

# **BGer 9C\_590/2024 vom 27. August 2025**

Bundesgericht, 2025-08-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_590\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_590_2024)

FR: TF 9C\_590/2024 du 27 août 2025

IT: TF 9C\_590/2024 del 27 agosto 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Mehrwertsteuerstreit, mithin in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG ). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig und wurde form- und fristgerecht eingereicht ( Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG ). Auf das Rechtsmittel ist einzutreten.

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 149 I 109 E. 2.1).

### **E. 2.2**

Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 149 I 109 E. 2.1; 149 III 81 E. 1.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen ( BGE 150 II 346 E. 1.5.3 mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 II 43 E. 3.5; 149 IV 57 E. 2.2; 149 V 108 E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen ( BGE 150 II 346 E. 1.6). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung ( BGE 148 V 70 E. 5.1.1). Eine Beweiswürdigung ist willkürlich, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen ( BGE 148 IV 356 E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit ( BGE 150 II 346 E. 1.6 mit Hinweisen; vorne E. 2.2). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik an einem vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (auch dazu BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; 146 IV 114 E. 2.1).

### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör ( Art. 29 Abs. 2 BV ), indem ihr die Beschwerdegegnerin keine Einsicht in sämtliche für die Entscheidfällung relevanten Akten gewährt habe. Auf diesen Aspekt ist infolge seines formellen Charakters vorab einzugehen (vgl. BGE 144 II 427 E. 3.1.1 mit Hinweisen).

### **E. 3.2**

Im vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren hatte die Beschwerdeführerin subeventualiter beantragt, die Sache sei an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen, damit diese ihr vollständige Akteneinsicht ermögliche. Die Beschwerdegegnerin habe ihr zu Unrecht die Einsicht in die Berechnung/Analyse des Anteils der bereits als Dienstleistungsbezüge abgerechneten Provisionen verweigert. Entgegen deren Betrachtungsweise sei eine absolute Verweigerung des Einsichtsrechts nicht notwendig, um die sich aus dem Steuergeheimnis ergebenden Anforderungen zu erfüllen. Es sei vielmehr möglich, die Daten zu anonymisieren oder den Zugang zumindest zu einem Teil der Daten zu eröffnen.

#### **E. 3.2.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beschränkte das Verfahren in der Folge auf die Frage der Akteneinsicht, wobei auf die Gehörsverletzung (erst) im Rahmen der Hauptsache einzugehen sein werde. Es nahm den Antrag als Gesuch um Einsicht in die ESTV-internen Berechnungsgrundlagen entgegen und wies das Gesuch mit Zwischenverfügung vom 21. März 2024 ab. Erwogen wurde dabei insbesondere, die Beschwerdegegnerin habe der Steuerpflichtigen unstreitig den Einblick in deren interne Berechnungsgrundlagen verweigert, auf Grund welcher sie den Anteil der von den Schweizer Kunden abgerechneten Bezugsteuern ermittelt habe. Die Beschwerdeführerin habe lediglich Einsicht in einen Zusammenzug in tabellarischer Form (die Beilage "Gesamtübersicht zur annäherungsweise Ermittlung" zur Verfügung vom 15. Dezember 2022) erhalten. Die ESTV-internen Berechnungsgrundlagen unterlägen - so das Bundesverwaltungsgericht im Weiteren - an sich dem Recht auf Akteneinsicht. Der vorenthaltenen Excel-Datei lasse sich unter dem Reiter "Datenbank-Abfrage" unter anderem entnehmen, in welchem Umfang die mit Namen und (soweit bestehend) UID identifizierten steuerpflichtigen Personen in den streitbetreffenen Steuerperioden Bezugsteuern abgerechnet hätten. Die Datei enthalte somit Angaben, die Drittpersonen mit Bezug auf ihre Steuerpflicht gegenüber der Beschwerdegegnerin gemacht hätten. In diese dürfe gemäss Art. 74 Abs. 1 MWSTG (SR 641.20) kein Einblick gewährt werden. Auf Grund der Geheimhaltungsinteressen von privaten Drittpersonen rechtfertige sich die Einschränkung des Rechts auf Akteneinsicht ( Art. 27 Abs. 1 lit. b VwVG [SR 172.021]). Wie die Beschwerdegegnerin in nachvollziehbarer Weise darlege, wäre eine Identifikation der betroffenen Drittpersonen selbst dann möglich, wenn Kundenangaben wie z.B. Namen und UID geschwärzt würden. Um eine Identifikation auszuschliessen, müssten neben den üblichen Identifikationsmerkmalen auch die (von der Beschwerdeführerin mitgeteilten) Umsätze pro steuerpflichtige Person unkenntlich gemacht werden, womit sich aber nicht mehr nachvollziehen liesse, welcher Anteil der Provisionsumsätze gegenüber der Beschwerdegegnerin deklariert worden sei. Eine nur teilweise Einsicht in die Berechnungsgrundlagen erweise sich daher als unmöglich. Das Bundesverwaltungsgericht schloss, die Beschwerdegegnerin habe der Beschwerdeführerin den "wesentlichen Inhalt der Berechnungsgrundlagen" schriftlich zur Kenntnis gebracht. Sie habe im Einspracheentscheid (wie zuvor schon in der Verfügung vom 15. Dezember 2022)

"ausführlich und Schritt für Schritt auf sechs Seiten" geschildert, auf welche Weise sie die von der Beschwerdeführerin bekanntgegebenen Umsätze mit den ESTV-internen Daten abgeglichen habe, um alsdann die Umsätze, auf denen die Bezugsteuer abgerechnet worden sei, annäherungsweise zu ermitteln. Die Beschwerdeführerin habe sich im bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren dazu äussern und Gegenbeweismittel bezeichnen können. Grundsätzlich dürfe das Bundesverwaltungsgericht mithin auf das ESTV-interne Dokument abstellen, selbst wenn dies zum Nachteil der Beschwerdeführerin geschehen sollte ( Art. 28 VwVG ).

### **E. 3.2.2**

Mit Urteil 9C\_248/2024 vom 10. Mai 2024 trat das Bundesgericht auf die von der Beschwerdeführerin hiegegen eingelegte Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht ein. Es handle sich dabei um einen Zwischenentscheid im Sinne von Art. 93 Abs. 1 BGG , für dessen (sofortige) Anfechtbarkeit die Voraussetzungen nach lit. a und b der Bestimmung fehlten. Vielmehr sei dieser gemäss Art. 93 Abs. 3 BGG durch Beschwerde gegen den Endentscheid anfechtbar.

### **E. 3.3**

Auf die entsprechende Rüge ist daher im vorliegenden Prozessstadium einzugehen.

#### **E. 3.3.1**

Die Beschwerdegegnerin hebt in ihrer letztinstanzlichen Vernehmlassung vom 14. November 2024 hervor, sie habe bereits in ihrem Einspracheentscheid vom 22. September 2023 eingehend dargelegt, weshalb sie dem Gesuch der Beschwerdeführerin um Akteneinsicht in "die Beilage Gesamtübersicht zur annäherungsweise Ermittlung der ESTV, samt den dazugehörigen Berechnungsgrundlagen, zur Verfügung vom 15. Dezember 2022" nicht - auch nicht mittels einer Schwärzung - habe entsprechen können. Aus diesem Grund sei die von ihr vorgenommene Berechnung im Einspracheentscheid denn auch ausserordentlich detailliert und für die Beschwerdeführerin nachvollziehbar Schritt für Schritt erläutert worden; damit habe die Beschwerdeführerin Kenntnis vom wesentlichen Inhalt erhalten. Der Berechnungsablauf sei zudem anhand einer Beispieltabelle mit fiktiven Daten aufgezeigt worden. Ausserdem habe sie, die Beschwerdegegnerin, hinsichtlich der abgerechneten Bezugsteuer der Leistungsempfänger zugunsten der Beschwerdeführerin auf die aus ihren Systemen ermittelten, vertraulichen Daten abgestellt; andernfalls hätte die Beschwerdeführerin den Nachweis für die Bezahlung der Bezugsteuer durch ihre Vertragspartner erbringen müssen, was ihr nicht gelungen sei. Die Beschwerdeführerin habe mehrfach Gelegenheit gehabt, sich zur Berechnung zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen resp. die geforderten Nachweise aufzulegen. Angesichts dieser Gegebenheiten beruhe die Einschränkung des Rechts der Beschwerdeführerin auf Einsicht in die vollständigen Akten auf sachlichen Gründen, was das Bundesverwaltungsgericht sowohl mit Zwischenverfügung vom 21. März 2024 und nunmehr auch in seinem hier angefochtenen Urteil bestätigt habe. Eine Gehörsverletzung liege daher nicht vor, woran auch die letztinstanzlichen Ausführungen der Beschwerdeführerin nichts zu ändern vermöchten.

#### **E. 3.3.2**

Dem ist grundsätzlich nichts beizufügen. Die Vorbringen in der Beschwerde erschöpfen sich weitgehend in einer Wiederholung der bereits in den vorinstanzlichen Verfahren zu diesem Punkt erhobenen und entkräfteten Rügen. Namentlich ist nicht ersichtlich, inwiefern

die Schlussfolgerung des Bundesverwaltungsgerichts gegen Art. 26 und 27 VwVG, Art. 74 MWSTG oder Art. 5, 29 und 29a BV verstossen sollte. Auch dazu haben sich, wie den vorstehenden Erwägungen zu entnehmen ist, Vorinstanz und Beschwerdegegnerin bereits eingehend und zutreffend geäußert. Nicht hinreichend begründet wird in diesem Zusammenhang schliesslich der Einwand der Beschwerdeführerin, die prozessuale Trennung der (verfahrensrechtlichen) Frage betreffend das Akteneinsichtsrecht (vgl. vorinstanzliche Zwischenverfügung vom 21. März 2024) von derjenigen "des Grundes bzw. der Rechtsgrundlage, die dieses Recht" vorsehe (rechtlicher Gehörsanspruch), erweise sich als "letztlich unmöglich" und genüge "dem Anspruch auf eine gleiche und gerechte Behandlung nicht". Nähere Erläuterungen dazu erübrigen sich daher ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ; BGE 133 II 396 E. 3.2 mit Hinweisen; vgl. auch E. 2.3 am Ende hiervor).

#### **E. 4**

Streitgegenstand bildet in materieller Hinsicht die Frage, ob die Vorinstanz Bundesrecht verletzt, indem sie die von der Beschwerdeführerin im Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 30. Juni 2020 in der Schweiz erbrachten Dienstleistungen als elektronische Dienstleistungen im Sinne des MWSTG qualifiziert und gestützt darauf Nachforderungen in der Höhe von Fr. 32'028'947.- (samt Verzugszins von Fr. 2'782'859.60) für die Steuerperioden 2015 bis 2019 sowie von - zusätzlich - Fr. 1'964'759.60 (samt Verzugszins von Fr. 190'804.15) für die Steuerperiode 2020 gestellt hat (vgl. diesbezüglich auch Sachverhalt lit. B.b hiervor).

#### **E. 5.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV ; Art. 1 Abs. 1 MWSTG ). Als Mehrwertsteuer erhebt er unter anderem die sog. Inlandsteuer (vgl. Art. 1 Abs. 2 lit. a MWSTG ).

##### **E. 5.1.1**

Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Steuerobjekt, Art. 18 Abs. 1 MWSTG ; vgl. auch Art. 1 Abs. 2 lit. a MWSTG ). Steuerpflichtig bzw. unternehmerisch tätig ist, wer im eigenen Namen eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt ( Art. 10 Abs. 1 MWSTG [sowohl in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 als auch in der seither geltenden Fassung]).

##### **E. 5.1.2**

Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 lit. d MWSTG ) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 lit. e MWSTG ). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann ( Art. 3 lit. e MWSTG ; Auffangnorm). Nachdem eine steuerbare Leistung festgestellt worden ist, ist - insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, bei welchen der Ort der Leistung bestimmt werden muss - zu prüfen, ob eine Lieferung vorliegt. Ist dies nicht der Fall, handelt es sich (zwingend) um eine Dienstleistung (Urteil 9C\_578/2024 vom 20. Dezember 2024 E. 2.1.2).

Vorliegend ist unbestritten, dass Dienstleistungen zur Diskussion stehen.

##### **E. 5.2.1**

Für den Ort einer Dienstleistung ist im Regelfall das Empfängerortsprinzip im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG massgeblich. Danach gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthalts (vgl. BGE 142 II 113 E. 5.1, 388 E. 9.3; 139 II 346 E. 6.3.1; Urteil 9C\_578/2024 vom 20. Dezember 2024 E. 2.2.1 mit Hinweisen).

### **E. 5.2.2**

Das im Regelfall gültige Empfängerortsprinzip gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG steht unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von aArt. 8 Abs. 2 MWSTG (in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2024 geltenden Fassung) anwendbar ist. Dieses Prinzip ist mithin subsidiärer Natur (vgl. BGE 142 II 388 E. 9.3.; 141 IV 344 E. 4.1; 141 III 560 E. 3.3; 139 II 346 E. 6.1 und 6.3.1; Urteil 2C\_1076/2015 vom 9. Dezember 2016 E. 3.1). Die Ausnahmen nach aArt. 8 Abs. 2 MWSTG führen zur Anknüpfung an den Erbringerort (lit. a und b), Tätigkeitsort (lit. c und d), Beförderungsort (lit. e), Belegenheitsort (lit. f) oder den Bestimmungsort (lit. g; vgl. BGE 142 II 388 E. 9.6; 139 II 346 E. 6.3.1 und 6.3.3).

### **E. 5.3**

Im Zusammenhang mit der Frage, ob eine Dienstleistung im Inland erbracht worden (und damit gemäss aArt. 8 MWSTG grundsätzlich zu versteuern) ist, ergeben sich Probleme der Beweislastverteilung. Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, d.h. für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, mithin für solche Tatsachen, die eine Steuerbefreiung oder -begünstigung bewirken (zum Abgaberecht allgemein: vgl. u.a. BGE 149 II 27 E. 4.6; 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; 143 II 661 E. 7.2; 142 II 488 E. 3.8.2; zum hier massgeblichen Teilbereich des Mehrwertsteuerrechts: vgl. u.a. Urteil 9C\_578/2024 vom 20. Dezember 2024 E. 2.3 mit Hinweisen).

#### **E. 5.3.1**

Wird eine Dienstleistung im Ausland erbracht, liegt die Leistung gemäss aArt. 8 MWSTG ausserhalb des Anwendungsbereichs des MWSTG. Die Nichtbesteuerung eines Umsatzes ist aber nur zulässig, wenn nachgewiesen wird, dass sich der Ort seiner Ausführung im Ausland befindet. Als Empfänger gilt namentlich auch bei grenzüberschreitenden Verhältnissen der gegenüber dem leistenden Unternehmen im eigenen Namen auftretende Vertragspartner. Ein Indiz hierfür bildet die Rechnung, die durch den Leistungserbringer zuhanden des Leistungsempfängers ausgestellt wird (vgl. zu diesem Grundsatz: Urteile 2C\_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.4.3; 2C\_402/2021 vom 10. November 2021 E. 5.1).

#### **E. 5.3.2**

Die steuerpflichtige Person hat insbesondere die Art der Leistung detailliert (schriftlich) nachzuweisen. Dabei gelten für den Exportnachweis (bzw. den Nachweis des im Ausland liegenden Leistungsortes) sehr strenge Anforderungen; nachträglich erstellte Dokumente sind grundsätzlich ungeeignet, den geforderten zweifelsfreien Nachweis zu erbringen. Ohne einen solchen Nachweis kann die ESTV im Rahmen einer Kontrolle die Mehrwertsteuer auf dem Umsatz aufrechnen und diese zuzüglich Verzugszins nachbelasten (vgl. zum Ganzen insbesondere BGE 133 II 153 E. 5.2; Urteil 9C\_578/2024 vom 20. Dezember 2024 E. 2.3.1

mit diversen Hinweisen; siehe auch Urteil 2C\_402/2021 vom 10. November 2021 E. 5.4 zu Art. 68 Abs. 2 Satz 2 MWSTG , wonach Träger des Berufsgeheimnisses zur Vorlage der Bücher oder Aufzeichnungen verpflichtet sind, aber Namen und Adresse, nicht jedoch den Wohnsitz oder den Sitz der Klienten abdecken oder durch Codes ersetzen dürfen).

#### **E. 5.4**

Charakteristisch für die Mehrwertsteuerpflicht ist nach dem Gesagten der Austausch von Leistungen. Ein Leistungsverhältnis umfasst eine (Haupt-) Leistung (Lieferung oder Dienstleistung gemäss Art. 3 lit. d oder e MWSTG ) und eine konnexe Gegenleistung (Entgelt im Sinne von Art. 3 lit. f MWSTG ), die marktwirtschaftlich gleichwertig (äquivalent) sind (vgl. BGE 149 II 53 E. 6.1, 290 E. 2.2.1; 141 II 182 E. 3.3).

##### **E. 5.4.1**

Der Ort einer elektronischen Dienstleistung richtet sich nach dem Empfängerortsprinzip ( Art. 8 Abs. 1 MWSTG ). Anbieter von Telekommunikations- und elektronischen Dienstleistungen mit Sitz im Ausland sind von der Steuerpflicht befreit, solange sie im Inland ausschliesslich Leistungen erbringen, die der Bezugsteuer (Art. 45 f. MWSTG) unterliegen (Art. 10 Abs. 2 lit. b Teilsatz 1 MWSTG [in der vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2017 geltenden Fassung, nachfolgend MWSTG 2009], Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 Teilsatz 1 MWSTG [in der vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2024 geltenden Fassung, nachfolgend MWSTG 2016]). Erbringt ein Anbieter mit Sitz im Ausland im Inland Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht (bezug-) steuerpflichtige Personen, wird er hingegen mehrwertsteuerpflichtig, sofern er im Inland innerhalb eines Jahres einen Umsatz von mindestens Fr. 100'000.- aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 lit. a und b Teilsatz 2 MWSTG 2009, Art. 10 Abs. 2 lit. a und b Ziff. 2 Teilsatz 2 MWSTG 2016; vgl. BGE 139 II 346 E. 7.1 und 7.2; vgl. auch Urteil 9C\_482/2024 vom 25. Oktober 2024 E. 4.3).

Art. 10 Abs. 1 MWSTV (SR 641.201) konkretisiert den Begriff der Telekommunikations- und elektronischen Dienstleistungen mit einer nicht abschliessenden Aufzählung (in der bis Ende 2018 geltenden Fassung: "namentlich"; ab 1. Januar 2019: "insbesondere"). Aufgeführt ist unter anderem das Bereitstellen von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen (lit. d), das elektronische Bereitstellen von Software und deren Aktualisierung (lit. e) sowie das elektronische Bereitstellen von Bildern, Texten, Informationen und Datenbanken (lit. f). Nicht als Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen gelten nach Art. 10 Abs. 2 MWSTV etwa die blosser Kommunikation zwischen leistungserbringender und -empfangender Person über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien (lit. a) sowie in interaktiver Form erbrachte Leistungen im Bereich der Bildung (z.B. Kurse und Vorträge; lit. b).

##### **E. 5.4.2**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung setzt die Qualifikation als elektronische Dienstleistung voraus, dass diese (über das Internet oder ein vergleichbares Netzwerk) weitgehend automatisiert und ohne wesentliche menschliche Eingriffe erfolgt. Dies schliesst etwa Beratungsleistungen aus, die auf einem persönlichen Austausch mit dem Kunden beruhen ( BGE 139 II 346 E. 7.3.5). Gestützt darauf formulierte die ESTV in ihrer MWST-Branchen-Info (MBI) 13 die ihres Erachtens massgebenden Kriterien (Ziff. 3.2). Danach gilt eine Dienstleistung als elektronische Dienstleistung im Sinne von Art. 10 MWSTV , wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: (1.) Sie wird über das

Internet oder ein anderes elektronisches Netz erbracht; (2.) sie wird automatisiert erbracht und die menschliche Beteiligung seitens des Leistungserbringers ist minimal; (3.) das Erbringen der Dienstleistungen ist ohne Informationstechnologie nicht möglich. Die Sachgerechtigkeit dieser Kriterien wurde vom Bundesgericht bestätigt (Urteil 9C\_482/2024 vom 25. Oktober 2024 E. 4.1; vgl. auch E. 8.2 hiernach).

## **E. 6**

Im Zentrum des Verfahrens steht die Frage, ob die Beschwerdeführerin in den streitbetroffenen Steuerperioden 2015 bis 30. Juni 2020 Dienstleistungen nach Art. 3 lit. e (in Verbindung mit aArt. 8 Abs. 1 und 2) MWSTG erbracht hat (dazu E. 7 nachstehend), diese bejahendenfalls als elektronische Dienstleistungen zu qualifizieren sind (dazu E. 8 und 9 nachstehend) und, falls dem so ist, sie auch an nichtsteuerpflichtige Empfänger erbracht wurden, was zur Gegenausnahme im Sinne von Art. 10 Abs. 2 lit. b Teilsatz 2 MWSTG 2009 resp. Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 Teilsatz 2 MWSTG 2016 und damit zur Steuerpflicht der Beschwerdeführerin führte (dazu E. 10 nachstehend). Sollte eine Steuerpflicht ab 1. Januar 2015 zu bejahen sein, ist schliesslich in einem letzten Schritt auf die Höhe der Nachforderung einzugehen (dazu E. 11 nachstehend).

## **E. 7**

Unter den Verfahrensbeteiligten unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin Dienstleistungen im Sinne von Art. 3 lit. e MWSTG erbringt. Uneinigkeit besteht bezüglich der Art der Dienstleistung, worauf in den folgenden Erwägungen ein eingehender Blick zu werfen ist.

### **E. 8.1**

In der Beschwerde wie auch bereits vorinstanzlich angezweifelt wird zunächst der elektronische Charakter der von der Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen.

### **E. 8.2**

Soweit die diesbezügliche Kritik in grundsätzlicher Hinsicht auf den hiervor erläuterten Begriff der "elektronischen Dienstleistungen" abzielt, ist mit Vorinstanz und Beschwerdegegnerin erneut Folgendes hervorzuheben:

#### **E. 8.2.1**

Mit der per 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Regelung von Art. 10 Abs. 2 lit. b Teilsatz 2 MWSTG 2009 und der damit einhergehenden Einführung des Begriffs "elektronische Dienstleistungen" bezweckte der Gesetzgeber eine Anlehnung an das EU-Recht (vgl. Art. 56 Abs. 1 lit. k und Anhang II der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [ABl. L 347 vom 11. Dezember 2006] samt Art. 7 der entsprechenden Durchführungsverordnung 2011 [EU] Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem; nahezu identisch bereits Art. 11 und 12 der Verordnung [EG] Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Massnahmen zur Durchführung der Richtlinie 77/388/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem). Sinn und Zweck des Nachvollzugs bestand primär darin, Doppel- oder Nichtbesteuerungen und daraus resultierende Wettbewerbsverzerrungen zwischen in- und EU-ausländischen Anbietern von elektronischen Dienstleistungen zu vermeiden. Insbesondere sollte durch eine entsprechende Steuerpflicht (bzw. Gegenausnahme zur Befreiung von der Steuerpflicht) der

ausländischen Anbieter verhindert werden, dass nicht steuerpflichtige Empfänger im Inland elektronische Dienstleistungen aus dem Ausland de facto steuerfrei beziehen können, während sie inländischen Anbietern nur steuerbelastet offenstehen (vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der MWST, BBl 2008 6885, insb. 6923 f.; BGE 139 II 346 E. 7.2 und 7.3.1, bestätigt u.a. mit Urteil 9C\_482/2024 vom 25. Oktober 2024 E. 2.2 mit Hinweisen). Im Übrigen wurde damit nicht nur die Harmonisierung mit dem EU-Recht angestrebt, um Wettbewerbsverzerrungen im grenzüberschreitenden Verhältnis zu vermeiden, sondern sollte nach dem Willen des Gesetzgebers auch der bis zu diesem Zeitpunkt auf Telekommunikationsleistungen beschränkte Art. 25 Abs. 1 lit. c am Ende aMWSTG (in der vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009 geltenden Fassung, nachfolgend aMWSTG) auf die elektronischen Dienstleistungen ausgeweitet werden (vgl. erwähnte Botschaft, BBl 2008 6950 f.; BGE 139 II 346 E. 7.2). Auch das Bundesgericht bekräftigte in der Folge die gesetzgeberische Stossrichtung, wonach das schweizerische Recht im Bereich der elektronischen Dienstleistung mit dem EU-Gemeinschaftsrecht kompatibel gemacht werden sollte ( BGE 139 II 346 E. 7.3).

### **E. 8.2.2**

In Art. 10 MWSTG 2009 bzw. ausführend in Art. 10 MWSTV wurde darauf verzichtet, eine exakte Begriffsbestimmung der elektronischen Dienstleistung aufzunehmen. Eine Verletzung des Legalitätsprinzips, wie die Beschwerdeführerin sie geltend macht, ist darin nicht zu erblicken. Stattdessen wurde in Art. 10 MWSTV ein beispielhafter und nicht abschliessender ("namentlich", "insbesondere") Katalog elektronischer Dienstleistungen bzw. solcher Dienstleistungen aufgenommen, die keine elektronische Dienstleistung darstellen. Dieser Katalog stimmt weitgehend mit der EU-Regelung überein; eine Abweichung zum EU-Recht ist nicht zu erkennen und die sprachlichen Unterschiede sind bloss lexikalischer Art (vgl. BGE 139 II 346 E. 7.3.4). Der offen formulierte Beispielkatalog von Art. 10 MWSTV wurde per 1. Januar 2010 ebenso in die MBI 13 (vgl. Ziff. 3.2) übernommen.

Im (bereits zitierten) BGE 139 II 346 befasste sich sodann auch das Bundesgericht im Jahr 2013 eingehend mit dem Begriff der elektronischen Dienstleistungen gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG 2009. Eine Verletzung des Legalitätsprinzips wurde darin verneint. Vielmehr bestätigte das Bundesgericht die beabsichtigte Anlehnung an das EU-Recht (Auslegung "de manière similaire") und formulierte, wie hiervor ausgeführt, die drei relevanten Kriterien für die Qualifikation einer Leistungserbringung als elektronische Dienstleistung (Leistungserbringung über das Internet, weitgehend automatisiert/mit minimaler menschlicher Beteiligung, ohne Informationstechnologie nicht möglich), womit der Begriff der elektronischen Dienstleistung für das schweizerische Recht in genereller Weise aufgearbeitet und definiert wurde. Diese höchstrichterliche Rechtsprechung erweist sich als ohne Weiteres einschlägig. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, sie habe diese bundesgerichtliche Praxis nicht gekannt oder nicht kennen müssen, geht fehl. Im Zusammenhang mit dem im Bereich der Mehrwertsteuer geltenden (modifizierten) Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Art. 71 Abs. 1, Art. 72 MWSTG ) muss darüber hinaus betont werden, dass es der Beschwerdeführerin von Beginn an oblegen hätte, sich bei diesbezüglich bestehenden Unklarheiten oder Zweifeln an die Beschwerdegegnerin zu wenden. Aus dem Umstand, dass sie sich gerade nicht entsprechend bemüht und eine (rechtzeitige) Anmeldung bei Letzterer unterlassen hat, darf sie denn auch aus Gründen der Gleichbehandlung mit anderen Steuerpflichtigen, von denen solches ebenfalls verlangt

wird, nichts zu ihren Gunsten ableiten.

### **E. 8.2.3**

Im Rahmen der Anpassung der MBI 13 per 23. Juni 2020 wurde die bundesgerichtliche Begriffsdefinition der elektronischen Dienstleistung schliesslich präzisierend in die bisherige, offen formulierte Verwaltungspraxis nachgeführt und mit weiteren Beispielen ergänzt. Wie die Vorinstanz unter Hinweis auf die bereits bestehende höchstrichterliche Begriffsdefinition der elektronischen Dienstleistung zutreffend festhält, wäre es weder gestützt auf Art. 65 Abs. 3 MWSTG (wonach die ESTV ohne zeitlichen Verzug alle Praxisfestlegungen veröffentlicht, die nicht ausschliesslich verwaltungsinternen Charakter haben) noch aus Gründen der Rechtssicherheit erforderlich gewesen, die drei Kriterien früher, d.h. unmittelbar nach dem Ergehen des besagten Urteils im Jahre 2013, in die MBI 13 aufzunehmen. Durch die Überführung in die MBI 13 wurde nichts Gegenteiliges und nichts Weiteres erfasst, als was schon früher durch den Regelungsgrundgehalt von Art. 10 Abs. 2 lit. b Teilsatz 2 MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 Teilsatz 2 MWSTG 2016 in Verbindung mit Art. 10 MWSTV bzw. die dort aufgeführten Beispiele erfasst war. Es hat daher keine Ausweitung, sondern allenfalls eine Eingrenzung des Anwendungsbereichs stattgefunden. Dies ist denn auch der Grund, weshalb die ESTV die in der Webpublikation MBI 13 vorgenommenen Anpassungen in den hierzu aufgeführten "zusätzlichen Informationen" explizit als "Praxispräzisierungen zu den elektronischen Dienstleistungen" bezeichnet hat (dazu ausführlich Einspracheentscheid der Beschwerdegegnerin vom 22. September 2023 E. 3.5, 6.7.2 und 6.7.6). Überdies bestätigte das Bundesgericht in seinem Urteil 9C\_482/2024 vom 25. Oktober 2024 denn auch ausdrücklich die Anwendung der in BGE 139 II 346 E. 7.3.5 definierten Kriterien für die Qualifikation einer elektronischen Dienstleistung. Art. 10 Abs. 1 MWSTV sei nicht abschliessend und die MWST-Branchen-Infos der ESTV seien blosser Verwaltungsanweisungen, welche für die Gerichte nicht verbindlich seien, aber auch berücksichtigt würden, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zuliessen (vgl. E. 2.2, 2.3 und 4.1 des erwähnten Urteils).

### **E. 8.3**

Die Definition der elektronischen Dienstleistung stützt sich nach dem Gesagten auf drei technische Kriterien betreffend die formale Art und Weise der Leistungserbringung (Leistungserbringung über das Internet, weitgehend automatisiert/mit minimaler menschlicher Beteiligung, ohne Informationstechnologie nicht möglich; sog. digitale Erbringung, vgl. Urteil 9C\_482/2024 vom 25. Oktober 2024 in E. 4.2.1) und erfolgt damit unabhängig vom jeweiligen Inhalt der erbrachten Leistung. Hinsichtlich des Leistungsinhalts gilt mit anderen Worten das "Neutralitätsprinzip", was bedeutet, dass der Inhalt für die Qualifikation als elektronische Dienstleistung nicht massgebend ist und auch nicht dadurch ändert, wenn eine Leistung auf elektronische Art und Weise erbracht wird; vielmehr bleibt eine erbrachte Leistung - ihrem Inhalt nach - gerade unverändert entweder steuerbar oder steuerbefreit bzw. zum reduzierten oder normalen Steuersatz steuerbar, also unabhängig davon, ob sie menschlich oder auf elektronische Art und Weise erbracht wird (vgl. so explizit in MBI 13, Ziff. 3.2.4). Mit anderen Worten stellt die elektronische Dienstleistung keine eigentliche inhaltliche Leistungskategorie dar (vgl. etwa Ralf Imstepf, La notion de "prestation de services en matière d'informatique" au sens de la TVA en Suisse, *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021/3, S. 358 ff., 364) und soll

mit der Sonderregelung für elektronische Dienstleistungen keine zusätzliche Steuerbarkeit für eine bestimmte Kategorie von Leistungen generiert werden. Die Qualifikation einer bestimmten Leistung als elektronische Dienstleistung ist - im Sinne einer Zusatzqualifikation - einzig relevant für die Abklärung der Steuerpflicht ausländischer Leistungserbringer und damit zusammenhängend für die Ortsbestimmung der erbrachten elektronischen Dienstleistungen (vgl. MBI 13, Ziff. 1 am Ende). Es lag gegenteils in der Absicht des Gesetzgebers, sämtliche Leistungen, welche die Kriterien einer elektronischen Dienstleistung erfüllen, der Sonderregelung zu unterstellen und deren ausländische Erbringer, sofern solche Leistungen (auch) an nicht steuerpflichtige Empfänger im Inland erbracht werden, von der Befreiung von der Steuerpflicht auszuschliessen und entsprechende Steuerausfälle zu vermeiden. Vor diesem Hintergrund handelt es sich also ebenfalls um eine Ortsbestimmungsregel und hat sich der Erbringungsort elektronischer Dienstleistungen entsprechend der ratio legis notwendigerweise nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG am Empfängerort im Inland zu richten (vgl. MWST-Info 06, Ort der Leistungserbringung [webbasierte Publikation der ESTV, in der bis 31. Dezember 2024 in Kraft gestandenen Fassung; nachfolgend: aMI 06], Teil III Dienstleistungen, Ziff. 2.1 Bulletpoint 7 und Ziff. 3 Tabelle Nr. 9; MBI 13, Ziff. 3.1 und 3.2, je am Ende, und 4). Unter dem vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009 in Kraft gestandenen aMWSTG war dies aus demselben Grund und in gleicher Weise bereits für Telekommunikationsdienstleistungen der Fall gewesen (vgl. Art. 25 Abs. 1 lit. c in Verbindung mit Art. 14 Abs. 3 lit. e aMWSTG).

### **E. 8.3.1**

Dem Einwand der Beschwerdeführerin, der Begriff der elektronischen Dienstleistung sei im schweizerischen Recht nur auf sog. B2C-Leistungen ("business to customer", also Leistungen gegenüber Nichtsteuerpflichtigen; im Gegensatz zu sog. B2B-Leistungen ["business to business"], d.h. Leistungen gegenüber Steuerpflichtigen; dazu BGE 142 II 388 E. 9.6.5) anzuwenden, kann nicht gefolgt werden. So wird die Mehrwertsteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen erhoben. Ob also die Dienstleistung der Beschwerdeführerin unmittelbar für den nicht-unternehmerischen Endverbrauch bestimmt ist, ist nicht entscheidend. Auch nach der aufgezeigten bundesgerichtlichen Definition ist nicht relevant, ob eine elektronische Dienstleistung einem privaten Endverbraucher oder aber einem Unternehmen erbracht wird. Vielmehr hat der schweizerische Gesetzgeber bewusst darauf verzichtet, die unterschiedliche B2B- und B2C-Konzeption des EU-Rechts zu übernehmen und entsprechende Doppel- oder Nichtbesteuerungen bewusst in Kauf genommen (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, 6929 Ziff. 1.7.4.4; BGE 142 II 388 E. 9.6.5; vgl. auch Ralf Imstepf/ Michael Beusch, B2C or B2B? That is not the question! A look at Article 8 par. 2 let. a of the Swiss Value Added Tax Code, in: ASA 83 [2014/ 2015], S. 1043). Während im EU-Recht B2B-Leistungen grundsätzlich am Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Dienstleistung zu besteuern sind (Empfängerortsprinzip), sind B2C-Leistungen im Regelfall am Ort des Leistungserbringers zu versteuern, wobei für elektronische Dienstleistungen als Ausnahme eine Besteuerung am Empfängerort vorgesehen ist. Damit sind sämtliche elektronisch erbrachten Dienstleistungen im EU-Recht grundsätzlich am Empfängerort zu versteuern (bei B2B-Leistungen, weil das Empfängerortsprinzip prinzipiell zur Anwendung gelangt; bei B2C-Leistungen, weil eine diesbezügliche Ausnahme geschaffen wurde). Dass der Begriff der elektronischen Dienstleistung dabei in erster Linie im Bereich der B2C-Leistungen

verwendet wird, bedeutet nicht, dass er im hiesigen Recht nur auf B2C-Dienstleistungen anzuwenden wäre. Da der schweizerische Gesetzgeber im Zusammenhang mit aArt. 8 MWSTG auf eine entsprechende Unterscheidung von B2B- und B2C-Dienstleistungen verzichtet hat, gelten elektronische Dienstleistungen an schweizerische Leistungsempfänger in Anwendung von Art. 8 Abs. 1 MWSTG als in der Schweiz erbracht, gerade unabhängig davon, ob sie an Steuerpflichtige/Unternehmen oder an Nichtsteuerpflichtige/Verbraucher erbracht werden (zur Frage, ob die Formulierung "nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen" gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b Teilsatz 2 MWSTG 2009 resp. Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 Teilsatz 2 MWSTG 2016 auf "Privatpersonen" bzw. "Nichtunternehmer" zu beschränken oder für "Unternehmen" ebenfalls anwendbar sei, vgl. E. 10 hiernach). Ausserdem ist mit Blick auf die genannte ratio legis von Art. 10 Abs. 2 lit. b Teilsatz 2 MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 Teilsatz 2 MWSTG 2016 eine breite Anwendung des Begriffs der elektronischen Dienstleistung gerechtfertigt, ja sogar wohl geboten (in diesem Sinne bereits Urteil A-3206/2011 des Bundesverwaltungsgerichts vom 2. Oktober 2012 E. 5.3.6) und sind sämtliche Gründe, welche eine Steuerbefreiung bewirken, restriktiv zu handhaben, da sie den Grundsätzen der Allgemeinheit und der Wettbewerbsneutralität der Steuer entgegenstehen ( BGE 139 II 346 E. 7.3.1 mit Hinweis auf BGE 138 II 251 E. 2.3.4).

### **E. 8.3.2**

Zusammengefasst sind keine Gründe erkennbar, weshalb für die von der Beschwerdeführerin in den betroffenen Steuerperioden erbrachten Leistungen nicht die Begriffsbestimmung der elektronischen Dienstleistung anhand der vom Bundesgericht definierten drei Kriterien hinsichtlich der formalen Art und Weise der Leistungserbringung zur Anwendung gelangen sollte.

### **E. 9.1**

Die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin ist demnach dahingehend zu prüfen, ob sie die für das Vorliegen einer elektronischen Dienstleistung massgebenden drei Kriterien in Bezug auf die formale Art und Weise der Leistungserbringung erfüllt.

### **E. 9.2**

Nach eingehender Analyse von Internetauftritt, allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB, Stand vom 9. Dezember 2020) und allgemeinen Vertragsbedingungen (AVB) ist die Vorinstanz, in Bestätigung der Schlussfolgerung der Beschwerdegegnerin, zum Ergebnis gelangt, dass die Leistung der Beschwerdeführerin darin bestehe, den leistungsempfangenden Beherbergungsbetrieben über ihre Website (...) bzw. die entsprechende Softwareapplikation, die auf mobilen Geräten wie Smartphones oder Tablets, aber auch auf Computern installiert werden kann (Kurzform: App), ein Online-Unterkunftsreservierungssystem zur Verfügung zu stellen. Dieses diene dazu, dass Beherbergungsbetriebe ihre Produkte und/oder Dienstleistungen bewerben, vermarkten, verkaufen und/oder zur Bestellung, zum Kauf, zur Reservierung, zur Miete oder zum Verleih anbieten könnten, und ermögliche es gleichzeitig den Besucherinnen und Besuchern der Plattform, ihrerseits eine Bestellung, Reservierung, einen Kauf oder eine Zahlung zu suchen, zu vergleichen und durchzuführen (vgl. AGB, Ziff. 1; AVB, Ziff. 1).

#### **E. 9.2.1**

Da das Unterkunftsreservierungssystem, so die Vorinstanz weiter, ausschliesslich über die elektronische Internet-Plattform oder die App angeboten werde, sei das erste Kriterium

einer elektronischen Dienstleistung zu bejahen.

#### **E. 9.2.2**

Ferner würden die Leistungen weitgehend automatisiert und ohne (relevante) menschliche Beteiligung von Seiten der Beschwerdeführerin erbracht (so etwa: elektronische Erfassung der Angaben auf der Plattform via Extranet-Zugriff durch die Beherbergungsbetriebe selbst und nach genau durch die Beschwerdeführerin vorgegebenen technischen Standards; vollautomatisierte Ermittlung und Darstellung der individuellen Suchergebnisse nach einem technischen Verfahren mittels festgelegter Parameter über einen Algorithmus; vom System vollautomatisch generierte Benachrichtigungen; automatisch berechnete Qualitätsbewertungen basierend auf einer grossen Zahl [400] genau definierter unterschiedlicher Merkmale [statistische Muster] und mit Hilfe von maschinellem Lernen; durch Algorithmus generierte erhöhte Sichtbarkeit bei den Suchresultaten infolge Zahlung einer höheren Kommission), womit auch das zweite Kriterium einer elektronischen Dienstleistung erfüllt sei.

#### **E. 9.2.3**

Schliesslich würden die Leistungen auf der Online-Plattform weltweit angeboten, die Angaben in Sekundenschnelle verarbeitet, dabei eine grosse räumliche Distanz überwunden und die Leistungen zeitgleich an eine sehr grosse Zahl von Leistungsempfängern erbracht, was ohne Informationstechnologie oder die Anwendung eines Algorithmus in dieser Form gar nicht möglich wäre. Das dritte Kriterium einer elektronischen Dienstleistung müsse daher ebenfalls bejaht werden.

#### **E. 9.3**

Damit stehe insgesamt fest, wie das Bundesverwaltungsgericht abschliessend ausführt, dass die formale Art und Weise der Leistungserbringung im vorliegenden Fall automatisiert anhand eines Algorithmus und mit lediglich minimaler menschlicher Beteiligung über das Internet erfolge und ohne Anwendung von Informationstechnologie in dieser Form gar nicht möglich wäre. Die Leistungserbringung geschehe also nicht menschlich oder händisch, sondern auf elektronischem Weg mittels eines automatisierten Algorithmus über ein funktionierendes Telekommunikations- und Informationssystem. Die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin stellten demzufolge elektronische Dienstleistungen im Sinne von Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 MWSTG 2016 dar.

#### **E. 9.4**

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, verfängt nicht.

#### **E. 9.4.1**

So verkennt sie etwa, dass ein vergleichbarer "Zugriff auf [...] Plattformen, mit denen automatisch und ohne menschliche Beteiligung (mithilfe von Suchfunktionen, Filtern, Kompatibilitätstests usw.) Personen mit gemeinsamen Interessen, beispielsweise Stellensuchende und potentielle Arbeitgeber, Kunden und Leistungserbringer, Verkäufer und Käufer, Personen auf Partnersuche usw., miteinander in Kontakt gebracht werden können", bereits als elektronische Dienstleistung in diesem Sinne eingestuft wurde (vgl. MBI 13, Ziff. 3.2.5.5.1). Mit anderen Worten wird das Internet oder ein vergleichbares elektronisches Netz im vorliegenden Fall, entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin, nicht bloss zum Zweck der Übermittlung von Informationen/Ergebnissen einer menschlich erbrachten Leistung - mithin also als blosser

Kommunikationskanal - genutzt (vgl. Art. 10 Abs. 2 MWSTV ; MBI 13, Ziff. 3.2.1 am Ende). Vielmehr erfolgt hier die formale Art und Weise der Leistungserbringung nicht menschlich, sondern automatisiert durch den Einsatz entsprechender elektronischer Mittel (Algorithmus). Dass Art. 10 MWSTV das Bereitstellen einer Online-Buchungsplattform nicht ausdrücklich vorsieht, ändert daran nichts, ist die darin enthaltene Aufzählung doch nicht abschliessend und der Begriff der elektronischen Dienstleistungen ausgehend von diesem Katalog durch das Bundesgericht anhand der genannten Kriterien abstrakt definiert worden (vgl. E. 5.4.1, 8.2.2 f. hiervor). Weiter gilt es zu beachten, dass zum einen in Art. 10 Abs. 1 lit. f MWSTV u.a. das Bereitstellen von Datenbanken explizit erwähnt wird und sich die Dienstleistung der Beschwerdeführerin zum andern klar von den in Art. 10 Abs. 2 MWSTV genannten Beispielen unterscheidet, die nicht als elektronische Dienstleistung gelten (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).

#### **E. 9.4.2**

Auf Grund des bei elektronischen Dienstleistungen geltenden "Neutralitätsprinzips" bezüglich des Leistungsinhalts sowie der Ortsbestimmung nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG (vgl. E. 8.3 hiervor) muss der konkrete Inhalt der vorliegend elektronisch erbrachten Leistungen sodann nicht im Detail bestimmt werden, zumal die Anwendung einer Steuerausnahme oder -befreiung hier nicht ansatzweise zu erkennen ist. Es lässt sich diesbezüglich jedoch festhalten, dass die Leistung der Beschwerdeführerin - wie bereits ausgeführt - inhaltlich im Betrieb einer Online-Buchungsplattform bzw. darin besteht, den Beherbergungsbetrieben die elektronische Buchungsplattform mit ihren Systemen gesamthaft zur Verfügung zu stellen, worauf sich die Vertragsparteien der Beherbergungsleistung über den bereitgestellten Algorithmus selber finden können und wofür die Beschwerdeführerin durch die Beherbergungsbetriebe mit einer entsprechenden Provision entschädigt wird.

#### **E. 9.4.3**

Weiter liegt auch keine in der Beschwerde angerufene Reisebüroleistung nach Art. 8 Abs. 2 lit. b MWSTG vor. Insbesondere kann eine solche nicht aus einer angeblich "indirekt bezogenen Drittleistung" abgeleitet werden. Vielmehr gelangt diese Regelung nur auf von Reisebüros in eigenem Namen gegenüber ihren Kundinnen und Kunden erbrachte Leistungen zur Anwendung, welche diese vorgängig bei Dritten bezogen haben; dies trifft, so schon einlässlich die Vorinstanz, bei der Beschwerdeführerin gerade nicht zu, da sie Reiseleistungen auf ihrer Plattform lediglich anbietet, aber nicht selbst verkauft und schon gar keine diesbezüglichen Drittleistungen für das Erbringen von Reiseleistungen bezieht (vgl. aMI 06, Teil III Dienstleistungen, Ziff. 2.2 Bulletpoint 5).

Auch soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, sie erbringe die Reisebüroleistungen als Vermittlerin, geht ihre Argumentation fehl. In Art. 8 Abs. 2 lit. b MWSTG werden Vermittlerleistungen nicht erwähnt. Solche fallen aber, soweit sie nicht explizit anderswo aufgeführt sind (wie beispielsweise die Vermittlung in Art. 8 Abs. 2 lit. f MWSTG [Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück]), unter den Auffangtatbestand von Art. 8 Abs. 1 MWSTG (vgl. aMI 06, Teil III Dienstleistungen, Ziff. 2.1, Bulletpoint 11, und Ziff. 2.5). Zudem sind allfällige übrige Leistungsanteile, soweit überhaupt vorhanden,

neben der hauptsächlich erbrachten Zurverfügungstellung des Online-Unterkunftsreservierungssystems ohnehin von lediglich untergeordneter Natur.

Selbst für den hypothetischen Fall, dass die Beschwerdeführerin (inhaltlich) Reisebüroleistungen erbringen sollte, würden diese - in Nachachtung des "Neutralitätsprinzips" - auf elektronische Art und Weise übermittelt mit der Konsequenz des Wechsels der Ortsbestimmung von aArt. 8 Abs. 2 lit. b MWSTG auf Art. 8 Abs. 1 MWSTG für elektronische Dienstleistungen und den entsprechenden Folgen für die Steuerpflicht der ausländischen Anbieterin. Wenn die Beschwerdeführerin also einwendet, sie sei als Erbringerin von Reisebüroleistungen gemäss aArt. 8 Abs. 2 lit. b MWSTG mit Leistungsort im Ausland zu qualifizieren, ist dem wegen der elektronischen Art und Weise der vorliegenden Leistungserbringung und der damit zwingend verbundenen Verschiebung des Leistungsortes an den Empfängerort im Inland gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG kein Erfolg beschieden.

### **E. 9.5**

Es handelt sich bei den Leistungen der Beschwerdeführerin auf Grund der elektronischen Art und Weise der Erbringung und unabhängig vom Leistungsinhalt demnach um elektronische Dienstleistungen, die auf Grund von Art. 8 Abs. 1 MWSTG als am Empfängerort im Inland erbracht gelten.

Zum gleichen Schluss gelangt im Ergebnis auch die Vorinstanz, indem sie vorab eine inhaltliche Qualifikation der erbrachten Dienstleistung als Zurverfügungstellung eines Online-Unterkunftsreservierungssystems vornimmt, dazu ausführt, dass, weil keine Reisebüroleistung nach aArt. 8 Abs. 2 lit. b MWSTG und darüber hinaus auch kein anderer Spezialtatbestand von aArt. 8 Abs. 2 MWSTG gegeben sei, hier das Empfängerortsprinzip (Auffangtatbestand) zur Anwendung gelange mit der Schlussfolgerung, dass der Leistungsort am Empfängerort in der Schweiz zu liegen komme, und erst anschliessend im Rahmen von Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 MWSTG 2016 prüft und bejaht, dass eine elektronische Dienstleistung vorliege. Mit der Leistungserbringung im Inland ist der für die Steuerpflicht nötige Inlandbezug zu bejahen.

### **E. 10.1**

Wie hiervor dargelegt, greift, sobald elektronische Dienstleistungen auch an "nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen" im Inland erbracht werden, grundsätzlich die Gegen Ausnahme zur Befreiung von der Steuerpflicht gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b Teilsatz 2 MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 Teilsatz 2 MWSTG 2016. Der von der Beschwerdeführerin vertretene Standpunkt, diese Regelung sei auf "Privatpersonen" bzw. "Nichtunternehmer" zu beschränken und demzufolge für "Unternehmen" nicht anwendbar, geht aus folgenden Gründen fehl.

#### **E. 10.2.1**

Bereits bei der Vorgängernorm Art. 25 Abs. 1 lit. c aMWSTG (in der Fassung vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2009) war der Passus "[...] die im Inland Telekommunikationsleistungen [...] an einen nicht steuerpflichtigen Empfänger erbringen" als "Leistungen [...] gegenüber nicht mehrwertsteuerpflichtigen Personen/

Unternehmungen" (keine Hervorhebung im Originaltext) auszulegen (vgl. Michaela Merz, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, N. 16 zu Art. 25 aMWSTG).

Ebenso hatte das Bundesverwaltungsgericht hinsichtlich der Folgebestimmung Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG 2009 mit Blick auf die "nicht steuerpflichtige[n] Empfänger und Empfängerinnen" erwogen, es handle sich um einen Verweis auf die Steuerpflicht gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 (bzw. das Fehlen derselben) und ein ausländisches Unternehmen werde dann subjektiv steuerpflichtig, wenn es Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an Empfänger erbringe, die entweder kein Unternehmen im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 betrieben oder nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2009 von der Steuerpflicht befreit seien (Urteil A-4388/2014 des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. November 2015 E. 5.3).

Dies - so die Vorinstanz im hier angefochtenen Urteil - müsse sodann auch für die ab dem 1. Januar 2018 gültige Fassung von Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2016 Geltung haben, denn es sei keine materielle Änderung erkennbar. Für diesen Schluss sprächen im Übrigen auch der klare und unmissverständliche Wortlaut, der Umstand, dass Art. 10 MWSTG als eine Regelungseinheit zu verstehen sei, sowie die bundesrätliche Botschaft vom 25. Februar 2015 zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes (BBl 2015 2615, 2631). So setze die Steuerpflicht gemäss Wortlaut von Art. 10 Abs. 1 MWSTG nämlich zwar die Unternehmereigenschaft voraus, jedoch bedinge die Nichtsteuerpflicht nicht notwendigerweise die Nichtunternehmereigenschaft, sondern existierten neben Privatpersonen (Nichtunternehmern) auch Unternehmen, die infolge Unterschreitens der Umsatzlimite nicht steuerpflichtig und damit als "nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen" einzustufen sein könnten.

### **E. 10.2.2**

Weiter wurde im vorinstanzlichen Urteil zutreffend erkannt, dass aus einer unterschiedlich geregelten Steuerpflicht betreffend elektronische Dienstleistungen in der EU (Steuerpflicht bei Empfänger) und der Schweiz (Steuerpflicht bei Erbringer oder Empfänger) noch nicht auf eine - verpönte - Doppelbesteuerung zu schliessen ist; vielmehr befindet sich der Ort der Dienstleistung (und somit der Besteuerung) sowohl nach schweizerischem als auch nach EU-Recht allein am Ort des Empfängers. Demgegenüber führte die von der Beschwerdeführerin befürwortete Lesart zu einer Wettbewerbsverzerrung, was dem angestrebten Zweck der Bestimmung diametral zuwiderlaufen würde, eine solche und damit einhergehende Steuerausfälle im Bereich der grenzüberschreitenden elektronischen Dienstleistungen, welche gleichsam bei nicht steuerpflichtigen Privatpersonen und nicht steuerpflichtigen Unternehmen entstehen könnten, zu vermeiden.

### **E. 10.2.3**

Dass die Sichtweise der Beschwerdeführerin nicht überzeugt, erhellt ferner auch daraus, dass bei nicht (bezug-) steuerpflichtigen Empfängern keine Unterscheidung gemacht wird, ob es sich um Private oder Unternehmen handelt, und bei ausländischen Anbietern elektronischer Dienstleistungen entsprechend die Steuerpflicht ausgelöst wird, wenn sie Leistungen an nicht (bezug-) steuerpflichtige Personen erbringen (vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. b MWSTG 2009; Urteil 9C\_482/2024 vom 25. Oktober 2024 E. 2.2 und 4.3). Dies hat analog auch für Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 MWSTG 2016 zu gelten. Wird weiter die Formulierung von Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 MWSTG 2016 e contrario betrachtet, kommt die Gegenausnahme zur Steuerbefreiung bei elektronischen Dienstleistungen zudem nur dann nicht zur Anwendung, wenn keine Leistungen an "nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen" oder mit anderen Worten ausschliesslich Leistungen an steuerpflichtige

Empfänger und Empfängerinnen erbracht werden. Vorliegend steht aber fest, dass die Beschwerdeführerin ihre Leistungen nicht ausschliesslich an steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen erbracht hat. Dies ergibt sich nach den nicht offensichtlich fehlerbehafteten - und daher für das Bundesgericht verbindlichen (E. 2.3 hiervor) - diesbezüglichen Feststellungen der Vorinstanz bereits aus der von der Beschwerdeführerin bereitgestellten Excel-Aufstellung mit den von ihr mit den schweizerischen Geschäftspartnern erzielten Umsätzen anhand der Rubrik "an vermutl. nicht Steuerpfl./ nicht Bezugsteuerpfl."

Überdies ist anzumerken, dass es auf den Umfang der "an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen" erbrachten Leistungen nicht ankommt (Fr. 1.- reicht aus) und die Beschwerdeführerin im "Fragebogen zur Abklärung der Steuerpflicht" vom 16. Juli 2020 sogar selbst "1 CHF" aus Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen "an nicht mehrwertsteuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen im Inland" aufgeführt hat. Nicht zuletzt gilt auch hier, dass infolge der ratio legis eine breite Anwendung des Begriffs der elektronischen Dienstleistung geboten ist und sämtliche Gründe, die eine Steuerbefreiung bewirken, restriktiv zu handhaben sind (vgl. BGE 139 II 346 E. 7.3.1).

#### **E. 10.2.4**

Schliesslich ist zu berücksichtigen, dass auf der Buchungsplattform der Beschwerdeführerin nicht nur Unterkünfte von gewerblichen Gastgebern (Gewerbetreibenden/Unternehmern), sondern auch solche von explizit als "private Gastgeber" bezeichneten Privatpersonen geführt werden, die gemäss Hinweis auf der Buchungsplattform "keine offiziellen Gewerbetreibenden" darstellen. Auf der betreffenden Plattform finden sich somit erwiesenermassen auch "nichtgewerbliche" Unterkünfte von privaten Anbietern (wie beispielsweise Ferienwohnungen oder Privatzimmer), die im Register der MWST nicht erfasst sind. Damit betreibt die Beschwerdeführerin keine reine "B2B-Hotelplattform"; vielmehr erbrachte und erbringt sie ihre Leistungen auch an nichtgewerbliche private Anbieter, womit ihre Argumentation ebenfalls entkräftet wird.

#### **E. 10.3**

Im Ergebnis hat die Beschwerdeführerin somit in den fraglichen Steuerperioden elektronische Dienstleistungen gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. b Teilsatz 2 MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 Teilsatz 2 MWSTG 2016 auch an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen im Inland erbracht, weshalb die Gegen Ausnahme zur Steuerbefreiung zum Tragen kommt und ihre Steuerpflicht gemäss Art. 10 MWSTG ab dem 1. Januar 2015 zu bejahen ist. Da sich die Beschwerdeführerin nicht bei der Beschwerdegegnerin angemeldet hat, ist die rückwirkende Eintragung auf dieses Datum zu Recht erfolgt. Ab diesem Zeitpunkt hat die Beschwerdeführerin daher - vorbehaltlich des Nachweises der durch die Leistungsempfänger geleisteten Bezugsteuer - auf sämtlichen steuerbaren Inlandumsätzen die MWST zu entrichten bzw. die noch nicht abgerechnete MWST entsprechend nachzuentrichten.

Dem Hauptantrag der Beschwerdeführerin kann demzufolge nicht stattgegeben werden.

#### **E. 11.1**

Eventualiter bringt die Beschwerdeführerin vor, die Steuer sei im Sinne einer Erleichterung oder annäherungsweise Festsetzung einzig anhand der von ihr anlässlich der Kontrolle abgegebenen Excel-Aufstellung zu ermitteln und gestützt darauf nur bei B2C-Leistungen an

"vermutl. nicht Steuerpfl./nicht Bezugsteuerpfl." (keine Bezugsteuer abgerechnet) nachzubelasten; bei B2B-Leistungen an "vermutl. eingetragene Steuerpfl./Bezugsteuerpfl." (Pflicht, Bezugsteuer abzurechnen) sei dagegen von einer Steuernachbelastung abzusehen.

### **E. 11.2**

Sie beruft sich hierbei namentlich auf Art. 80 MWSTG ("Vereinfachungen"), wonach die ESTV, falls der steuerpflichtigen Person aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe erwachsen, Erleichterungen gewährt und es zulässt, 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.

Vorinstanz und Beschwerdegegnerin haben bereits ausführlich dargelegt, dass diesem Ansinnen, insbesondere aus Gründen des zu vermeidenden Steuerausfalls, der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen und der Sicherstellung der korrekten Steuererhebung, nicht entsprochen werden kann. Zudem basiert die Excel-Aufstellung der Beschwerdeführerin, wie hiervor aufgezeigt, auf verschiedenen Annahmen (etwa zur Steuer- und Bezugsteuerpflicht der Leistungsempfänger), während die Beschwerdegegnerin die Steuer- und Bezugsteuerpflicht der Leistungsempfänger sowie die von diesen abgerechnete (und nicht abgerechnete) Bezugsteuer konkret ermittelt hat.

#### **E. 11.2.1**

Herauszustreichen ist dabei, dass gemäss MWST-Info 14, Bezugsteuer (nachfolgend: MI 14), Ziff. 2.1.5, bei einem Unternehmen mit Sitz im Ausland, das erst zu einem späteren Zeitpunkt rückwirkend in das MWST-Register eingetragen wird, ein Verzicht auf die Nachbelastung der Inlandsteuer nur dann vorgesehen ist, wenn das Unternehmen mit Sitz im Ausland "nachweist", dass auf der Leistung bereits die Bezugsteuer durch den Leistungsempfänger entrichtet wurde. Dies ergibt sich aus Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG (sowohl in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden als auch in der seither in Kraft stehenden Fassung), wonach e contrario der Grundsatz gilt, dass, sofern ein ausländisch domiziliertes Unternehmen im Zeitpunkt der Leistungserbringung im Inland als steuerpflichtige Person registriert ist, die von ihm erbrachten Leistungen nicht der Bezugsteuer beim Empfänger unterliegen. In diesem Fall verfügt das Unternehmen mit Sitz im Ausland über eine MWST-Nummer und muss selber über die MWST abrechnen. Erfolgt die entsprechende Registrierung des Unternehmens mit Sitz im Ausland - wie hier - rückwirkend und hat das Unternehmen daher die MWST für die entsprechende zeitliche Periode (noch) nicht abgeführt, kann bei ihm auf die Nacherhebung der MWST (lediglich) verzichtet werden, wenn der Leistungsempfänger die Bezugsteuer nachweislich abgerechnet hat (Näheres dazu etwa bei Niklaus Honauer/Simeon L. Probst, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025, N. 13 f. zu Art. 45 MWSTG ).

Ein von der Beschwerdegegnerin bei der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 23. November 2021 in diesem Zusammenhang eingeforderter Nachweis wurde nicht beigebracht und stattdessen Unzumutbarkeit sowie übermässige Umtriebe geltend gemacht (vgl. Stellungnahme vom 17. Januar 2022).

#### **E. 11.2.2**

Im Übrigen hat die Beschwerdegegnerin auf Grund der besonderen Situation des Einzelfalls und in Anwendung von Art. 80 MWSTG durchaus eine Erleichterung zur Ermittlung der geschuldeten Inlandsteuer gewährt, indem sie auf den expliziten Nachweis der abgerechneten Bezugsteuern gemäss MI 14, Ziff. 2.1.5, verzichtet und stattdessen selber aus ihren Systemen die Steuerpflicht und Bezugsteuerpflicht der Leistungsempfänger sowie die von diesen auf den Leistungsbezügen abgerechnete Bezugsteuer effektiv (bzw. annäherungsweise) eruiert hat. Dem ist höheres Gewicht beizumessen als den von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang angestellten Annahmen bzw. eigenen Berechnungen. Die Beschwerdegegnerin stellte hierfür auf die von der Beschwerdeführerin eingereichte Excel-Aufstellung der Jahre 2015 bis 2020 und die darin zu den einzelnen Leistungsempfängern enthaltenen Informationen (Hotelnamen und -angaben, UID, A.\_\_\_\_\_-ID) und ausgewiesenen Provisionsumsätze ("NSC") ab. Mittels eines Abgleichs dieser Daten mit den in den Systemen der Beschwerdegegnerin vorhandenen Daten konnte so - jeweils für jeden A.\_\_\_\_\_-Kunden individuell und für jede Steuerperiode separat - eine effektive Ermittlung der von den Leistungsempfängern abgerechneten Dienstleistungsbezüge (Bezugsteuer auf Provision entrichtet) bzw. nicht abgerechneten Dienstleistungsbezüge (Bezugsteuer auf Provision nicht entrichtet) vorgenommen werden. Anschliessend belastete die Beschwerdegegnerin der Beschwerdeführerin die Inlandsteuer lediglich auf dem Leistungsanteil (Provision) nach, auf dem nachweislich keine Bezugsteuern durch die Leistungsempfänger abgerechnet worden waren. Die genaue Vorgehensweise und die einzelnen Schritte dieses sehr aufwändigen Berechnungsprozederes hat die Beschwerdegegnerin in ihrem Einspracheentscheid vom 22. September 2023 unter E. 7.3.2 (1. Schritt: Bereinigung/Reduktion, Ermittlung der "A.\_\_\_\_\_-Kunden"), E. 7.3.3 (2. Schritt: Annäherungsweise Ermittlung der deklarierten bzw. nicht deklarierten Dienstleistungsbezüge) und E. 7.3.4 (3. Schritt: Annäherungsweise Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Inlandsteuer) ausführlich erläutert. Das Ergebnis ist als Zusammenzug aus der "Gesamtübersicht zur annäherungsweisen Ermittlung" (vgl. Beilage zum Einspracheentscheid) ersichtlich.

### **E. 11.3**

Mit der effektiven Ermittlung der durch die Leistungsempfänger abgerechneten Dienstleistungsbezüge und der Nachbelastung der Inlandsteuer lediglich auf dem Anteil nicht abgerechneter Dienstleistungsbezüge hat die Beschwerdegegnerin im vorliegenden Fall, obwohl für sie mit ausserordentlich grossem Aufwand verbunden, eine der Sachlage angemessene und sachgerechte Lösung getroffen. Ein weiteres Entgegenkommen seitens der Beschwerdegegnerin kann und konnte daher nicht erwartet werden und verbietet sich, wie hiervor ausgeführt, bereits auf Grund des Wortlauts von Art. 80 MWSTG (entstehender Steuerausfall, Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, Sicherstellung der korrekten Steuererhebung). Entgegen der Argumentation der Beschwerdeführerin liegt insbesondere auch keine Doppelbesteuerung vor. Zu betonen ist nochmals, dass in den Fällen keine Inlandsteuer nachbelastet wurde, in welchen bereits eine Bezugsteuer durch einen Leistungsempfänger abgeführt worden ist. Würde die Beschwerdegegnerin, wie von der Beschwerdeführerin befürwortet, auf eine Nachbelastung der Inlandsteuer auch noch dort verzichten, wo eine Bezugsteuer nachweislich gerade nicht abgerechnet wurde, würde für den Bund ein beträchtlicher Steuerausfall resultieren. Der Einwand, die Leistungsempfänger hätten ihrerseits die Bezugsteuer abrechnen müssen, vermag hieran nichts zu ändern, besteht die subjektive Steuerpflicht des Leistungserbringers, so bereits die

Vorinstanz einlässlich, doch unabhängig von einer allfälligen theoretischen Bezugsteuerpflicht. Auch der Hinweis auf das theoretische Vorsteuerabzugsrecht der Leistungsempfänger und die Unmöglichkeit der nachträglichen Steuerüberwälzung durch die Beschwerdeführerin geht ins Leere, fällt die Steuerüberwälzung doch in die Privatautonomie der Parteien (vgl. Art. 6 Abs. 1 MWSTG ); die Steuerpflicht beim Leistungserbringer existiert gerade unabhängig vom Bestehen eines allfälligen Vorsteuerabzugsrechts beim Leistungsempfänger. Auch darauf wurde schon im angefochtenen Urteil hingewiesen.

Vor diesem Hintergrund erwog die Vorinstanz, die Vorgehensweise der Beschwerdegegnerin sei geeignet, Fälle von Doppelbesteuerung zu verhindern, ohne einen Steuerausfall zu bewirken, weswegen deren Berechnungen und damit auch der Umfang der Nachbelastung vollumfänglich zu bestätigen seien. Es bestehen keine Anhaltspunkte, dass damit Bundesrecht verletzt wurde. Dem Eventualantrag der Beschwerdeführerin kann somit ebenfalls nicht entsprochen werden.

#### **E. 12.1**

Schliesslich verwahrt sich die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde implizit und ohne weitere Begründung gleichsam gegen die Zahlung von Verzugszinsen.

#### **E. 12.2**

Nach Massgabe von Art. 87 Abs. 1 MWSTG ist bei verspäteter Zahlung ein Verzugszins geschuldet. Ein Anwendungsfall von Art. 87 Abs. 2 MWSTG ("Kein Verzugszins ist geschuldet bei einer Nachbelastung, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte") - wie er von der Beschwerdeführerin bisher im Verfahren behauptet worden war - liegt nicht vor, zumal auch kein Nachweis für den fehlenden Steuerausfall erbracht wäre.

#### **E. 13**

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig ( Art. 65 und 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ). Eine Parteienschädigung ist nicht geschuldet ( Art. 68 Abs. 1 - 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.