h. ohne menschliche Intervention, erstellt (vgl. E. 5.3.1; [...]). (...). Diese scheint jedoch automatisch ausgelöst zu werden. (...) (vgl. E. 5.3.1; [...]). Auch mit Bezug auf (...) ist keine bedeutende menschliche Intervention seitens der Beschwerdeführerin ersichtlich. (...). Aufgrund dieser Bestimmungen und mangels anderweitiger Angaben der Beschwerdeführerin ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin ihre Dienstleistung weitestgehend durch automatisierte Vorgänge und ohne bedeutende menschliche Intervention erbringt. Das *zweite Kriterium* ist damit ebenfalls erfüllt.

**8.4.3** Die *Unmöglichkeit, die in Frage stehende Dienstleistung ohne Informatiktechnologie zu erbringen* kann zum Beispiel technischer, organisatorischer oder finanzieller Art sein (vgl. E. 2.5.3). Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, ihre (Dienstleistung) könne sowohl auf herkömmliche Weise (...) als auch auf elektronische Weise erbracht werden (Beschwerde, Rn. 83).

Darin kann ihr nicht gefolgt werden: Der wirtschaftliche Wert der streitbetroffenen Dienstleistung der Beschwerdeführerin besteht darin, den Angeboten der Vertragspartner Reichweite und Bekanntheit zu verschaffen (vgl. E. 5.4.3.1). Das Zusammenbringen auf der Plattform einer sehr grossen Zahl von (Dienstleistungsempfängern/Konsumenten) auf der ganzen Welt mit den (Dienstleistern) ist damit ein zentraler Aspekt der Dienstleistung. (...). Ohne Informationstechnologie wäre ein Zusammenbringen von Millionen von Vertragspartnern auf der gesamten Welt innert nützlichen Fristen nicht möglich oder zumindest mit einem übermässigen Aufwand verbunden und damit zu kostspielig für die Beschwerdeführerin (vgl. für eine ähnliche Konstellation: BGE 139 II 346 E. 7.4.5). Das *dritte Kriterium* einer elektronischen Dienstleistung ist damit ebenfalls erfüllt.

**8.5** Die streitbetroffenen Dienstleistungen der Beschwerdeführerin qualifizieren als elektronische Dienstleistungen i.S.v. Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG. Die weiteren Einwände der Beschwerdeführerin dagegen vermögen nicht zu überzeugen.

#### **8.5.1**

**8.5.1.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, ihre Dienstleistungen seien vom Wortlaut von Art. 10 MWSTG bzw. Art. 10 MWSTV nicht erfasst (Beschwerde, Rn. 84 ff.). Die Art der in Art. 10 MWSTV genannten Beispiele entspräche nicht ihrer Tätigkeit.

**8.5.1.2** Die Dienstleistung der Beschwerdeführerin besteht wie oben dargelegt darin, ihren Vertragspartnern über (die Plattform) zur Verfügung zu stellen (vgl. E. 5). Wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, ist das Bereitstellen einer (Plattform) in Art. 10 MWSTV nicht ausdrücklich erwähnt. Erwähnt ist jedoch u.a. das Bereitstellen von Datenbanken (Art. 10 Abs. 1 Bst. f MWSTV). Eine Datenbank kann als «elektronisches System, in dem grosse Bestände an Daten zentral gespeichert sind», definiert werden (vgl. Duden Wörterbuch <<https://www.duden.de/rechtschreibung/Datenbank>> [zuletzt abgerufen am 29. August 2024]). Das Bundesverwaltungsgericht hat festgehalten, dass dieser Begriff auf das Betreiben von Kontaktseiten übers Internet (elektronische Plattform zur Partnervermittlung) analog angewandt werden kann, da auch bei Kontaktseiten die erfassten Informationen von den Nutzern abgerufen werden können. Dass die Informationen nicht von der Betreiberin der Kontaktseite gesammelt, sondern von den Nutzern bereitgestellt würden, sei nicht entscheidend (vgl. Urteil des BVGer A-3206/2011 vom 2. Oktober 2012 [bestätigt durch BGE 139 II 346 E. 5.3.2.1]).

Auch im Fall der Plattform der Beschwerdeführerin werden Informationen (...) erfasst und über eine Suchfunktion den Nutzern verfügbar gemacht. Dass die Dienstleistung im Fall der Plattform gegenüber den (Dienstleistern) (und nicht den Nutzern) erbracht wird, die mittels Provisionen für (...) für die Möglichkeit der Nutzung der Plattform bezahlen, macht keinen entscheidenden Unterschied. Denn auch in diesem Fall wird für das Bereitstellen der Informationen auf der Plattform bezahlt, weil sich die Anbieter davon eine grössere Bekanntheit und Reichweite für ihre Angebote erhoffen. Die Dienstleistung der Beschwerdeführerin kann damit als analoge Dienstleistung zum Bereitstellen einer Datenbank i.S.v. Art. 10 Abs. 1 Bst. f MWSTV angesehen werden. Überdies unterscheidet sich die Dienstleistung der Beschwerdeführerin klar von den in Art. 10 Abs. 2 MWSTV

genannten Beispielen von Leistungen, die *nicht* als elektronische Dienstleistungen qualifizieren (blosse Kommunikation zwischen leistungserbringender und leistungsempfangender Person über Draht, Funk, o.ä.; Bildungsleistungen in interaktiver Form; Gebrauchsüberlassung von Anlagen für die alleinige Verfügung des Mieters zwecks Übertragung von Daten; vgl. E. 2.5.2). Die Dienstleistung der Beschwerdeführerin lässt sich demnach per Analogie den elektronischen Dienstleistungen gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV zuordnen.

**8.5.1.3** Letztendlich ist die Frage, ob die Dienstleistung der Beschwerdeführerin von der Aufzählung von Art. 10 Abs. 1 MWSTV erfasst ist, jedoch nicht entscheidend. Der in Art. 10 Abs. 1 MWSTV aufgeführte Katalog von elektronischen Dienstleistungen ist nämlich nicht abschliessend (vgl. E. 2.5.1). Das Bundesgericht hat ausgehend von diesem Katalog den Begriff der elektronischen Dienstleistungen anhand der drei oben genannten Kriterien abstrakt definiert (vgl. E. 2.5.3). Erfüllt eine Dienstleistung die erwähnten Kriterien, ist sie nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch dann als elektronische Dienstleistung anzusehen, wenn sie in Art. 10 Abs. 1 MWSTV nicht ausdrücklich erwähnt ist (vgl. in diesem Sinne auch Urteil des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 [angefochten vor BGer] E. 6.3.3.3).

## **8.5.2**

**8.5.2.1** Die Beschwerdeführerin ist weiter der Auffassung, die per 23. Juni 2020 überarbeitete Fassung der MBI 13, in welcher die drei erwähnten Kriterien zur Bestimmung einer elektronischen Dienstleistung wiedergegeben sind, dürfe nicht rückwirkend zur Anwendung kommen (Beschwerde, Rn. 108 ff.). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz stelle diese eine Änderung der Praxis und nicht lediglich eine Präzisierung derselben dar. Dies ergebe sich sowohl aus dem Umfang der Änderungen (Erhöhung der Grösse der Publikation von 21 auf 33 Seiten) wie auch dem Gehalt (Paradigmenwechsel von beispielhafter Aufzählung zu drei konkret beschriebenen Kriterien). Auch die Webseite der ESTV spreche von materiellen Änderungen. Den von ihr gestützt auf das Bundesgesetz vom 17. Dezember 2004 über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung (BGÖ, SR 152.3) erhaltenen Protokollen der Sitzungen des Fachausschusses MWST (FAM) sei zu entnehmen, dass innerhalb der ESTV keine einheitliche Meinung zu den Änderungen der MBI 13 bestanden habe. Es könne also nicht gesagt werden, dass die in der ab 23. Juni 2020 gültigen Fassung festgehaltene Praxis bereits ab 2010 bestanden habe. Dass die MBI 13 erst 2020 geändert wurde, lasse vielmehr vermuten, dass die drei Kriterien zur Definition

einer elektronischen Dienstleistung von der ESTV zuvor nicht angewandt worden seien.

**8.5.2.2** Der Beschwerdeführerin ist entgegen zu halten, dass sich aus der Rechtsprechung zu Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG ohne Weiteres ergibt, dass Dienstleistungen, die die drei erwähnten Kriterien erfüllen, als elektronische Dienstleistungen qualifizieren (vgl. E. 2.5.2). Welche Fassung der MBI 13 auf die streitbetroffenen Steuerperioden 2015-2020 anwendbar ist, ist insofern nicht entscheidend. Denn Gerichtsbehörden berücksichtigen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung nur mit, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen (vgl. E. 1.9.2). Im Falle einer Verwaltungsverordnung, die der Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung durch das Bundesgericht widerspricht, wäre dies offensichtlich nicht der Fall.

**8.5.2.3** Insoweit die Beschwerdeführerin geltend machen will, dass die streitbetroffenen Dienstleistungen gemäss den vor dem 23. Juni 2020 gültig gewesenen Fassungen der MBI 13 nicht als elektronische Dienstleistungen zu qualifizieren gewesen wären, d.h. mit der am 23. Juni 2020 publizierten Fassung eine *Ausweitung* des Begriffs erfolgte, kann ihr ohnehin nicht gefolgt werden. Wie das Bundesgericht bereits festgehalten hat, gibt die MBI 13 Ziff. 2.3.2 in der bis am 31. Juli 2016 gültigen Fassung lediglich den Inhalt der MWSTV wieder und ergänzt diesen um einige Beispiele. Die darin aufgeführten Beispiele sind ebenfalls nicht abschliessend (vgl. E. 2.5.4). Die drei in der ab 23. Juni 2020 gültigen Fassung aufgenommenen Kriterien – welche den vom Bundesgericht in BGE 139 II 346 E. 7 festgehaltenen Kriterien entsprechen – stellen daher im Vergleich zu den vorherigen Fassungen allenfalls eine *Eingrenzung* des Begriffs der elektronischen Dienstleistungen dar, indem sich daraus ergibt, dass Dienstleistungen, die die drei Kriterien nicht erfüllen, grundsätzlich keine elektronischen Dienstleistungen sind. Eine Ausweitung des Begriffs erfolgte anhand der drei Kriterien jedoch nicht.

**8.5.2.4** Insoweit sich die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf den Vertrauensschutz berufen will, kann ihr daher ebenfalls nicht gefolgt werden. Die Praxisfestlegung war aus den oben dargelegten Gründen nicht geeignet, bei der Beschwerdeführerin das Vertrauen zu erwecken, dass die von ihr erbrachten Dienstleistungen nicht als elektronische Dienstleistungen i.S.v. Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG gälten (vgl. E. 1.9.3).

### **8.5.3**

**8.5.3.1** Die Beschwerdeführerin rügt in Zusammenhang mit der MBI 13 weiter einen Verstoss gegen den Grundsatz der Rechtsicherheit und gegen Art. 65 Abs. 3 MWSTG (Beschwerde, Rn. 127 ff.). Die ESTV sei verpflichtet, Praxisbestimmungen unverzüglich zu veröffentlichen um grösstmögliche Rechtssicherheit zu gewährleisten. Es sei unverständlich, dass die ESTV die MBI 13 im Jahr 2013 veröffentlicht und in Folge dreimal geändert, die drei Kriterien zur Bestimmung einer elektronischen Dienstleistung jedoch erst 2020 aufgenommen habe.

**8.5.3.2** Dazu ist festzuhalten, dass die in BGE 139 II 346 E. 7 identifizierten Kriterien zur Bestimmung einer elektronischen Dienstleistung in keinem Widerspruch zur damals geltenden Verwaltungspraxis standen, weil Letztere diesen Begriff lediglich anhand von Beispielen illustrierte und nicht abstrakt definierte (vgl. E. 8.5.1.3). Aufgrund dieses Urteils war eine Anpassung der Verwaltungspraxis demnach nicht erforderlich. Die Konkretisierung des Begriffs der elektronischen Dienstleistungen anhand der drei Kriterien erfolgte sodann in einem ersten Schritt nicht durch die Verwaltung, sondern durch die höchstrichterliche Rechtsprechung, welche den Steuerpflichtigen auch ohne Wiedergabe in einer Verwaltungsverordnung bekannt sei muss. Es war demnach weder gestützt auf Art. 65 Abs. 3 MWSTG noch aus Gründen der Rechtssicherheit erforderlich, die drei erwähnten Kriterien früher, d.h. unmittelbar nach dem Ergehen des besagten Urteils im Jahre 2013, in die MBI 13 aufzunehmen.

### **8.5.4**

**8.5.4.1** Die Beschwerdeführerin sieht weiter das in Art. 127 Abs. 1 BV verankerte Legalitätsprinzip im Steuerrecht verletzt (Beschwerde, Rn. 132 ff.). Aufgrund des Legalitätsprinzips könne eine Verwaltungsverordnung keinesfalls die alleinige Grundlage für die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts bilden. Mit dem Hinzufügen von drei Kriterien zur in Art. 10 MWSTV enthaltenen Definition einer elektronischen Dienstleistung habe die Vorinstanz zumindest für den vorliegenden Fall den Steuergegenstand erweitert. Jedenfalls sei in Art. 10 Abs. 2 MWSTG eine klarere Formulierung erforderlich gewesen.

**8.5.4.2** Mit Bezug auf die Verwaltungsverordnung kann auf das oben Ausgeführte verwiesen werden (vgl. E. 8.5.1, 8.5.2). Mit der ab dem 23. Juni 2020 gültigen Fassung der MBI 13 fand keine Erweiterung des Steuergegenstands statt und diese Verwaltungsverordnung bildet auch nicht die

alleinige Grundlage der steuerlichen Behandlung der Dienstleistungen der Beschwerdeführerin.

**8.5.4.3** Mit Bezug auf die Kritik der Beschwerdeführerin an Art. 10 Abs. 2 MWSTG ist Folgendes festzuhalten:

**8.5.4.3.1** Nach dem Legalitätsprinzip muss die Ausgestaltung der öffentlichen Abgaben in ihren Grundzügen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Abgabepflichtigen, der Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung (vgl. E. 1.10). Grundlage für die Regelung des Kreises der Steuerpflichtigen bildet vorliegend Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG, womit das Erfordernis der Normstufe (formellgesetzliche Grundlage) erfüllt ist. Die Beschwerdeführerin rügt jedoch sinngemäss eine mangelnde *Normdichte*.

**8.5.4.3.2** Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG sieht im Sinne einer Gegen Ausnahme von der Befreiung von der Steuerpflicht vor, dass, wer ein Unternehmen mit Sitz im Ausland betreibt, das im Inland Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger erbringt, steuerpflichtig ist (vgl. E. 2.4). Der Kreis der Steuerpflichtigen (wie auch Gegenstand und Bemessung der Steuer) wird somit im Gesetz selbst geregelt. Im Gesetz selbst findet sich jedoch keine Umschreibung des Begriffs «elektronische Dienstleistungen». Der Beschwerdeführerin ist zuzugestehen, dass die Auslegung dieses Begriffs mit gewissen Schwierigkeiten verbunden ist (vgl. dazu RALF IMSTEPF, «La notion de prestations de services en matière d'informatique» au sens de la TVA en Suisse, *Revue internationale et européenne de droit fiscal*, 2021/3 S. 358, 364; MATHIAS BOPP, MWST und Internet, *Expert Focus* 5/20 S. 312 ff.; IVO GUT, Die subjektive Steuerpflicht ausländischer Unternehmen, in: OREF (Hrsg.), *Au carrefour des contributions: Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le juge Pascal Mollard*, 2020, S. 62 ff.). Ein Verstoß gegen das Legalitätsprinzip bzw. die erforderliche Bestimmtheit des anzuwendenden Rechtsatzes kann darin jedoch nicht erblickt werden. Generell kann der Gesetzgeber nicht darauf verzichten, allgemeine und mehr oder minder vage Begriffe zu verwenden, deren Auslegung und Anwendung der Praxis überlassen werden muss (vgl. BGE 131 II 13 E. 6.5.1; MICHAEL BEUSCH, in MWSTG-Kommentar, Auslegung MWSTG N 1). Der Bereich der Informations- und Kommunikationstechnologien, zu welchem die elektronischen Dienstleistungen gehören, befindet sich aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung und der technologischen Entwicklung in starkem Wandel.

Daraus ergibt sich ein erhöhtes Bedürfnis an Flexibilität, um die Vielfalt und Komplexität der zu ordnenden Sachverhalte zu erfassen. Solche Flexibilitätsbedürfnisse sind mit Bezug auf den erforderlichen Bestimmtheitsgrad einer gesetzlichen Regelung mitzubewertigen (BGE 131 II 13 E. 6.5.1 m.w.H.; Urteil des BVGer A-4116/2008 vom 6. Januar 2010 E. 4.2). Dass auf eine umfassende Definition des Begriffs der elektronischen Dienstleistungen im formellen Gesetz verzichtet wurde, ist daher im Hinblick auf die Praktikabilität nachvollziehbar und nicht zu beanstanden (vgl. E. 1.10).

## 9.

In einem zweiten Schritt (vgl. E. 6.4) ist demnach zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die elektronischen Dienstleistungen an *nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen* i.S.v. Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG erbracht hat (vgl. E. 2.4).

**9.1** Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, der Begriff «nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen» sei im Rahmen einer teleologischen Auslegung auf «Nichtunternehmer» bzw. «Privatperson» zu reduzieren (Beschwerde, Rn. 30 ff.; sie beruft sich dabei u.a. auf HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, Handbuch MWSTG, N 543). Dies sei geboten, um dem gesetzgeberischen Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung im Verhältnis zwischen der Schweiz und der Europäischen Union gerecht zu werden. Sie verweist dabei erneut auf die gemäss EU-Recht getroffene Unterscheidung zwischen B2B- und B2C-Dienstleistungen. Leistungserbringer würden nur bei Erbringen von elektronischen Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige/Verbraucher (B2C) steuerpflichtig, bei elektronischen Dienstleistungen an Unternehmen seien Letztere zur Meldung und Abführung der MWST verpflichtet. In der Schweiz würden aber, der Auslegung der ESTV folgend, bei Überschreiten der relevanten Umsatzschwellen sämtliche elektronischen Dienstleistungen (an Unternehmen und Privatpersonen) steuerbar, sofern auch nur ein Dienstleistungsempfänger nicht in der Schweiz steuerpflichtig sei, etwa weil er als Kleinunternehmer von der Steuerpflicht befreit ist. Dies führe zu Wettbewerbsverzerrungen, weil etwa ein Schweizer Unternehmen, das in Deutschland elektronische Dienstleistungen an ein Unternehmen erbringe, dort nicht steuerpflichtig werde, ein ausländischer Dienstleistungsanbieter unter gleichen Vorzeichen in der Schweiz aber steuerpflichtig würde. Ziel von Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG sei es zudem (lediglich), die Nichtbesteuerung von elektronischen Dienstleistungen zu vermeiden, sofern diese in der Schweiz einem *nicht-unternehmerischen Endverbrauch* zugeführt würden.

## 9.2

**9.2.1** Mit Bezug auf die Auslegung des Begriffs «nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen» gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG 2009 hat das Bundesverwaltungsgericht bereits festgehalten, dass es sich dabei um einen Verweis auf die Steuerpflicht gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 (bzw. das Fehlen derselben) handelt. Mit anderen Worten ist ein ausländisches Unternehmen dann subjektiv steuerpflichtig, wenn es Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an Empfänger erbringt, die entweder kein Unternehmen i.S.v. Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 betreiben oder nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2009 von der Steuerpflicht befreit sind und auf diese Befreiung nicht gemäss Art. 11 MWSTG verzichtet haben (Urteil des BVGer A-4388/2014 vom 26. November 2015 E. 5.3).

**9.2.2** In der ab dem 1. Januar 2018 gültigen Fassung wurde in Art. 10 Abs. 1 MWSTG der Verweis auf die Befreiung von der Steuerpflicht nach Abs. 2 entfernt. D.h., steuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt (...) (MWSTG 2016); während gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 (Erster Satz) steuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt *und nicht nach Absatz 2 von der Steuerpflicht befreit ist* (vgl. E. 2.4). Darin kann jedoch keine materielle Änderung in dem Sinne erblickt werden, dass nunmehr Personen, die ein Unternehmen i.S.v. Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016 betreiben, aber von der Steuerpflicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2016 *befreit* sind, ebenfalls als «steuerpflichtig» gelten sollen. Zum einen spricht der klare und unmissverständliche Wortlaut (Steuerpflicht / Befreiung von der Steuerpflicht) gegen eine solche Annahme. Zum andern ist der Botschaft des Bundesrates vom 25. Februar 2015 zu Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (BBl 2015 2615, S. 2631) zu entnehmen, dass der Vorbehalt zugunsten von Abs. 2 lediglich aus gesetzesredaktionellen Gründen gestrichen wurde. Art. 10 MWSTG ist als eine Regelungseinheit zu verstehen. Als «nicht steuerpflichtig» i.S.v. Art. 10 MWSTG 2016 gilt demnach (weiterhin), wer entweder kein Unternehmen i.S.v. Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG 2016 betreibt oder nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2016 von der Steuerpflicht befreit ist und auf diese Befreiung nicht gemäss Art. 11 MWSTG verzichtet hat.

**9.3** Nachfolgend ist auf die Auffassung der Beschwerdeführerin einzugehen, diese Auslegung würde zu Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zwischen der Schweiz und der EU führen.

**9.3.1** Die Beschwerdeführerin weist zu Recht darauf hin, dass die Steuerpflicht für elektronische Dienstleistungen, die an Steuerpflichtige/Unternehmen (B2B) erbracht werden, in der EU anders geregelt ist. In der EU ist bei solchen Dienstleistungen die Mehrwertsteuer grundsätzlich vom steuerpflichtigen Empfänger geschuldet (vgl. E. 3.2). In der Schweiz kann jedoch für solche Dienstleistungen auch der Dienstleistungserbringer ab dem ersten Franken steuerpflichtig werden, wenn er einen Umsatz von mehr als Fr. 100'000.– erzielt und die Dienstleistungen nicht ausschliesslich an steuerpflichtige Empfänger erbracht werden (vgl. Art. 10 MWSTG; HONAUER/PROBST/ROHNER/FREY, Handbuch MWSTG, N 543; IMSTEPF, «La notion de prestations de services en matiere d'informatique» au sens de la TVA en Suisse, a.a.O., S. 360; WILLI LEUTENEGGER, Mehrwertsteuerpflicht von ausländischen Unternehmen in der Schweiz, in: Expert Focus 2018/10, S. 825, 826). Eine Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung im Verhältnis zwischen der Schweiz und der EU ist in diesem Zusammenhang jedoch nicht erkennbar: Der Ort der Dienstleistung (und somit der Besteuerung) befindet sich sowohl nach dem Schweizer Recht wie nach dem Recht der EU am Ort des Empfängers, auch wenn die Steuerpflicht unterschiedlichen Rechtssubjekten (Erbringer oder Empfänger) obliegen kann. Die Beschwerdeführerin macht denn auch nicht geltend, dass sie mit Bezug auf die streitbetreffenden Umsätze in der EU (ebenfalls) mehrwertsteuerpflichtig sei. Dass ein Schweizer Unternehmen für vergleichbare Dienstleistungen gegenüber einem steuerpflichtigen Empfänger mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat möglicherweise keine Mehrwertsteuer zu bezahlen hätte (sondern der steuerpflichtigen Dienstleistungsempfänger im Reverse-Charge Verfahren steuerpflichtig wäre), stellt für sich genommen keine Wettbewerbsverzerrung dar.

**9.3.2** Wie die Vorinstanz zutreffend festhält, hätte die von der Beschwerdeführerin angestrebte Auslegung hingegen eine doppelte Nichtbesteuerung und somit eine Wettbewerbsverzerrung zur Folge. Demnach würde nämlich ein Unternehmen mit Sitz im Ausland, das elektronische Dienstleistungen an Unternehmen i.S.v. Art. 10 MWSTG erbringt, die wegen Nichterreichens der Umsatzschwelle von Fr. 100'000.– von der Steuerpflicht befreit sind (demnach «nicht steuerpflichtige Empfänger», aber keine «Privatpersonen» sind), nicht steuerpflichtig. Die steuerbefreiten Unternehmen ihrerseits müssen jedoch eine Bezugsteuer erst entrichten, wenn sie im Kalenderjahr für mehr als Fr. 10'000.– solche Leistungen beziehen (Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG; vgl. E. 2.9). Unter dieser Schwelle könnten die Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland damit steuerfrei bezogen werden, während die gleichen Dienstleistungen von

Leistungserbringern mit Sitz in der Schweiz steuerbar wären. Ziel der Gegen Ausnahme von der Befreiung von der Steuerpflicht für Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen war es gerade, solche Verzerrungen bzw. damit einhergehende Steuerausfälle zu verhindern (vgl. E. 2.5.1).

**9.3.3** Die von der Beschwerdeführerin angestrebte «teleologische Reduktion» scheidet somit bereits daran, dass sich aus dem von der Norm angestrebten Zweck keinen Anhaltspunkt für eine solche Auslegung ergibt. Ein triftiger Grund für eine Abweichung vom klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut («nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen») liegt mit anderen Worten nicht vor (vgl. E. 1.6). Auch aus den von der Beschwerdeführerin zitierten Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung, die der Rat der OECD im September 2016 angenommen hat, lässt sich nichts Gegenteiliges ableiten. Dies nur schon aus dem Grund, dass es sich hierbei nicht um ein rechtsverbindliches Instrument handelt und die Leitlinien keine detaillierten Vorgaben für innerstaatliche Rechtsvorschriften machen (vgl. OECD, Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung, 2017 [<http://dx.doi.org/10.1787/9789264274426-de>], Ziff. 5).

**9.4** In tatsächlicher Hinsicht wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten, dass sie Dienstleistungen (auch) an nicht steuerpflichtige Empfänger erbracht hat (vgl. Beschwerde, Rn. 159). Dies ergibt sich vielmehr bereits aus der von der Beschwerdeführerin bereit gestellten Übersicht mit den von ihr mit Schweizer Geschäftspartnern erzielten Umsätzen (vgl. Bst. C.a; Akte der Vorinstanz Nr. 10.1). Nach dem Ausgeführten hat die Beschwerdeführerin in den streitbetreffenden Steuerperioden elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger erbracht. Sie unterlag demnach der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 10 MWSTG.

## **10.**

In einem nächsten Schritt ist auf die Folgen der Steuerpflicht der Beschwerdeführerin bzw. grundsätzliche Einwendungen der Beschwerdeführerin gegen eine Nachbelastung der Inlandsteuer einzugehen.

**10.1** Die Beschwerdeführerin hat ihre unternehmerische Tätigkeit vor dem (Datum) begonnen bzw. ab diesem Datum Leistungen im Inland erbracht (vgl. Sachverhalt Bst. C.a). Zumal die Voraussetzungen für die subjektive Steuerpflicht damit ab dem (Datum) gegeben waren, ist die Beschwerdeführerin ab diesem Zeitpunkt steuerpflichtig (vgl. E. 2.6, 9.4). Im Einklang

mit dem Selbstveranlagungsprinzip ist die Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich und hätte sich unaufgefordert bei der ESTV anmelden müssen. Dass sie dies unterlassen hat, hemmt den Beginn der Steuerpflicht nicht. Die ESTV hat die Beschwerdeführerin zu Recht ab diesem Datum rückwirkend ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen (vgl. E. 2.8; vgl. für einen vergleichbaren Sachverhalt Urteil des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 [angefochten vor BGer] E. 7).

Bei den streitbetroffenen Dienstleistungen der Beschwerdeführerin handelt es sich auch unbestrittenermassen um steuerpflichtige Leistungen im Sinne des MWSTG. Jedenfalls wird von der Beschwerdeführerin zu Recht nicht geltend gemacht, die von ihr erbrachten Dienstleistungen stellten von der Steuer ausgenommene oder befreite Leistungen dar. Die Leistungen sind demnach grundsätzlich steuerbar (Art. 18 Abs. 1 MWSTG; vgl. E. 2.7).

**10.2** Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, eine «rückwirkende Abwicklung» der Inlandsteuer verstosse gegen Art. 10 und 45 MWSTG. Dies, weil Dienstleistungen der Bezugsteuer gemäss Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG unterlägen, wenn der im Ausland ansässige Dienstleister zum fraglichen Zeitpunkt nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen sei, wobei nicht entscheidend sei, ob der Leistungserbringer eigentlich hätte registriert sein sollen oder nicht. Gleichzeitig schulde ein Unternehmen, sobald es im MWST-Register eingetragen sei, die Inlandsteuer auf allen in der Schweiz erbrachten Leistungen (auch auf solchen, die ohne Eintragung der Bezugsteuer unterliegen würden). Eine rückwirkende Eintragung ins MWST-Register führe demnach zu Fällen von Doppelbesteuerung, wenn die Bezugsteuer bereits abgeführt worden sei. Zudem sei in Fällen rückwirkender MWST-Registrierung die Überwälzung der Steuer häufig nicht mehr möglich. Die Praxis der ESTV verstosse auch gegen das Prinzip der Wirtschaftlichkeit der Erhebung (Art. 1 Abs. 3 Bst. b MWSTG). Denn es mache keinen Sinn, Steuern von einem nichtinländischen Steuerpflichtigen zu erheben, obwohl ein inländischer Steuerpflichtiger existiere.

**10.3** Die Einwände der Beschwerdeführerin vermögen aus den folgenden Gründen nicht zu überzeugen:

**10.3.1** Zum Verhältnis zwischen der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 10 MWSTG und der Bezugsteuerpflicht gemäss Art. 45 MWSTG ist Folgendes festzuhalten: Wie die Beschwerdeführerin zu Recht festhält, ist für die Bezugsteuerpflicht des Leistungsempfängers gemäss Art. 45 Abs. 1

Bst. a (erster Teilsatz) MWSTG nicht entscheidend, ob der (zu Recht oder zu Unrecht) nicht im MWST-Register eingetragene Leistungserbringer subjektiv steuerpflichtig ist (vgl. Urteil des BVGer A-4388/2014 vom 26. November 2015 E. 5.4.3; Botschaft des Bundesrates vom 25. Februar 2015 zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes [BBl 2015 2615, 2655]). Gleichermassen ist es für die subjektive Steuerpflicht gemäss Art. 10 MWSTG nicht entscheidend, ob die Leistungen der steuerpflichtigen Person ganz oder teilweise (auch) der Bezugsteuer unterliegen. Nur Leistungserbringer mit Sitz im Ausland, die Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen *ausschliesslich an steuerpflichtige Empfänger* erbringen, sind von der Steuerpflicht befreit (E. 2.4). Werden Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen auch an nichtsteuerpflichtige Empfänger erbracht, ist die subjektive Steuerpflicht gegeben und der Leistungserbringer ist zur Anmeldung für das MWST-Register verpflichtet (vgl. E. 2.4 und 2.8). Aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin diese Anmeldung unterlassen hat, kann sie nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die rückwirkende Eintragung ist vielmehr unmittelbare Folge des Selbstdeklarationsprinzips und dient der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen. Andernfalls würden säumige Steuerpflichtige gegenüber denjenigen, die sich bei der Erfüllung der Voraussetzungen aus eigener Initiative ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen liessen, begünstigt.

**10.3.2** Es trifft zu, dass sich aufgrund der Tatsache, dass die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 10 MWSTG und der Bezugsteuerpflicht gemäss Art. 45 MWSTG gleichzeitig erfüllt sein können, Fälle von Doppelbesteuerung ergeben können. Die ESTV trägt diesem Umstand in der Praxis Rechnung, indem sie auf die Nachbelastung der Inlandsteuer *verzichtet*, wenn das Unternehmen mit Sitz im Ausland erst zu einem späteren Zeitpunkt rückwirkend im MWST-Register eingetragen wird, sofern das Unternehmen mit Sitz im Ausland nachweist, dass auf der Leistung bereits die Bezugsteuer durch den Leistungsempfänger entrichtet wurde (vgl. E. 2.10). Darauf wird nachfolgend näher einzugehen sein (vgl. E. 11.2).

**10.3.3** Aus der Rüge, die Überwälzung der Steuer sei bei einer Nachforderung der Steuer oftmals nicht mehr möglich, kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Der in Art. 1 Abs. 3 Bst. c MWSTG verankerte Grundsatz der Überwälzbarkeit der MWST verlangt, das Mehrwertsteuerrecht derart auszugestalten, dass die Überwälzung der Steuer nicht erschwert, sondern erleichtert wird. Dabei handelt es sich jedoch lediglich um eine Leitlinie für den Gesetzgeber und die Verwaltung, aus der weder

die Verwaltung noch die steuerpflichtigen Personen irgendwelche Rechte ableiten können (vgl. Urteil des BGer 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 6.1). Die Überwälzung richtet sich alleine nach den privatrechtlichen Vereinbarungen (Art. 6 MWSTG; vgl. E. 2.1.2). Aus dem Überwälzbarkeitsprinzip entsteht gegenüber dem Staat kein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Überwälzung der Mehrwertsteuer. Die Bezahlung rechtmässig erhobener Steuernachforderungen lässt sich somit nach ständiger Rechtsprechung nicht unter Hinweis auf die Unmöglichkeit der Überwälzung verweigern (vgl. Urteil des BGer 2C\_518/2007, 2C\_519/2007 vom 11. März 2008 E. 3.4; Urteile des BVGer A-713/2017 vom 2. Juli 2018 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_767/2018]; A-6180/2012 vom 3. September 2013 E. 2.6; A-1618/2006 vom 27. August 2008 E. 2.5).

**10.3.4** Auch aus dem Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit (Art. 1 Abs. 3 Bst. b MWSTG; vgl. E. 2.1.1), der sich ebenfalls an Gesetzgeber und Verwaltung richtet, lässt sich nichts Gegenteiliges ableiten. Nach diesem Grundsatz soll «die Erhebung der Steuer nach einfachen Grundsätzen und mit möglichst geringem Erhebungsaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und des Fiskus» erfolgen (DIEGO CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar, Art. 1 N 159). Der Gesetzgeber hat mit Bezug auf Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland (auch) an nicht steuerpflichtige Empfänger erbracht werden, gerade deswegen eine subjektive Steuerpflicht der Leistungserbringer vorgesehen, weil die Erhebung der Bezugsteuer bei nicht steuerpflichtigen Empfängern schwer durchsetzbar war und solche Leistungen aufgrund der Schwelle bei der Bezugsteuerpflicht oftmals gar nicht der Bezugsteuer unterlagen (vgl. E. 2.5.1, 2.9.1). Seit dem 1. Januar 2018 unterliegen Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nichtsteuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen gar nicht mehr der Bezugsteuer (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2016; vgl. E. 2.9.2). Mit anderen Worten wurde die subjektive Steuerpflicht von ausländischen Erbringern von Telekommunikations- und elektronischen Dienstleistungen u.a. im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit der Erhebung eingeführt. Ein Verzicht auf die Nachbelastung bei gegebener subjektiver Steuerpflicht des Leistungserbringers würde – abgesehen davon, dass es gesetzeswidrig wäre – dem Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit damit zuwiderlaufen.

**10.3.5** Zusammengefasst hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin zu Recht die geschuldete Inlandsteuer nachbelastet. Der Antrag der Beschwerdeführerin, die Steuerforderung für die Steuerperioden 2015-2019

sei auf Fr. 0.– und die Steuerforderung für die Steuerperiode 2020 sei auf (Betrag) festzusetzen (vgl. dazu E. 1.3.2), ist abzuweisen.

## 11.

In einem nächsten Schritt ist auf den Umfang der Nachbelastung bzw. die Eventualanträge der Beschwerdeführerin einzugehen.

**11.1** Die Beschwerdeführerin stellt den Eventualantrag, die MWST für die Steuerperioden 2015-2020 sei ihr nur im Umfang von (Betrag) nachzubelasten. Dies entspreche dem Anteil der Umsätze, für die nach ihrer Ermittlung die Empfänger *nicht* gemäss Art. 45 MWSTG bezugsteuerpflichtig waren (Beschwerde, Rn. 145). Die Beschwerdeführerin stützt sich dabei auf die von ihr erstellte Excel-Tabelle. Sie habe die *mutmassliche Bezugsteuerpflicht* der Leistungsempfänger anhand von drei Kriterien ermittelt. Eine solche habe (zumindest) bei Dienstleistungsempfängern bestanden

- 1) die im relevanten Zeitraum bereits in der Schweiz für MWST-Zwecke registriert gewesen seien;
- 2) die durch die durch Nutzung der Plattform einen Umsatz von mehr als Fr. 100'000.– erzielt hätten, oder
- 3) alleine an sie (die Beschwerdeführerin) Provisionsgebühren von mehr als Fr. 10'000.– bezahlt hätten.

Die von der Vorinstanz verfügte Nachbelastung führe zu Situationen von Doppelbesteuerungen und sei zur Verhinderung eines Steuerausfalls nicht notwendig. Sie würde zu nicht gerechtfertigten Steuermehreinnahmen führen, die über das in Art. 130 BV vorgeschriebene hinausgingen (Beschwerde, Rn. 153 ff.). Überdies stelle die Weigerung der ESTV, ihr (der Beschwerdeführerin) Akteneinsicht in ihre Berechnungsgrundlage zur annäherungsweise Ermittlung der Nachbelastung zu gewähren, eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs dar (Beschwerde, Rn. 168 ff.).

**11.2** Die ESTV hatte der Beschwerdeführerin ursprünglich (mit den beiden EM vom 27. September 2021) die MWST auf sämtlichen nicht abgerechneten steuerbaren Inlandumsätzen nachbelastet (vgl. Sachverhalt Bst. C.b). Mit Verfügung vom 15. Dezember 2022 bzw. Einspracheentscheid vom 22. September 2023 wurde der Beschwerdeführerin dagegen lediglich die MWST auf dem Anteil der nicht bereits als Dienstleistungsbezüge abgerechneten Provisionsumsätze nachbelastet. Dabei wurde der Beschwerdeführerin eine Erleichterung im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung des Anteils der von den Kunden der Beschwerdeführerin bereits

angerechneten Provisionsumsätze gewährt (vgl. dazu E. 11.3.1 f.). Daraus ergab sich eine Steuernachforderung in Höhe von (Betrag) (Steuerperioden 2015 bis 2019) und (Betrag) (Steuerperiode 2020) (vgl. Sachverhalt Bst. D.e und E.c) (zu den Verzugszinsen vgl. nachfolgend E. 12).

Zur (annäherungsweise) Ermittlung des Anteils der von den Kunden der Beschwerdeführerin bereits abgerechneten Provisionsumsätze ist die Vorinstanz wie folgt vorgegangen:

Ausgangspunkt war die Excel-Tabelle zu den mit Schweizer Kunden erzielten Umsätzen, die die Beschwerdeführerin der ESTV zur Verfügung gestellt hat (vgl. Sachverhalt Bst. C.a; Akte der Vorinstanz Nr. 10.1). Darauf sind sämtliche Umsätze, die die Beschwerdeführerin mit Vertragspartnern erzielt hat, die eine Rechnungsadresse in der Schweiz aufweisen, pro Steuerperiode erfasst (2014-2020; wobei die erste und zweite Jahreshälfte 2020 separat erfasst sind). Die Beschwerdeführerin hat darauf eine Einteilung der Entgelte für Dienstleistungen «an vermutlich nicht Steuerpfl. / Bezugsteuerpfl.» und an «vermutlich eingetragene Steuerpfl. / Bezugsteuerpfl.» vorgenommen (vgl. dazu oben E. 11.1). Die ESTV ermittelte auf der Grundlage dieser Aufstellung die *effektiv abgerechneten Bezugsteuern* individuell für jeden Kunden und jede Abrechnungsmethode aus ihren Systemen. Dies, weil aufgrund der von der Beschwerdeführerin ermittelten theoretischen Verpflichtung der Leistungsempfänger zur Abrechnung der Bezugsteuer nicht geschlossen werden könne, dass die entsprechenden Leistungsbezüge auch tatsächlich mit der ESTV abgerechnet wurden.

In einem *ersten* Schritt hat die ESTV dazu die insgesamt (Zahl) Einzeleinträge auf der Excel-Liste der Beschwerdeführerin bereinigt bzw. unter (Zahl) ermittelten «(...) Kunden» konsolidiert. D.h. es wurden die einzelnen, von der Beschwerdeführerin für die einzelnen (Angebote) ausgewiesenen Provisionsumsätze (Zahl) konkreten (Dienstleister) (identifiziert durch UID, (...) -ID oder (Name)); teilweise (mehrere Angebote) zugeordnet. In einem *zweiten* Schritt hat die ESTV annäherungsweise ermittelt, welche von der Beschwerdeführerin angegebenen Provisionsumsätze von den (Dienstleistern) bereits bei ihr (der ESTV) als Dienstleistungsbezüge *deklariert* bzw. *nicht deklariert* worden sind. Dazu hat sie die Kategorisierung der Leistungsempfänger auf der Excel-Liste verfeinert und in drei Kategorien eingeteilt:

a) die «*vermutlich eingetragene Steuerpfl. / Bezugsteuerpfl.*» Leistungsempfänger, soweit diese identifiziert und zugeordnet werden konnten (UID

bekannt);

b) die «*vermutlich eingetragene Steuerpfl. / Bezugsteuerpfl.*» Leistungsempfänger, bei denen keine Zuordnung bzw. positive Identifikation vorgenommen werden konnte (weder im MWST- noch im DVS-System der ESTV erfasst) und

c) die «*vermutlich nicht Steuerpfl. / nicht Bezugsteuerpfl.*» Leistungsempfänger.

Bei der *Kategorie a)*, d.h. den identifizierten, vermutlich steuerpflichtigen Leistungsempfängern, hat die ESTV individuell für jeden einzelnen (Dienstleister) eine Systemabfrage in den vorhandenen Daten durchgeführt, um die pro Steuerperiode deklarierten Dienstleistungsbezüge zu ermitteln und diese mit den dem jeweiligen (Dienstleister) zugeordneten Provisionsbeträgen zu vergleichen. Die entsprechenden Systemabfragen hat sie eigens programmiert. Da Leistungsempfänger gegenüber der ESTV nicht zu deklarieren haben, von welchem ausländischen Unternehmen der Bezugssteuer unterliegende Leistungen bezogen wurden, konnte nicht mit Sicherheit festgestellt werden, ob und in welcher Höhe die deklarierten Dienstleistungsbezüge der Beschwerdeführerin (oder aber [auch] anderen ausländischen Unternehmen) zuzuordnen waren. Die ESTV hat zugunsten der Beschwerdeführerin *sämtliche* von den Leistungsempfängern in ihren Abrechnungsformularen deklarierten Dienstleistungsbezüge dieser zugeordnet und zu deren Gunsten abzugsweise berücksichtigt. Von einer Anrechnung wurde jedoch abgesehen, wenn die deklarierten Dienstleistungsbezüge unter einem Schwellenwert von 80% des von der Beschwerdeführerin für die jeweiligen Kunden angegebenen Provisionsumsatzes ausgefallen sind. Dies weil die ESTV es in diesen Fällen als sehr unwahrscheinlich erachtete, dass es sich um eine Deklaration der betragsmässig um 20% höheren Dienstleistung der Beschwerdeführerin handeln könnte. Im Umfang der Differenz zwischen den von der Beschwerdeführerin mit den fraglichen Leistungsempfängern ausgewiesenen Provisionsumsätzen und den von diesen deklarierten (und angerechneten) Dienstleistungsbezügen ging die ESTV davon aus, dass auf den Provisionen keine Bezugsteuer abgerechnet wurde.

Bei der *Kategorie b)*, d.h. den vermutlich steuerpflichtigen Leistungsempfängern, die nicht identifiziert werden konnten, ging die ESTV davon aus, dass *keine* Dienstleistungsbezüge deklariert wurden, da diese bei der ESTV gar nicht erfasst bzw. registriert waren.

Bei der *Kategorie c*), d.h. den «*vermutlich nicht Steuerpfl. / nicht Bezugsteuerpfl.*» Leistungsempfängern, erachtete die ESTV es mangels gegebener Steuerpflicht ebenfalls als erstellt, dass *keine* Bezugsteuer abgerechnet wurde.

Auf dem resultierend aus diesen drei Kategorien nicht als Dienstleistungsbezug abgerechneten Provisionsumfang hat die ESTV der Beschwerdeführerin die Inlandsteuer nachbelastet.

### 11.3

**11.3.1** Wie bereits erwähnt, verzichtet die ESTV gemäss ihrer Verwaltungspraxis auf die Nachbelastung der Inlandsteuer, wenn das Unternehmen mit Sitz im Ausland erst zu einem späteren Zeitpunkt rückwirkend im MWST-Register eingetragen wird, sofern das Unternehmen mit Sitz im Ausland *nachweist*, dass auf der Leistung bereits die Bezugsteuer durch den Leistungsempfänger entrichtet wurde (vgl. E. 2.10). Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid vom 22. September 2023 anerkannt, dass der ursprünglich geforderte Nachweis der Abrechnung der Bezugsteuer mittels Einzelbestätigungen der Leistungsempfänger für die Beschwerdeführer mit Schwierigkeiten verbunden ist. Sie gewährte der Beschwerdeführerin daher gestützt auf Art. 80 MWSTG eine Erleichterung und liess eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer zu (vgl. E. 2.11; Einspracheentscheid Ziff. II.7.2).

Eine annäherungsweise Ermittlung ist zulässig, wenn der steuerpflichtigen Person aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe entstehen und sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrertrag, keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse und keine übermässige Erschwerung der Steuerabrechnung für andere steuerpflichtige Personen und der Steuerkontrolle ergeben. Erleichterungen bzw. Pauschalisierungen können sowohl für gesamte Branchen als auch in besonderen Einzelfällen gewährt werden (E. 2.11). Zwar bezweckt diese Bestimmung nicht, einem Steuerpflichtigen im Rahmen einer MWST-Kontrolle – also nachträglich – Erleichterungen zuzugestehen (vgl. Urteil des BGer 2C\_595/2016 vom 11. Januar 2017 E. 4.1.1 in fine). Die Vorinstanz legt jedoch in nachvollziehbarer Weise dar, weshalb vorliegend von einem «Sonderfall» auszugehen ist und der Nachweis der Abrechnung der Bezugsteuer für die Beschwerdeführerin aufgrund der sehr grossen Anzahl an Leistungsempfängern mit erheblichen Umtrieben verbunden wäre. Das Vorgehen der Vorinstanz ist damit nicht grundsätzlich zu beanstanden.

**11.3.2** Die annäherungsweise Ermittlung der Vorinstanz besteht in einem Abgleich der Daten der Beschwerdeführerin zu den Leistungsempfängern mit den in ihren eigenen Systemen enthaltenen Steuerdaten. Es wird die effektiv abgerechnete Bezugsteuer individuell pro Kunde und jede Abrechnungsperiode ermittelt. Eruiert wird also, ob von einem Leistungsempfänger *tatsächlich* Bezugsteuern abgerechnet wurden oder nicht. Diese Vorgehensweise ist geeignet, Fälle von Doppelbesteuerung zu verhindern, ohne einen Steuerausfall zu bewirken (weil die Steuer jedenfalls entweder als Bezugsteuer oder als Inlandsteuer bei der Beschwerdeführerin erhoben wird). Die Ermittlung ist zwar nur annäherungsweise und nicht exakt: Bei den Kategorien b) und c) (nicht identifizierbare bzw. nicht bezugsteuerpflichtige Leistungsempfänger) kann zwar davon ausgegangen werden, dass auf den ihnen zugeordneten Dienstleistungsbezügen keine Bezugsteuer abgeliefert wurde. Unsicherheiten ergeben sich aber hinsichtlich der Kategorie a) (identifizierte, vermutlich steuerpflichtige Leistungsempfänger). So können die von den einzelnen (Dienstleistern) abgerechneten Bezugsteuern nicht mit Sicherheit den Dienstleistungsbezügen der Beschwerdeführerin zugeordnet werden (sie könnten auch aus Dienstleistungen anderer ausländischer Unternehmen resultieren). Die ESTV hat jedoch darauf verzichtet, einen bestimmten Anteil der deklarierten Leistungsbezüge nicht als der Beschwerdeführerin anrechenbaren «Fremdanteil» zu definieren und nicht zu berücksichtigen. Das Vorgehen ist insofern nicht zu beanstanden, als die ESTV *zugunsten* der Beschwerdeführerin *sämtliche* von den Leistungsempfängern in ihren Abrechnungsformularen deklarierten Dienstleistungsbezüge der Beschwerdeführerin zugerechnet und abzugsweise berücksichtigt hat. Aus der diesbezüglichen Unsicherheit ist ihr somit kein Nachteil entstanden. Von einer Anrechnung wurde hingegen abgesehen, wenn die deklarierten Dienstleistungsbezüge nachweislich unter einem Schwellenwert von 80% des von der Beschwerdeführerin für die jeweiligen Kunden angegebenen Provisionsumsatzes ausgefallen sind (betragsmässig insgesamt ausmachend [Betrag], was ca. [Prozent] der Gesamtnachbelastung entspricht). Aufgrund der viel geringeren Deklaration ging die ESTV davon aus, dass es sehr *unwahrscheinlich* erschien, dass es sich um eine Deklaration jener Dienstleistungen handeln könnte. Diese Einschätzung der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden. Bei dieser substantiellen Differenz (von 20%) durfte die ESTV davon ausgehen, dass es sich nicht um Dienstleistungen der Beschwerdeführerin handelt, d.h. auf den Dienstleistungen der Beschwerdeführerin keine Bezugsteuer bezahlt wurde.

**11.3.3** Insoweit die Beschwerdeführerin beantragt, es müsse bereits dann auf eine Nachbelastung verzichtet werden, wenn die Empfänger mit Bezug auf eine bestimmte Leistung *verpflichtet* gewesen wären, die Bezugsteuer abzuliefern, kann ihr nicht gefolgt werden. Die subjektive Steuerpflicht des Leistungsempfängers besteht, wie dargelegt, unabhängig von einer allfälligen Bezugsteuerpflicht betreffend bestimmte Leistungen (vgl. E. 10.3.1). Die von der Beschwerdeführerin erzielten steuerbaren Umsätze unterliegen demnach der Inlandsteuer und dies unbeachtlich der Frage, ob der Empfänger der Leistung die Bezugsteuer hätte abliefern müssen oder nicht. Einen gesetzlichen Anspruch auf Verzicht auf die Nachbelastung über die gemäss der Verwaltungspraxis vorgesehene Konstellation hinaus besteht nicht. Aus der theoretisch bestehenden Bezugsteuerpflicht kann auch nicht ohne Weiteres gefolgert werden, dass die Bezugsteuer tatsächlich bezahlt wurde, d.h. eine Doppelbesteuerung vorläge. Vielmehr zeigt die Ermittlung der Vorinstanz anhand der konkreten Steuerdaten gerade auf, dass dies nicht der Fall war. Der von der Beschwerdeführerin geforderte Ansatz hätte demnach zur Folge, dass selbst dann auf eine Nachbelastung verzichtet würde, wenn trotz bestehender Pflicht keine Bezugsteuer abgeliefert wurde. Dies ist im Hinblick auf das auch gemäss der Verwaltungspraxis angestrebte Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht gerechtfertigt und stünde im Widerspruch zum ebenfalls angestrebten Ziel der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung. Die ESTV hat die entsprechenden Angaben der Beschwerdeführerin demnach zu Recht nicht im Sinne einer (weitergehenden) Vereinfachung gemäss Art. 80 MWSTG zugelassen.

Der Vollständigkeit halber ist zudem festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin die per 1. Januar 2018 in Kraft getretene Revision von Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG bei der Ermittlung der Bezugsteuerpflicht ausser Acht zu lassen scheint. Demnach unterliegen Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen nicht mehr der Bezugsteuer (vgl. E. 2.9.2). In der Aufstellung der Beschwerdeführerin sind jedoch Leistungsempfänger, die nicht über eine MWST-Nummer verfügten und auch mit der Beschwerdeführerin keinen Umsatz von mehr als Fr. 100'000.- erzielten, auch nach dem 1. Januar 2018 als bezugsteuerpflichtig erfasst, wenn sie Dienstleistungen im Wert von mehr als Fr. 10'000.- bezogen hatten (vgl. beispielsweise in der Steuerperiode 2019 [Name], [Name] oder [Name]). Eine Bezugsteuerpflicht hinsichtlich der betroffenen Umsätze war damit nicht erstellt.

**11.3.4** Die Beschwerdeführerin beanstandet, die ESTV habe das Vorsteuerabzugsrecht ihrer Vertragspartner nicht ausreichend berücksichtigt. (Deren Geschäftstätigkeit) gelte (...), als steuerbare Geschäftstätigkeit. Es sei daher davon auszugehen, dass die Mehrwertsteuerpflichtigen Empfänger der in Frage stehenden Dienstleistungen berechtigt seien, die Bezugsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Die Tatsache, dass sie dies in einem ersten Schritt nicht abgerechnet hätten, führe nicht zu einem Steuerausfall.

Auch in diesem Punkt kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, besteht die Pflicht zur Versteuerungen der Leistungen beim Leistungserbringer unabhängig eines allfälligen Vorsteuerabzugsrechts beim Leistungsempfänger. Auf eine Nachbelastung kann gemäss der Verwaltungspraxis grundsätzlich lediglich dann verzichtet werden, wenn nachgewiesen wird, dass die Bezugsteuer auf den Dienstleistungen abgeliefert wurde. Ob die Bezugsteuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug berechtigt *gewesen wären*, wenn sie die Bezugsteuer bezahlt hätten, ist nicht entscheidend, weshalb auf diese Frage nicht weiter einzugehen ist.

**11.3.5** Die Beschwerdeführerin rügt weiter, die Vorinstanz habe ihr Recht auf rechtliches Gehör verletzt, weil sie ihr keinen Einblick in die Berechnungsgrundlage der annäherungsweise Ermittlung gewährt habe (Beschwerde, Rn. 168 ff.). Die absolute Verweigerung sei nicht notwendig, um die sich aus dem Steuergeheimnis ergebenden Anforderungen zu erfüllen. Die ESTV hätte die Daten anonymisieren oder den Zugang zu einem Teil der Daten ermöglichen können, um den bundesgerichtlichen Anforderungen zu genügen. Es sei schwer zu verstehen, wie sie in der Lage sein sollte, bestimmte Steuerzahler nur anhand der Höhe der in ihrer Erklärung enthaltenen Bezugsteuer zu identifizieren, da gemäss den Angaben der ESTV bei weitem nicht alle Dienstleistungsempfänger die Bezugsteuer in Höhe der Provisionen bezahlt hätten. Sie beantragt, der Einspracheentscheid der ESTV sei aufzuheben bzw. als nichtig zu erklären und zwecks Behebung des Mangels mit der Auflage, ihr (vollständige) Akteneinsicht zu gewähren, an die ESTV zurückzuweisen (Beschwerde, Rn. 178; [zweiter] Eventualantrag Ziff. 1).

**11.3.5.1** Das Bundesverwaltungsgericht hat sich in der Zwischenverfügung vom 21. März 2024 bereits mit dem Gesuch der Beschwerdeführerin um Einsicht in die Berechnungsgrundlagen der ESTV auseinandergesetzt (vgl. Sachverhalt Bst. F.f). Es hat festgehalten, dass die Beschwerdeführerin lediglich Einsicht in einen Zusammenzug in tabellarischer Form (die Beilage

«Gesamtübersicht zur annäherungsweisen Ermittlung») zur Verfügung vom 15. Dezember 2022 erhalten hat. Dabei kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass die Einschränkung des Rechts auf Akteneinsicht im vorliegenden Fall gerechtfertigt ist, weil die vertrauliche Datei Angaben enthält, die Drittpersonen mit Bezug auf ihre Steuerpflicht gegenüber der ESTV gemacht haben. Eine Identifikation der betroffenen Drittpersonen wäre – da die Beschwerdeführerin die mit den jeweiligen Kunden eingegangenen Provisionen kennt – auch bei Abdeckung von Namen und UID-Nummern möglich, weshalb eine Einsicht, auch lediglich eine teilweise, in die Berechnungsgrundlage nicht möglich ist.

**11.3.5.2** Da die Einschränkung des Rechts auf Akteneinsicht vorliegend im Hinblick auf das Geheimhaltungsgebot gemäss Art. 74 Abs. 1 MWSTG gerechtfertigt ist, wurde der Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt. Hierzu ist auf die ausführliche Begründung in der Zwischenverfügung vom 21. März 2024 zu verweisen.

**11.3.5.3** Insoweit die Beschwerdeführerin geltend machen will, die ESTV habe gemäss Art. 28 VwVG nicht auf die vertrauliche Berechnungsgrundlage abstellen dürfen (vgl. E. 1.11.1), ist festzuhalten, dass vorliegend zum *Vorteil* der Beschwerdeführerin auf das vertrauliche Dokument abgestellt wird. Damit wird ihr nämlich der Nachweis erlassen, dass bzw. inwieweit ihre Vertragspartner auf den streitbetroffenen Dienstleistungen bereits die Bezugsteuer bezahlt haben (vgl. E. 11.3.1). In diesem Umfang wird in Anwendung der Verwaltungspraxis auf die Nachbelastung der eigentlich geschuldeten Inlandsteuer verzichtet. Ohne die annäherungsweise Ermittlung durch die ESTV müsste die Beschwerdeführerin selbst den Nachweis für die Bezahlung der Bezugsteuer durch die Vertragspartner erbringen, was ihr vorliegend, wie oben dargelegt, nicht gelingt (vgl. E. 11.3.3). Dass die ESTV in ihrem Entscheid auf die vertrauliche Berechnungsgrundlage abgestellt hat, ist demnach nicht zu beanstanden. Im Übrigen wurde der Beschwerdeführerin der wesentliche Inhalt der Berechnungsgrundlage schriftlich zur Kenntnis gebracht, indem die ESTV ausführlich und Schritt für Schritt schilderte, wie sie den Abgleich zwischen den von der Beschwerdeführerin deklarierten Umsätzen und ihren internen Daten vornahm. Die Beschwerdeführerin hat auch wiederholt die Gelegenheit erhalten, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen. Das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin wurde demnach nicht verletzt.

**11.3.5.4** Der Antrag auf Aufhebung bzw. Feststellung der Nichtigkeit des Einspracheentscheids und Rückweisung an die Vorinstanz ist demnach abzuweisen.

**11.3.6** Gesamthaft ist der Umfang der von der Vorinstanz verfüzten Nachbelastung zu bestätigen. Die Eventualanträge der Beschwerdeführerin sind abzuweisen.

## **12.**

Schliesslich ist auf die Verzugszinsen einzugehen.

**12.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, es sei in Anwendung von Art. 87 Abs. 2 MWSTG auf der Nachbelastung kein Verzugszins geschuldet, weil diese auf einem Fehler beruhe, der, verglichen mit der richtigen Abwicklung, beim Bund zu keinem Steuerausfall führe (Beschwerde, Rn. 162 ff.). Diese Bestimmung sei gemäss der Botschaft des Bundesrates vom 25. Juni 2008 (BBl 2008 6885, 7024) u.a. anwendbar, wenn der Empfänger der Leistung zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei und daher aus der Transaktion für den Bund kein effektiver «Steueremehrtrag» resultiere. In Fällen von Dienstleistungsempfängern, die nach der effektiven Methode abrechneten, sei es eine Tatsache, dass sie die MWST auf der Provision zurückfordern könnten, da ihre anschliessende (Dienstleistung) steuerbar sei. Sie beantrage daher, dass die Forderung der ESTV für Verzugszinsen auf das nach Art. 87 Abs. 2 MWSTG Zulässige reduziert werde.

## **12.2**

**12.2.1** Gemäss Art. 87 Abs. 1 MWSTG wird bei verspäteter Zahlung ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Art. 87 Abs. 2 MWSTG sieht als Ausnahme dazu vor, dass kein Verzugszins geschuldet ist bei einer Nachbelastung, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts muss Abs. 2 so gelesen werden, dass dem Bund selbst dann kein Steuerausfall entstanden sein darf, wenn der Steuerfall auf Grundlage der fehlerhaften Angaben des Steuerpflichtigen abgewickelt worden wäre (vgl. E. 2.12).

**12.2.2** Festzuhalten ist, dass vorliegend die Nachbelastung von der ESTV in Gewährung einer Beweiserleichterung annäherungsweise ermittelt wurde, da die Beschwerdeführerin den Nachweis nicht erbringen konnte, dass die Bezugsteuer auf den Dienstleistungen bezahlt wurde (so bereits E. 11.3.3). In solchen Konstellationen ist fraglich, ob Art. 87 Abs. 2 MWSTG

überhaupt Anwendung findet, weil im Rahmen von Art. 80 MWSTG gar nicht erst versucht wird, die Bemessungsgrundlagen bzw. die Steuerforderung genau zu ermitteln (E. 2.11; zu den damit verbundenen Unsicherheiten hinsichtlich des Sachverhalts, vgl. E. 11.3.2). Diese Frage kann jedoch vorliegend offenbleiben.

Wie die Beschwerdeführerin nämlich selbst anerkennt, bestand vorliegend kein volles Vorsteuerabzugsrecht auf sämtlichen Dienstleistungen, da die Beschwerdeführerin Dienstleistungen auch an nichtsteuerpflichtige und nicht bei der ESTV registrierte Empfänger erbracht hat (Art. 28 MWSTG; vgl. Beschwerde, Rn. 159). Es ist also gerade nicht so, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden wäre. Der fehlende Steuerausfall ist nach der diesbezüglich klaren Formulierung der Bestimmung eine Bedingung für die Anwendbarkeit der Ausnahme gemäss Art. 87 Abs. 2 MWSTG («wenn»/ «si» / «qualora»). Da diese Bedingung nicht erfüllt ist, ist Art. 87 Abs. 2 MWSTG vorliegend nicht anwendbar. Auch für die beantragte «Beschränkung» des Verzugszinses auf diejenigen Beträge, für welche ein Vorsteuerabzugsrecht des Empfängers gegeben wäre, besteht angesichts des Wortlauts der Bestimmung kein Raum. Es kann demnach offenbleiben, inwieweit die (steuerpflichtigen) Empfänger der Dienstleistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wären, wenn die Beschwerdeführerin diesen die MWST in Rechnung gestellt hätte.

Abgesehen davon weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass in Bezug nicht nur auf jeden Leistungsempfänger, sondern auch auf jede einzelne Leistung bzw. Rechnung der Nachweis des Leistungsempfängers vorliegen muss, dass die Leistung bei ihm zum vollen Vorsteuerabzug zugelassen wäre. Dabei müssten Vorsteuerkorrekturen (gestützt auf Art. 29-33 MWSTG) ausgeschlossen sein; der Vorsteuerabzug nicht aufgrund der Saldosteuersatzmethode entfallen und kein Wechsel in der Abrechnungsmethode vorliegen. Der Nachweis des fehlenden Steuerausfalles wäre vorliegend folglich auch deshalb nicht erbracht.

**12.2.3** In rechnerischer Hinsicht wird der Verzugszins von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Die entsprechenden Forderungen der ESTV sind demnach zu bestätigen.

### **13.**

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

### **14.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 50'000.– 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]). Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Begleichung der Verfahrenskosten zu verwenden.

*(Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 50'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Begleichung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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