



Urteil vom 20. September 2024

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

Parteien

A._____ AG,
(...),
vertreten durch
Patrick Loosli, LL.M., und Pierre Scheuner, Fürsprecher,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (Steuerperioden 2016 und 2017;
Bezugsteuer).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG mit Sitz in (Ort) bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons (Ort) (Zweck).

B.

B.a Mittels Fragebogens zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht vom 9. April 2018 gab die A. _____ AG an, sie wünsche per Beginn des laufenden Kalenderjahrs freiwillig steuerpflichtig zu werden. Im Geschäftsjahr 2017 habe sie Fr. 0.– Umsätze aus Lieferungen und Dienstleistungen im Inland erzielt. Mit Schreiben vom 9. Mai 2019 bestätigte die Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) die Eintragung der A. _____ AG ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bzw. den Beginn der Steuerpflicht per (Datum). Die A. _____ AG rechnet die Mehrwertsteuer nach der effektiven Abrechnungsmethode sowie nach vereinbarten Entgelten ab.

B.b Nach einer internen Prüfung einer allfälligen (obligatorischen) Mehrwertsteuerpflicht der A. _____ AG betreffend die Jahre 2015 bis 2017 kam die ESTV zum Schluss, dass diese in ihren Geschäftsjahren 2015 bis 2017 der Bezugsteuer unterliegende Leistungen als Aufwand verbucht hatte, ohne diese zu deklarieren. Mittels Ergänzungsabrechnung (EA) vom 14. Februar 2020 belastete sie der A. _____ AG Bezugsteuern in Höhe von Fr. 404'932.– (gerundet) zzgl. Verzugszins für die Abrechnungsperiode vom 1. Juli 2015 bis 31. Dezember 2017 nach.

B.c Mit Schreiben vom 21. Juli 2020 bestritt die A. _____ AG die Nachbelastung. Sie machte zusammengefasst geltend, sie habe sich aufgrund eines Fehlers ihrer früheren Finanzchefin nicht bereits früher im MWST-Register eintragen lassen. Die von ihr bezogenen ausländischen Dienstleistungen (Lizenzzerwerbe aus dem Ausland zur Verwertung im Ausland [Konten {...} ff., «Producer»] bzw. Bewerbung der Video-on-Demand-Inhalte durch sog. «Affiliates» [Konten {...} ff.]) unterlägen jedenfalls nicht der Bezugsteuer, weshalb sie um Neubeurteilung ersuche. Die Nachbelastung in Höhe von Fr. 404'932.30 sei für sie existenzbedrohend.

B.d Mit Verfügung vom 14. Oktober 2021 bestätigte die ESTV die mittels EA vom 14. Februar 2020 vorgenommene Nachbelastung der Bezugsteuer in Höhe von insg. Fr. 404'932.– (Zeit vom 14. Juli 2015 bis 31. Dezember 2017; Fr. 207'136.70 für 2015/16 und Fr. 197'795.60 für 2017) zzgl. Verzugszins ab dem 25. August 2017.

C.

C.a Mit Schreiben vom 10. November 2021 erhob die A. _____ AG Einsprache gegen die Verfügung vom 14. Oktober 2021. Sie machte geltend, die Verfügung sei nicht unter Berücksichtigung aller relevanter Aspekte ergangen und sei weder folgerichtig noch verhältnismässig. Sie ersuchte die ESTV, ihre Position zu überdenken. Sie wandte sich anschliessend mittels verschiedener E-Mails und Schreiben an die ESTV, um sich nach dem Verfahrensstand zu erkundigen und ihren Standpunkt zu untermauern. In diesem Zusammenhang machte sie u.a. geltend, sie sei in den streitbetroffenen Steuerperioden obligatorisch steuerpflichtig gewesen.

C.b Mit Einspracheentscheid vom 27. September 2023 wies die ESTV die Einsprache der A. _____ AG gegen die Verfügung vom 14. Oktober 2021 ab (Dispositiv-Ziff. 1). Sie hielt fest, dass die A. _____ AG im Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2017 bezugsteuerpflichtig nach Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG gewesen sei (Dispositiv-Ziff. 2). Die Steuerforderung (Bezugsteuer) der ESTV werde gegenüber der A. _____ AG betreffend die Steuerperioden 2016 und 2017 (1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2017) gemäss Bst. B Ziff. 2.4 der Erwägungen festgesetzt (Dispositiv-Ziff. 3). Die ESTV habe gegenüber der A. _____ AG betreffend die Steuerperioden 2016 und 2017 zu Recht Fr. 404'932.– Mehrwertsteuer (Bezugsteuer) zzgl. Verzugszins ab dem 25. August 2017 nachgefordert (Dispositiv-Ziff. 4). Es würden für das Einspracheverfahren keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet (Dispositiv-Ziff. 5).

Im Rahmen der Begründung präzisiert die ESTV den rechtlich relevanten Sachverhalt dahingehend, dass sich die Bezugsteuerpflicht der A. _____ AG nicht wie in der Verfügung vom 14. Oktober 2021 festgehalten auf den Zeitraum vom 14. Juli 2015 bis 31. Dezember 2017, sondern auf die Kalenderjahre 2016 und 2017 erstrecke. Dies deshalb, weil sich bei der erneuten Prüfung der Akten herausgestellt habe, dass die unter Ziff. 1 des Beiblatts zur EA unter dem Titel «Geschäftsjahr 2015/16» aufgeführten Dienstleistungsbezüge im Betrag von insg. Fr. 2'589'209.– (gerundet) gemäss der Erfolgsrechnung im Zeitraum vom «1.1.2016-31.12.2016» getätigt worden seien.

D.

D.a Mit Eingabe vom 30. Oktober 2023 erhebt die A. _____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 27. September 2023 der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, der

Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Steuerforderung sei für die Steuerperiode 2016 auf Fr. 70'586.– und für die Steuerperiode 2017 auf Fr. 64'920.– festzusetzen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

D.b Mit Vernehmlassung vom 18. Dezember 2023 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde vom 30. Oktober 2023 sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 27. September 2023 zu bestätigen.

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensparteien 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 Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 27. 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.

1.2 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie hat diese zudem form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

1.4

1.4.1 Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet der vorinstanzliche Entscheid, soweit er im Streit liegt (vorliegend der Einspracheentscheid vom 27. 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).

1.4.2 Die Beschwerdeführerin beantragt vorliegend, die Steuerforderung sei für die Steuerperiode 2016 auf Fr. 70'586.– und für die Steuerperiode 2017 auf Fr. 64'920.– festzusetzen (vgl. Sachverhalt Bst. D.a). Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens sind demnach Nachbelastungen im Umfang von Fr. 136'551.– (Steuerperiode 2016 [Fr. 207'137.– minus Fr. 70'586.–]) und Fr. 132'875.– (Steuerperiode 2017 [Fr. 197'795.– minus Fr. 64'920.–]), d.h. insgesamt Fr. 269'426.–. Die übrigen Nachbelastungen im Umfang von Fr. 135'506.– (Fr. 404'932.– minus Fr. 269'426.–) werden von ihr nicht bestritten und sind demnach nicht Teil des Streitgegenstands.

1.4.3 Anders als noch im Rahmen des Einspracheverfahrens (vgl. Sachverhalt Bst. C.a; Eingabe vom 21. Februar 2023 [Akte der Vorinstanz Nr. 12]) macht die Beschwerdeführerin vor Bundesverwaltungsgericht nicht mehr geltend, sie sei in den streitbetroffenen Steuerperioden obligatorisch steuerpflichtig gewesen bzw. könne in diesen Steuerperioden ein Vorsteuerabzugsrecht geltend machen. Für das Bundesverwaltungsgericht ergibt sich aufgrund der Akten nichts Gegenteiliges, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

1.5 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).

1.6

1.6.1 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).

1.6.2 Vorliegend sind Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden 2016 und 2017 zu beurteilen. In materieller Hinsicht findet daher das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG in der Fassung vor der per 1. Januar 2018 in Kraft gesetzten Teilrevision (AS 2017 3575) bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung (AS 2009 5203 und AS 2009 6743). 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.

1.6.3 Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht, wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

1.7

1.7.1 Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG, der im Mehrwertsteuerrecht trotz der Ausnahme in Art. 2 Abs. 1 VwVG anwendbar ist [Art. 81 Abs. 1 MWSTG]). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie trägt die Beweisführungslast (sog. subjektive oder formelle Beweislast). Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 66 Abs. 1 und 3, Art. 68 Abs. 1, Art. 71 Abs. 1 und Art. 72 MWSTG; BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BGer 2C_998/2021 vom 12. Mai 2022 E. 7.1; 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3; Urteile des BVGer A-4282/2021 vom 24. August 2022 E. 1.6.2 f. und E. 2.1.1; A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.1; A-3574/2013 vom 18. November 2014 E. 6.5).

1.7.2 Bleibt eine für den Entscheid erhebliche Tatsache unbewiesen, gilt im Bereich des öffentlichen Rechts grundsätzlich die Beweislastregel von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) als allgemeiner Rechtsgrundsatz (vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6; 138 II 465 E. 6.8.2; Urteil des BVGer A-6217/2020 vom 21. Dezember 2022 E. 1.8.4). Demnach hat jene Partei die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen, die aus der unbewiesen gebliebenen Tatsache Rechte ableitet (vgl. BGE 133 V 205 E. 5.5; Urteile des BVGer A-4704/2022 vom 6. August 2024 E. 2.4.2 f.; A-4408/2021 vom 6. Juli 2022 E. 1.4.5; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.150).

1.7.3 Im Steuerrecht gilt folglich betreffend die Beweislast der Grundsatz, dass die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht begründen oder die Steuerforderung erhöhen; demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (BGE 147 II 338 E. 3.2; 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BVGer A-4757/2020 vom 20. Januar 2023 E. 2.5; A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

1.8

1.8.1 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.).

1.8.2 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).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet [Art. 1 Abs. 1 MWSTG]; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem 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).

2.2

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». 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). Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des BGer 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.4 m.H.).

2.2.2 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; eine Dienstleistung liegt u.a. auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden (Art. 3 Bst. e Ziff. 1 MWSTG).

2.2.3 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-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.4.3.3; A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.4.3; NIKLAUS HONAUER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: MWSTG-Kommentar 2015] Art. 8 N 1, 14-15 m.w.H.).

2.3 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: eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG 2009). Von der Steuerpflicht nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG *befreit* ist gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG 2009, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.– 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.

2.4

2.4.1 Dienstleistungen von Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben und nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, unterliegen der Bezugsteuer, sofern sich der Ort der Leistung nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2009).

2.4.2 Die Bezugsteuer trägt zur lückenlosen Erfassung der Leistungen am Ort des Verbrauchs bei (NIKLAUS HONAUER/SIMEON L. PROBST/TOBIAS F. ROHNER/PHILIP FREY, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024, N 2278). Mittels der Bezugsteuer werden Leistungen, die aus

dem Ausland bezogen werden, auf die gleiche Weise mit der Steuer belastet, wie wenn sie im Inland (von einer steuerpflichtigen Person) bezogen worden wären. Der Unterschied besteht insbesondere darin, dass die Steuer direkt beim Leistungsempfänger erhoben wird und nicht beim leistungserbringenden Unternehmen, das dann die Steuer auf den Leistungsempfänger überwälzt (Urteile des BVGer A-2047/2023 vom 3. Juli 2024 E. 2.3; A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.3.2; A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 2.2.2).

2.4.3 (Bezug)steuerpflichtig ist gemäss Art. 45 Abs. 2 MWSTG 2009 der Empfänger der Leistung im Inland, sofern er oder sie entweder nach Art. 10 MWSTG steuerpflichtig ist (Bst. a) oder im Kalenderjahr für mehr als Fr. 10'000.– solche Leistungen bezieht und er oder sie in den Fällen von Abs. 1 Bst. c [Lieferungen im Inland durch Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind] vorgängig durch die zuständige Behörde schriftlich über die Bezugsteuerpflicht informiert wurde (Bst. b).

In Analogie zu Art. 8 Abs. 1 MWSTG ist von einem inländischen Empfänger auszugehen, wenn dieser den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte, für welche die Leistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte den Wohnort oder den Ort des üblichen Aufenthalts im Inland hat (Urteil des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.3.3; FELIX GEIGER, in: Felix Geiger/Régine Schluckebier, Kommentar MWSTG [nachfolgend: Kommentar MWSTG], 2. Aufl. 2019, Art. 45 Rz. 38).

2.4.4 Die Eigenschaft als Empfänger oder Empfängerin der bezugsteuerpflichtigen Leistung kommt grundsätzlich jener Person zu, die Adressatin der Rechnung ist (Urteile des BGer 9C_154/2023 vom 4. Januar 2024 E. 2.2.1; 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.4.4; Urteil des BVGer A-2047/2023 vom 3. Juli 2024 E. 2.4).

2.4.5 Wenn diese Person bereits inlandsteuerpflichtig und damit «unbeschränkt steuerpflichtig» ist (Art. 45 Abs. 2 Bst. a MWSTG), herrscht für die Zwecke der Bezugsteuer kein Grenzbetrag. Ist sie nicht inlandsteuerpflichtig, so tritt sie lediglich in die Bezugsteuerpflicht; entsprechend ist sie «beschränkt steuerpflichtig», wobei ein Grenzbetrag von Fr. 10'000.– herrscht. Wird dieser überschritten, sind sämtliche Bezüge bezugsteuerpflichtig (Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG; Urteil des BGer 9C_154/2023 vom 4. Januar 2024 E. 2.2.2).

2.4.6 Für die Bezugsteuerpflicht wird zudem vorausgesetzt, dass die betreffende Dienstleistung eine (objektiv) steuerbare Leistung bildet (Urteile des BGer 9C_154/2023 vom 4. Januar 2024 E. 2.2.1; 2C_387/2020 vom 23. November 2020 E. 6; 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2047/2023 vom 3. Juli 2024 E. 2.3.1; A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.3.5). Nicht der Bezugsteuer unterliegen folglich steuerausgenommene Leistungen im Sinne von Art. 21 MWSTG und steuerbefreite Leistungen im Sinne von Art. 23 MWSTG (vgl. Art. 109 Abs. 1 MWSTV [in der bis 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung {AS 2009 6743}]; seit 1. Januar 2018 explizit in Art. 45a MWSTG 2016).

2.4.7

2.4.7.1 Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG 2009 *kulturelle Dienstleistungen und Lieferung von Werken durch deren Urheber und Urheberinnen* wie Schriftsteller und Schriftstellerinnen, Komponisten und Komponistinnen, Filmschaffende, Kunstmalers und Kunstmalerinnen, Bildhauer und Bildhauerinnen sowie *von den Verlegern und Verlegerinnen und den Verwertungsgesellschaften zur Verbreitung dieser Werke erbrachte Dienstleistungen*. Mit der Nichtbesteuerung von kulturellen Leistungen wird eine Entlastung des Endverbrauchers aus kulturpolitischen Motiven bezweckt (vgl. zu Art. 14 Ziff. 13 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV, AS 1994 1464]: Urteil des BGer 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 2.2.5; vgl. auch IRIS WIDMER, MWSTG-Kommentar 2015, Art. 21 N 174).

2.4.7.2 Nach Art. 36 Abs. 2 MWSTV (in der bis am 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung [AS 2009 6743]) gelten als *Urheber* im Sinn von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG Urheber und Urheberinnen von Werken nach den Art. 2 und 3 des Bundesgesetzes über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (URG, SR 231.1), soweit sie kulturelle Dienstleistungen und Lieferungen erbringen. Gemäss Art. 2 URG sind *Werke*, unabhängig von ihrem Wert oder Zweck, geistige Schöpfungen der Literatur und Kunst, die individuellen Charakter haben. *Werke zweiter Hand* sind geistige Schöpfungen mit individuellem Charakter, die unter Verwendung bestehender Werke so geschaffen werden, dass die verwendeten Werke in ihrem individuellen Charakter erkennbar bleiben (Art. 3 Abs. 1 URG).

Urheberin oder Urheber ist die natürliche Person, die das Werk geschaffen hat (Art. 6 URG). Haben mehrere Personen als Urheber oder Urheberinnen an der Schaffung eines Werks mitgewirkt, so steht ihnen das Urheberrecht gemeinschaftlich zu (Art. 7 Abs. 1 URG). Beim Filmschaffen wird der

Regisseur als eigentlicher Urheber des Filmwerks benannt. Je nach Art und Umfang ihrer Mitwirkung können im Einzelfall aber auch andere schöpferisch Beteiligte als (Mit-)Urheber in Betracht kommen (v.a. Kameraleute und ev. Cutter; nur ausnahmsweise die Verantwortlichen für Special Effects, Masken, Ausstattung, Kostüme; wohl kaum jemals Ton oder Beleuchtung). Ob dies der Fall ist, hängt stets davon ab, ob das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit schöpferisch über das Handwerkliche hinausgeht und dadurch Werkcharakter erhält (MANFRED REHBINDER/ADRIANO VIGANO, URG Kommentar Urheberrecht, 3. Aufl. 2008 [nachfolgend: URG Kommentar], Art. 7 N 5). Auf die Einführung eines sog. Produzentenartikels, d.h. eine dispositive Regel, wonach der Produzent das Urheberrecht an einem Kollektivwerk erwirbt, wenn ein Werk in Erfüllung eines Vertrages unter der Verantwortung und auf Kosten und Gefahr eines Produzenten von mehreren Urhebern geschaffen wird, wurde verzichtet (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 19. Juni 1989 zu einem Bundesgesetz über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte [Urheberrechtsgesetz, URG], BBl 1989 III 477, 536; REHBINDER/VIGANO, URG Kommentar, Art. 6 N 4).

2.4.7.3 Die ESTV hält in ihrer MWST-Branchen-Info Nr. 23 (Kultur; nachfolgend: MBI 23) soweit vorliegend interessierend Folgendes fest:

«8. Kulturelle Dienstleistungen und Lieferungen von Werken durch Urheber

8.1 Begriffe (...)

8.1.2 Begriff kulturelle Dienstleistungen und Lieferungen von Urhebern

Als kulturelle Dienstleistungen und Lieferungen von Werken im mehrwertsteuerlichen Sinne gelten insbesondere geistige Schöpfungen der Literatur, der Musik oder der bildenden Kunst. Darunter fallen beispielsweise:

- Musikkompositionen, Liedtexte;
- die Abgabe eines Manuskripts an einen Verlag;
- Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst sowie vom Künstler persönlich geschaffene Gemälde (z.B. Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle und Zeichnungen sowie Collagen und ähnliche Bildwerke);
- Originalstiche, -schnitte und -steindrucke, sofern sie von einer handgearbeiteten Druckplatte des Künstlers abgezogen werden;
- weitere Kunstwerke wie Kunstinstallationen, Monumentalwerke oder „Kunst am Bau“.

Der Verkauf vervielfältigter Werkexemplare (auch wenn er durch den Urheber selbst erfolgt) unterliegt dagegen der Steuer.

Beispiele

- *Der Verkauf gedruckter Notensammlungen oder Tonträger;*
- *die Veräußerung von Druckerzeugnissen der literarischen Kunst (z.B. Herausgabe eines Gedichtbandes im Eigenverlag).*

Zudem gelten urheberrechtlich geschützte Erzeugnisse der angewandten Kunst, Werke der Baukunst (architektonische Werke) sowie technische Zeichnungen, Konstruktionspläne und andere Pläne und Zeichnungen zu Gewerbe-, Handels-, topografischen oder

ähnlichen Zwecken nicht als kulturelle Dienstleistung beziehungsweise Lieferung eines Werkes im mehrwertsteuerlichen Sinne. (...)

8.2 Kulturelle Leistungen einzelner Urheberkategorien (...)

8.2.3 Filmschaffende und Filmproduktionsgesellschaften

8.2.3.1 Filmschaffende

Nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 16 MWSTG sind die kulturellen Leistungen von Filmschaffenden ebenfalls von der Steuer ausgenommen. Als Filmschaffende im Sinne des MWSTG gelten beispielsweise folgende Personen:

- Filmregisseur;
- Drehbuchautor;
- Dialogregisseur;
- Tonmeister;
- Chefkameramann;
- Cutter;
- Szenenbildner.

Unter die Steuerausnahme fallen insbesondere die Gagen, welche Filmschaffende für die Produktion eines Spielfilms, Dokumentarfilms oder einer Reportage erhalten. Nicht von Bedeutung ist, ob solche als kulturelle Leistung betrachtete Werke im Auftrag eines Dritten oder auf eigene Rechnung geschaffen werden.

Durch Filmschaffende erbrachte Leistungen im Bereich der Werbung unterliegen hingegen der Steuer zum Normalsatz. Keine Inlandsteuer ist geschuldet, wenn der Empfänger der Leistung seinen Sitz im Ausland hat.

Produziert ein Regisseur einen Spiel- oder Dokumentarfilm auf eigene Rechnung, ist seine Tätigkeit als Produzent der Tätigkeit als Regisseur untergeordnet und demzufolge von der Steuer ausgenommen. Dies gilt auch - wenn der Regisseur an einer Co-Produktion beteiligt ist - für den Anteil der vereinbarten Gage und die Gewinnbeteiligung, die der Regisseur vom (Co-) Produzenten erhält.

Unabhängig von der Art und vom Umfang der schöpferischen Mitwirkung gelten folgende Personen nicht als Filmschaffende; ihre Leistungen fallen folglich nicht unter die Steuerausnahme (nicht abschliessende Aufzählung):

- Regieassistent;
- Kameraassistent;
- Maschinist / Bühnenarbeiter;
- Script-Continuity;
- Beleuchter.

8.2.3.3 Filmproduktionsgesellschaften

Filmproduktionsgesellschaften gelten nicht als Urheber im Sinne der Ausführungen unter Ziffer 8.1, weshalb ihre Leistungen nicht von der Steuer ausgenommen sind. Sie erbringen insbesondere steuerbare Leistungen im Bereich der Abtretung von Verwertungsrechten sowie im Bereich der Werbung beziehungsweise im Bereich von Werbeleistungen innerhalb des Sponsorings oder des Product-Placements. Die steuerliche Qualifikation des Ortes der Leistungserbringung richtet sich bei Abtretung von Rechten sowie bei der Erbringung von Werbeleistungen nach dem Domizil des Empfängers (...).

«9. Verwertungsgesellschaften und Verleger (...)

9.2 Verleger

Als Verleger im Sinne der Bestimmungen von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 16 MWSTG gelten alle natürlichen und juristischen Personen, die kulturelle Dienstleistungen von Urhebern im Sinne von Artikel 2 und 3 URG oder von deren Rechtsnachfolgern im Sinne von Artikel 16 Absatz 1 URG verbreiten beziehungsweise deren kommerzielle Auswertung wahrnehmen. Sie können in ihrer Eigenschaft als Verleger selber einer Verwertungsgesellschaft beitreten.

Ob die Verbreitung dieser kulturellen Dienstleistungen durch den Hauptverleger oder durch den Subverleger erfolgt, spielt ebenso wenig eine Rolle wie der Umstand, in welcher Form der Urheber für die Übertragung der Rechte entschädigt wird. Dies kann beispielsweise eine Pauschalentschädigung oder eine Abgeltung für jede einzelne Aufführung sein. Nicht von Bedeutung ist zudem, ob der Urheber oder die Urheberin in ihrer Eigenschaft als unselbständig erwerbende Person (z.B. als Journalistin) die geistige Schöpfung gegenüber einem Arbeitgeber (z.B. Zeitungsverlag) erbracht hat.

Folgende Leistungen unterliegen nicht der Steuer (nicht abschliessende Aufzählung):

- Die Weitergabe von Aufführungsrechten an musikalischen Werken;
- die Weitergabe von Vorführungsrechten an theatralischen Werken;
- die Weitergabe von Verlagsrechten an einen Subverlag in einem anderen Sprachraum;
- die Weitergabe der Nutzungsrechte an einem urheberrechtlich geschützten journalistischen Werk (z.B. Zeitungsartikel) durch einen Zeitungsverlag an einen weiteren Zeitungsverlag zur Zweitnutzung.

Hingegen unterliegen beispielsweise die folgenden durch Verleger erbrachten Leistungen der Steuer zum massgebenden Steuersatz:

- Der Verkauf oder die Vermietung von Textbüchern oder Notenblättern im Zusammenhang mit der Überlassung von Aufführrechten;
- die Lieferung von vervielfältigten Werken wie zum Beispiel bespielten CDs oder gedruckten Notenblättern, welche durch den Urheber oder den Verleger selbst erfolgt (gemäss Verlagsvertrag);
- weitere Leistungen wie beispielsweise Verwaltungstätigkeiten (Buchführung, Sekretariat), welche nicht die Verbreitung von Werken zum Gegenstand haben».

3.

3.1 Gemäss Art. 380 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (OR, SR 220) verpflichten sich durch den Verlagsvertrag der Urheber eines literarischen oder künstlerischen Werkes oder seine Rechtsnachfolger (Verlaggeber), das Werk einem Verleger zum Zwecke der Herausgabe zu überlassen, der Verleger dagegen, das Werk zu vervielfältigen und in Vertrieb zu setzen.

3.2 Gemäss der Legaldefinition des Verlagsvertrags beinhaltet jener somit die Pflicht des Verlaggebers, dem Verleger das *Werk zur Herausgabe zu überlassen* und jene des Verlegers zur *Vervielfältigung und zum Vertrieb* des Werks; fehlt eines dieser Elemente, liegt kein Verlagsvertrag vor. Besteht lediglich ein *Recht* des Bestellers zur Werknutzung, liegt allenfalls ein Bestellvertrag vor, der je nach Verhältnissen Werkvertrags- oder allenfalls Auftragsrecht untersteht (RETO M. HILTY, in: Basler Kommentar Obligationenrecht I, 2020, Art. 380 OR N 10 und Vorbemerkungen zu Art. 380 bis

393 OR N 7; IVAN CHERPILLOD, in: Commentaire romand Code des obligations I, 2021, Introduction art. 380-393 CO, N 1; vgl. zur Vervielfältigungspflicht überdies Art. 384 Abs. 1 OR).

4.

Im vorliegenden Fall ist umstritten, in welchem Umfang die Beschwerdeführerin auf in den Steuerperioden 2016 und 2017 bezogenen Dienstleistungen die Bezugsteuer nachzuleisten hat. Gemäss der Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin für sämtliche aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen die Bezugsteuer nachzuentrichten. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin handelt es sich bei den auf ihren Konti (...) bis (...) (recte: [...] bis [...] sowie [...] bis [...]; vgl. die Erläuterungen der Vorinstanz zur fehlerhaften Bezeichnung in der EA; vgl. auch Akte der Vorinstanz Nr. 4; näher zu den streitbetroffenen Bezügen nachfolgend E. 4.3.1) verbuchten Bezügen in Höhe von Fr. 1'706'878.– (Steuerperiode 2016) bzw. Fr. 1'660'949.– (Steuerperiode 2017) hingegen um Dienstleistungen von Verlegern zur Verbreitung von urheberrechtlich geschützten Werken. Diese stellten – so die Beschwerdeführerin – von der Steuer ausgenommenen Leistungen i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG dar. Sie bestreitet demnach die diesbezüglichen Nachbelastungen in Höhe von insgesamt Fr. 269'426.– für beide Steuerperioden. Darüber hinaus hat sie die Nachbelastungen (betreffend die auf den Konti [...], [...], [...], [...] und [...] bis [...] verbuchten Bezüge) akzeptiert und diese sind nicht Streitgegenstand des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. E. 1.4).

Unbestritten ist, dass es sich bei den fraglichen Dienstleistungserbringern um Unternehmen (im Sinne des MWSTG) mit Sitz im Ausland handelt, welche in den streitbetroffenen Steuerperioden nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der ESTV eingetragen waren.

4.1 Die Beschwerdeführerin führt aus, es handle sich bei den fraglichen Konti um den Aufwand für die Beschaffung der Inhalte der von ihr vermarkteten Webseiten, konkret um Filme der Erwachsenenunterhaltung. Die Leistungserbringer würden zwar als «Producer» bezeichnet, würden aber Dienstleistungen zur Verbreitung von urheberrechtlich geschützten Werken (wozu auch Filme aus der Erwachsenenunterhaltung gehörten) erbringen. Sie (die Beschwerdeführerin) habe mit den «Producern» Verträge abgeschlossen, die als «work for hire agreement» bezeichnet seien. In den Ziff. 4.1 und 4.2 der Verträge würden ihr insb. die Copyrights, d.h. die Urheberrechte an den Produktionen, übertragen. Indem die «Producer» ihr die Filme der Erwachsenenunterhaltung zugänglich machten, erbrächten

sie Dienstleistungen eines Verlegers im Sinne der Verwaltungspraxis (Ziff. 9.2 der MBI 23), welche von der Steuer ausgenommen seien.

4.2 Die Vorinstanz ist dagegen der Auffassung, bei den streitbetroffenen Leistungserbringern handle es sich nicht um Verleger, sondern um Filmproduktionsunternehmen. In den eingereichten Verträgen würden die Leistungserbringer ausnahmslos als «Producer» bezeichnet. Gemäss Ziff. 4.1 und 4.2 der Verträge würden die besagten Produzenten sämtliche Nutzungs- / Verwertungsrechte an den von ihnen produzierten Filmen an die Beschwerdeführerin übertragen. Dementsprechend hätten sie dafür zu sorgen, dass sie über sämtliche Rechte an den Filmen verfügten, d.h. sich die betreffenden Rechte von Dritten bzw. von sämtlichen an der Filmproduktion beteiligten Personen vorgängig übertragen zu lassen. Es ergebe sich auch aus Ziff. 6.2 der jeweiligen Verträge, dass die «Producer» für den gesamten Produktions- bzw. Herstellungsprozess der Filme verantwortlich seien. Damit handle es sich bei den von den «Producern» erbrachten Leistungen offensichtlich um Leistungen von Filmproduktionsunternehmen, deren Leistungen nicht von der Steuer ausgenommen seien. Vor diesem Hintergrund könne offenbleiben, ob Filme im Bereich der Pornografie (wovon gemäss den Bezeichnungen auf den eingereichten Rechnungsbelegen vorliegend auszugehen sei) überhaupt in den Anwendungsbereich von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG fallen bzw. ob es sich dabei um Werke kultureller Natur im Sinne dieser Bestimmung handle.

4.3

4.3.1 Streitbetroffen sind die folgenden Aufwände der Beschwerdeführerin: Auf dem Konto (...) («Producer A.a.») EUR 33'644.– (Geschäftsjahr 2016) und EUR 16'880.– (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.b.») EUR 97'384.98 (Geschäftsjahr 2016) und EUR 104'790.98 (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.c.») EUR 161'069.80 (Geschäftsjahr 2016) und EUR 192'947.50 (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.d.») EUR 161'546.99 (Geschäftsjahr 2016) und EUR 19'170.– (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.e.») EUR 79'851.98 (Geschäftsjahr 2016); auf dem Konto (...) («Producer A.f.») EUR 7'800.– (Geschäftsjahr 2016); auf dem Konto (...) («Producer A.g.») EUR 89'665.20 (Geschäftsjahr 2016) und EUR 57'380.– (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.h.») EUR 380'554.17 (Geschäftsjahr 2016) und EUR 335'008.68 (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.i.») EUR 160'193.03 (Geschäftsjahr 2016) und EUR 124'308.89 (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.j.») EUR 90'790.– (Geschäftsjahr 2016) und EUR 71'070.– (Geschäftsjahr

2017); auf dem Konto (...) («Producer A.k») EUR 29'700.– (Geschäftsjahr 2016); auf dem Konto (...) («Producer A.l») USD 163'000.– (Geschäftsjahr 2016) und USD 134'500.– (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.m») EUR 61'000.– (Geschäftsjahr 2016) und EUR 10'400.– (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.n») EUR 8'100.– (Geschäftsjahr 2016) und EUR 900.– (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.o») EUR 39'460.– (Geschäftsjahr 2016) und EUR 81'350.– (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.p») EUR 2'000.– (Geschäftsjahr 2016) und EUR 91'320.– (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.q») Fr. 125'962.65 (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.r») Fr. 11'141.– (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.s») Fr. 101'065.15 (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.t») Fr. 23'694.40 (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.u») Fr. 22'000.90 (Geschäftsjahr 2017); auf dem Konto (...) («Producer A.v») Fr. 11'768.95 (Geschäftsjahr 2017) (vgl. Akte der Vorinstanz Nr. 4 sowie Beschwerdebeilage Nr. 14).

Die Beschwerdeführerin hat verschiedene, inhaltlich weitgehend identisch formulierte Verträge zu den Akten gereicht, welche sie mit den jeweiligen «Producern» abgeschlossen hat (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 15). Diese sind als «Work for Hire Agreement» bezeichnet und richten sich nach dem Schweizer Recht (vgl. Ziff. 12 der eingereichten Verträge). Darin verpflichten sich die «Producer» gegenüber der Beschwerdeführerin, ihr die Inhalte nach Vereinbarung zeitgerecht und in der gewünschten Qualität abzuliefern, wobei die vereinbarten Inhalte sowie die dafür geschuldeten Entgelte teilweise in den Anhängen bezeichnet sind (Ziff. 1 der Verträge; *«Producer agrees to deliver the Materials to (...) [A._____ AG] on a date, format, quality and specifications as further agreed to by the parties. Each Production / the Materials shall be produced and delivered in accordance with the Production Requirements and shall be of first-class quality»*; vgl. auch Annex I des Vertrags mit dem «Producer» A.g, indem die vereinbarten Inhalte und das Entgelt bezeichnet sind). Die «Producer» haben der Beschwerdeführerin sämtliche Rechte an den Inhalten bei Annahme einer Produktion automatisch und unwiderruflich abzutreten (Ziff. 4.1 und 4.2 der Verträge; *«Producer hereby irrevocable assigns to [A._____ AG] all right, title and interest in the Materials submitted [...] »*; *«All rights in and to the results and proceeds of all services rendered by the Producer with respect to each Production, [...] shall, upon Acceptance of each Production by [A._____ AG], become automatically, irrevocable and exclusively transferred and assigned to [A._____ AG], in perpetuity, throughout the universe [...] »*). Der «Producer» bestätigt ferner, die ausschliesslichen Rechte an den

Inhalten zu haben (Ziff. 5 und 9.5 ff. der Verträge; *«Producer represent that it is the sole author of the Materials and that such Material has not been copied in whole or in part from any other Material [...]», «Producer hereby represents, warrants and agrees as follows: [...] That Producer owns, or upon delivery of each Production to [A._____ AG] will own, all necessary rights in connection with the Production [...]»*). Er verpflichtet sich, in seinem eigenen Namen Verträgen mit Models, Schauspielern und übrigen Personal abzuschliessen, welche vorsehen, dass deren Rechte unwiderrufbar auf ihn, d.h. den Produzenten, übergehen (Ziff. 6.2 der Verträge; *«All contracts for models, performers, actors, crew, personnel, locations and all other licenses, contracts and obligations in connection with the Production shall be made and entered into by Producer in Producer's own name as principal and not as agent for [A._____ AG]. [...] Where applicable, Producer shall provide that all third parties undertake to provide rights and/or services thereunder, on a "work-made-for-hire" basis for Producer, and in the event not considered to be a "work-made-for-hire" or if in a jurisdiction where "employment-for-hire" is not recognized, then such contracts will provide that all results and proceeds of such third party's services are, immediately upon rendition, irrevocable and exclusively assigned in perpetuity to Producer. [...]»*). Die Beschwerdeführerin ist nicht verpflichtet, die Inhalte zu veröffentlichen (Ziff. 4.1 der Verträge; *«Nothing in this Agreement shall require [A._____ AG] to exhibit, display or publicize the Materials. [...]»*).

Die Beschwerdeführerin hat zudem verschiedene Rechnungen von «Producern» zu den Akten gereicht. Die darin genannten Titel der Filme lassen – wie die Vorinstanz zutreffend ausführt – auf pornographische Inhalte schliessen. D.h. die Titel («[...]», «[...]», «[...]», «[...]», «[...]») legen nahe, dass es sich um Darstellungen hauptsächlich sexuellen Inhalts handelt, der sich primär auf den Genitalbereich konzentriert (zur Definition von Pornografie vgl. STEFAN TRECHSEL/CARLO BERTOSSA, in: Trechsel/Pieth [Hrsg.], Praxiskommentar Strafgesetzbuch, 3. Aufl. 2018, Art. 197 StGB N 4).

4.3.2 Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG 2009 u.a. *kulturelle Dienstleistungen und Lieferung von Werken durch deren Urheber und Urheberinnen sowie von den Verlegern und Verlegerinnen zur Verbreitung dieser Werke erbrachte Dienstleistungen* (vgl. E. 2.4.7.1). Als Urheberin i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG gelten Urheber oder Urheberinnen von Werken i.S.v. Art. 2 oder 3 URG, *soweit sie kulturelle Dienstleistungen und Lieferungen erbringen* (vgl. E. 2.4.7.2).

4.3.2.1 Der Begriff der «kulturellen Dienstleistungen» bzw. «kulturellen Lieferungen» wird im MWSTG nicht eigens definiert, sondern lediglich anhand von Beispielen illustriert (vgl. [mit Bezug auf dem Publikum unmittelbar erbrachte kulturelle Dienstleistungen] Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG, vgl. WIDMER, MWSTG-KOMMENTAR 2015, N 152, 175; ROGER ROHNER, Kommentar MWSTG, Art. 21 N 85). Dies kann zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Die Rechtsprechung hat etwa (mit Bezug auf Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG) offengelassen, ob erotische Tanzvorstellungen in Clubs (Sex-, Sauna- und Swingerclubs) vom Gehalt her als von der Steuer ausgenommene künstlerische Darbietungen qualifiziert werden können (vgl. Urteil des BGer 2C_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.5). Eine vergleichbare Frage stellt sich mit Bezug auf Filme mit vorwiegend pornographischen Inhalten, die zwar möglicherweise Werke im Sinne des URG darstellen, mit Bezug auf welche aber zweifelhaft erscheint, ob der Gesetzgeber den Endverbraucher steuerlich entlasten wollte. Dies, weil – wie die Vorinstanz unter Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 131 IV 64 E. 10.1.1 m.w.H.) zutreffend festhält – solche Darstellungen «objektiv betrachtet darauf ausgelegt sind, den Konsumenten sexuell aufzureizen». Zwar kann mit Blick auf den grundrechtlichen Schutz der Kunstfreiheit (Art. 21 BV) pornographischen Darstellungen oder Darbietungen ein kultureller Wert nicht von vornherein grundsätzlich abgesprochen werden. Vorliegend räumt die Beschwerdeführerin selbst ein, dass ihre Filme «keine herausragenden künstlerischen Leistungen aufweisen» (Beschwerde, Rz. 34). Ob es sich bei den streitbetroffenen Inhalten um Werke «kultureller Natur» handelt, kann aber vorliegend offenbleiben. Die Dienstleistungen der Vertragspartner der Beschwerdeführerin sind nämlich weder als Lieferungen von Werken *durch deren Urheber* noch als Dienstleistungen von *Verlegern* im Sinne von Art. 21 Abs. Ziff. 16 MWSTG zu qualifizieren, womit die streitbetroffenen Dienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich der Steuerausnahme fallen.

4.3.2.2 Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, die «Producer» seien selbst Urheber der streitbetroffenen Inhalte bzw. es handle sich bei den streitbetroffenen Dienstleistungen um Lieferungen von Werken kultureller Natur durch deren Urheber. Dies ist für das Bundesverwaltungsgericht auch nicht ersichtlich. Der Produzent, unter dessen Verantwortung und auf dessen Kosten und Gefahr ein Werk geschaffen wird, gilt nicht als Urheber i.S. des URG (E. 2.4.7.2). In Übereinstimmung damit sieht auch die Verwaltungspraxis vor, dass Filmproduktionsgesellschaften nicht als Urheber gelten und nicht in den Anwendungsbereich der Steuerausnahme fallen (E.

2.4.7.3). Vorliegend ist aufgrund der Akten nicht erkennbar, dass die «Producer» mit Bezug auf die Inhalte schöpferisch tätig geworden sein könnten.

4.3.2.3 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sind die Dienstleistungen der «Producer» auch nicht als Dienstleistungen von Verlegern i.S.v. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG anzusehen. Die vertragliche Leistung eines Verlegers (gegenüber dem Verlaggeber) besteht darin, das Werk zu vervielfältigen und in Vertrieb zu setzen (vgl. Art. 380 OR; E. 3.1; vgl. auch Urteil des BGer 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 2.2.2 [mit Bezug auf Art. 14 Ziff. 13 aMWSTV]). Damit übereinstimmend sind gemäss dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG Dienstleistungen *von den Verlegern und Verlegerinnen, die zur Verbreitung dieser Werke erbracht werden*, von der Steuer ausgenommen (übereinstimmend die frz. und ital. Fassungen: « (...) *les prestations de services fournies par les éditeurs (...) en vue de la diffusion de ces œuvres* » bzw. « *prestazioni di servizi degli editori (...) per la diffusione di queste opere* »).

Zwar haben sich die «Producer» – ähnlich wie Verleger – die Nutzungsrechte von den Urhebern einräumen zu lassen (vgl. E. 4.3.1). Gemäss der Legaldefinition des Verlagsvertrags beinhaltet dieser jedoch eine *Pflicht* des Verlegers zur Vervielfältigung und zum Vertrieb des Werks (vgl. E. 3.2). Die Beschwerdeführerin macht keinerlei Angaben zu den Vertragsverhältnissen zwischen den «Producern» und den Urhebern der Inhalte. Es ist jedenfalls aufgrund der Akten nicht ersichtlich, dass die «Producer» mit den Urhebern mit Verlagsverträgen vergleichbare Vereinbarungen abgeschlossen bzw. sich gegenüber diesen *verpflichtet* haben könnten, die Werke zu verbreiten (vgl. vielmehr Ziff. 6.2 der eingereichten Verträge, wonach der «Producer» mit Drittparteien vertraglich vereinbaren soll, dass die Leistungen der Drittparteien für den «Producer» erbracht werden [«on a work-made-for-hire basis»]; E. 4.3.1). Gegen eine diesbezügliche Verpflichtung der «Producer» spricht, dass die Beschwerdeführerin ihrerseits nicht verpflichtet ist, die Inhalte zu veröffentlichen, d.h. die «Producer» ihr ausdrücklich den Entscheid überlassen, ob und in welcher Form die Inhalte schlussendlich veröffentlicht werden (vgl. Ziff. 4.1 der Verträge, E. 4.3.1). Es ist demnach aufgrund der Akten nicht erstellt, dass es sich bei den «Producern» um «Verleger» handelt. Die Beweislast für die Erfüllung der Voraussetzungen der Steuerausnahme obliegt vorliegend der Beschwerdeführerin (vgl. E. 1.7.3; für einen vergleichbaren Sachverhalt vgl. Urteil des BVGer A-3695/2012 vom 30. Juli 2013 E. 7.3.1). Sie hat demnach die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

Insoweit die Beschwerdeführerin geltend machen will, es seien *sämtliche* Dienstleistungen zur Verbreitung von urheberrechtlich geschützten Werken von der Steuer ausgenommen (unabhängig davon, ob es sich um Leistungen von Verlegern oder von Filmproduzenten handelt), kann ihr nicht gefolgt werden. Gemäss der Verwaltungspraxis sind Dienstleistungen von Filmproduktionsgesellschaften wie etwa Leistungen im Bereich der Abtretung von Verwertungsrechten nicht von der Steuer ausgenommen (vgl. E. 2.4.7.3). Dies ist im Hinblick auf den Gesetzeswortlaut nicht zu beanstanden. Filmproduzenten werden in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG nicht ausdrücklich genannt. Auch der Entstehungsgeschichte lassen sich keinerlei Hinweise entnehmen, dass der Gesetzgeber beabsichtigte, Filmproduzenten in den Genuss der Steuerausnahme kommen zu lassen (zum Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300]: Bericht der WAK-N vom 28. August 1996, Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Initiative Dettling], BBl 1996 V 713, 749 f.). Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG knüpft zudem (anders als Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG, der an Dienstleistungen, die dem Publikum unmittelbar erbracht werden, anknüpft), an die darin genannten *Subjekte*, d.h. die Urheber, Verlage und Verwertungsgesellschaften, an (vgl. zur Vorgängerbestimmung Art. 14 Ziff. 13 aMWSTV: Urteil des BGer 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 2.2.5). Eine extensive Auslegung der Bestimmung auf weitere, im Gesetz nicht genannte Subjekte ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht angezeigt (Urteil des BGer 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 2.2.5). Auch wenn es sich dabei um Rechtsprechung zu einer Vorgängerbestimmung (Art. 14 Ziff. 13 aMWSTV) handelt, ist diese auf den vorliegenden Fall übertragbar. Eine Unterstellung von Filmproduzenten unter die Ausnahmeliste von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG ist demnach nicht angezeigt (a.A. noch zum aMWSTG: EVA MARIA CATILLON, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth, mwst.com Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, Art. 18 Ziff. 16 N 14 f).

4.3.2.4 Zusammengefasst gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, nachzuweisen, dass die streitbetroffenen Dienstleistungen der «Producer» unter die Steuerausnahme gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG fallen.

4.3.3 Der Ort der Dienstleistungen richtet sich grundsätzlich nach dem Empfängerortsprinzip (Art. 8 Abs. 1 MWSTG; vgl. E. 2.2.3). Die Beschwerdeführerin macht zu Recht nicht geltend, dass die streitbetroffenen Dienstleistungen unter einen der in Art. 8 Abs. 2 MWSTG genannten Spezialtatbestände fallen. Der Ort der streitbetroffenen Dienstleistungen richtet sich

demnach auch vorliegend nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Damit unterliegen die streitbetroffenen, von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbrachten Dienstleistungen der Bezugsteuer (vgl. E. 2.4.1). Da die Beschwerdeführerin der Bezugsteuer unterliegende Dienstleistungen von mehr als Fr. 10'000.– pro Kalenderjahr bezogen hat, ist sie für sämtliche Bezüge bezugsteuerpflichtig (vgl. E. 2.4.3).

4.4 In rechnerischer Hinsicht wird die Nachbelastung der Bezugsteuer zu Recht nicht bestritten.

5.

Zusammengefasst ist der Einspracheentscheid vom 27. September 2023 zu bestätigen. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

6.

6.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 VwVG). Diese sind auf Fr. 8'500.– festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

6.2 Der Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

(Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 8'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

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)