



Abteilung I
A-3375/2023

Urteil vom 6. September 2024

Besetzung

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

Parteien

A. _____ AG,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2015 bis 2019; Ort der Dienstleistung).

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG (ehemals B. _____ AG; nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (...) ist seit dem 1. Januar 2005 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Gemäss Handelsregisterauszug bezweckt sie unter anderem (Zweck). Im vorliegend relevanten Zeitraum rechnete die Steuerpflichtige nach der effektiven Abrechnungsmethode sowie nach vereinnahmten Entgelten ab.

B.

B.a Am 8. und 9. Oktober 2020 führte die ESTV betreffend die Steuerpflichtige bei der C. _____ AG in (Ort) eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2015 bis 2019 (Zeit vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2019) durch. Dabei stellte die ESTV unter anderem fest, dass nach ihrer Qualifikation im Inland erbrachte Dienstleistungen der Steuerpflichtigen an die D. _____ Ltd. nicht deklariert worden seien. Mit Einschätzungsmitteilung (EM) vom 13. Januar 2021 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen für den kontrollierten Zeitraum Mehrwertsteuern im Betrag von rund Fr. 1'271'586.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 13. September 2018 (mittlerer Verfall) nach (Steuerkorrektur zugunsten der ESTV).

B.b Mit Schreiben vom 6. Juli 2021 bestritt die C. _____ AG namens der Steuerpflichtigen bei der ESTV die Rechtmässigkeit der EM und stellte den Antrag, von einer Aufrechnung der Mehrwertsteuer bzgl. Ziffer 1 der EM (Rechnungen an die D. _____ Ltd. für die Jahre 2015 bis 2019) im Umfang von Fr. 1'207'272.05 sei vollumfänglich abzusehen.

B.c Mit Verfügung vom 27. Oktober 2022 hielt die ESTV an ihrer Mehrwertsteuer(nach)forderung für die Steuerperioden 2015 bis 2019 (Zeit vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2019) in Höhe von Fr. 1'271'586.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 13. September 2018 (mittlerer Verfall) fest (Ziff. 1) und stellte fest, dass sie diesen Betrag zu Recht nachgefordert hat (Ziff. 2).

B.d Mit Schreiben vom 14. Dezember 2022 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 27. Oktober 2022 (diese Verfügung ging bei der Post offenbar verloren und wurde von der ESTV der Post mit Schreiben vom 27. Oktober 2022 [recte: 14. November 2022] nochmals

übergeben) und beantragte erneut eine teilweise Herabsetzung der Mehrwertsteuer(nach)forderung im Umfang von Fr. 1'207'272.05.

B.e Mit Einspracheentscheid vom 10. Mai 2023 wies die ESTV die Einsprache vom 14. Dezember 2022 ab (Ziff. 1) und bestätigte die mit Verfügung vom 27. Oktober 2022 festgesetzte Mehrwertsteuer(nach)forderung gegenüber der Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2015 bis 2019 in Höhe von Fr. 1'271'586.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 13. September 2018 (mittlerer Verfall; Ziff. 2). Die ESTV stellte sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, bei den von der Steuerpflichtigen an die D._____ Ltd. erbrachten Leistungen handle es sich *nicht* um Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Die Steuerpflichtige sei nicht gewillt, ihr (der ESTV) nähere Angaben über die Art der weiterfakturierten Leistungen zu machen bzw. entsprechende Informationen und Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Es bleibe völlig offen, welche Art von Leistungen erbracht worden seien. Die Steuerpflichtige erbringe den für die Steuerbefreiung erforderlichen Nachweis (des ausländischen Leistungsortes) somit nicht, weshalb die Mehrwertsteuer auf dem Umsatz zu Recht aufgerechnet worden sei. Somit könne offenbleiben, ob es sich bei der D._____ Ltd. um eine passive Investmentgesellschaft handle.

C.

Mit Beschwerde vom 12. Juni 2023 gelangt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt, der Einspracheentscheid vom 10. Mai 2023 sei aufzuheben und es sei die Steuerforderung für die Steuerperioden 2015 bis 2019 um Fr. 1'202'272.05 zu reduzieren; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Beschwerdeführerin bringt zusammengefasst vor, bei den von ihr erbrachten Managementleistungen handle es sich um Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, welche an eine im Ausland liegende Leistungsempfängerin – die D._____ Ltd. – erbracht worden seien und somit nicht der Inlandsteuer unterstünden. Dadurch, dass die ESTV das Erbringerortsprinzip anwende, widerspreche sie ihrer eigenen Praxis und verhalte sich gesetzeswidrig. Die ESTV scheine bei der Beurteilung der Frage nach dem Ort der Leistung noch im Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300 ff.) verhaftet zu sein. Die D._____ Ltd. habe ihren statuarischen Sitz (Ort X) und führe ihre wirtschaftliche Tätigkeit in (Ort Y) aus. Bei der D._____ Ltd. handle es sich nicht um eine passive Investmentgesellschaft, sondern um eine aktive Gesellschaft.

D.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 20. Juli 2023 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Sie wiederholt zusammengefasst, die Art der weiterfakturierten Leistungen würden (weiterhin) nicht näher spezifiziert oder belegt. Diesfalls würden die Leistungen nicht automatisch unter Art. 8 Abs. 1 MWSTG subsumiert, da die Beschwerdeführerin laut Rechtsprechung die Beweislast dafür trage, dass sich der Ort einer von ihr erbrachten Leistung im Ausland befinde, wobei noch nicht einmal bewiesen sei, dass es sich um Dienstleistungen und nicht um Lieferungen handle. Die D. _____ Ltd. habe über keine eigentliche Geschäftstätigkeit verfügt.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden 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 liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 10. Mai 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 MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids grundsätzlich zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3 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).

1.4

1.4.1 Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG, 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).

1.4.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 482 E. 3.2). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Dabei ist – in analoger Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) – im Fall der Beweislosigkeit zuungunsten jener Partei zu urteilen, welche die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt 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 (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.2;

140 II 248 E. 3.5; Urteil des BGer 2C_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 1.4.2).

1.5 Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 141 III 401 E. 4.2.2; 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteile des BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 1.2; A-6828/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 1.3; A-5446/2016 vom 23. Mai 2018 E. 3.1.4).

2.

Der vorliegende Fall betrifft die Steuerperioden 2015 bis 2019. Somit ist in casu das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) massgebend. Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht, wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Als Mehrwertsteuer erhebt er unter anderem die sog. Inlandsteuer (vgl. Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

2.1.1 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 Bst. 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).

2.1.2 Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG). Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen. Besteht zwischen Leistungserbringer und -

empfänger kein Austauschverhältnis, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; ausführlich: Urteil des BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.2

2.2.1 Als Lieferung gilt nebst dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG), insbesondere auch das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG). Darunter fallen unter anderem die Miete und die Pacht (BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Art. 3 N. 95).

2.2.2 Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG; Auffangnorm). Nachdem eine steuerbare Leistung (E. 2.1.2) festgestellt worden ist, ist – insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, bei welchen der Ort der Leistung (sogleich: E. 2.3) bestimmt werden muss – zu prüfen, ob eine Lieferung vorliegt. Ist dies nicht der Fall, handelt es sich (zwingend) um eine Dienstleistung (BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar zum MWSTG, Art. 3 N. 41 und N. 43).

2.3

2.3.1 Als Ort einer *Lieferung* gilt unter anderem der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Befähigung, über ihn wirtschaftlich zu verfügen, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet (Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG) oder an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder zur Abnehmerin oder in dessen oder deren Auftrag zu einer Drittperson beginnt (Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

2.3.2

2.3.2.1 Hinsichtlich des Ortes einer *Dienstleistung* greift im Regelfall das Empfängerortsprinzip im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Danach gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthalts. Das Empfängerortsprinzip steht aber unter

dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt (vgl. statt vieler: BGE 142 II 388 E. 9.3; 141 IV 344 E. 4.1; Urteile des BVGer A-3144/2021 vom 19. April 2023 E. 2.3.1; A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.4.3.1; A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 3.1). Da Art. 8 Abs. 1 MWSTG als Auffangtatbestand ausgestaltet ist, können sich Abgrenzungsfragen zu den unter Absatz 2 aufgezählten Spezialdomizilen ergeben (sogleich: E. 2.3.3; NIKLAUS HONAUER, Kommentar zum MWSTG, Art. 8 N. 14). Dem Empfängerortsprinzip unterliegen sämtliche bisher unter Art. 14 Abs. 3 aMWSTG aufgeführten Dienstleistungen wie unter anderem die Abtretung und Einräumung von Immaterialgüter- und ähnlichen Rechten, Leistungen auf dem Gebiet der Werbung, Leistungen von Beratern und Vermögensverwaltern inklusive Managementleistungen und Datenverarbeitungsleistungen (HONAUER, Kommentar zum MWSTG, Art. 8 N. 12; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 8 N. 22; Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.4.1).

2.3.2.2 Als Empfänger einer Dienstleistung namentlich auch bei grenzüberschreitenden Verhältnissen gilt prinzipiell 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. BOSSART/CLAVADETSCHER, Kommentar zum MWSTG, Art. 18 N. 38 mit zahlreichen Hinweisen; HONAUER, Kommentar zum MWSTG, Art. 8 N. 3; REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, Art. 26 N. 20 ff.; dies galt schon unter dem alten Recht: Urteil des BGE 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 6.7 f.; zum Ganzen ausführlich: Urteil des BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.4.3).

Aus Gründen der Rechtssicherheit und der Entrichtungswirtschaftlichkeit sollte die Vermutung gelten, dass der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Empfängers oder der Empfängerin der Dienstleistung gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG dem zivilrechtlichen Sitz entspricht (HONAUER, Kommentar zum MWSTG, Art. 8 N. 4). Bei Domizil- und Offshore-Gesellschaften kann der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit vom zivilrechtlichen Sitz abweichen. Werden Dienstleistungen, die unter das Empfängerortsprinzip fallen, an eine Domizil- bzw. Offshore-Gesellschaft erbracht, ist zu prüfen, ob es sich bei der fraglichen Gesellschaft um eine *passive Investmentgesellschaft* handelt (HONAUER, Kommentar zum MWSTG, Art. 8 N. 5; GEIGER, MWSTG Kommentar, Art. 8 N. 10). *Aktiv* ist eine Gesellschaft dann, wenn sie über genügend Substanz verfügt; d.h. eine eigene Infrastruktur und ein eigenes

oder zur Verfügung gestelltes Personal hat und zudem über die für die Geschäftsführung notwendige Bewilligung verfügt (HONAUER, Kommentar zum MWSTG, Art. 8 N. 5). Gemäss Verwaltungspraxis ist – unabhängig von der Rechtsform – von einer *passiven* Investmentgesellschaft auszugehen, wenn die folgenden vier Kriterien kumulativ erfüllt sind: (I) Die Gesellschaft weist lediglich einen statutarischen Sitz auf, verfügt mithin über keinerlei Infrastruktur, also auch über kein eigenes Personal; (II) sie übt ferner keine eigentliche Geschäftstätigkeit aus; (III) sie beschränkt sich darauf, als Inhaberin eines Kontos für die Entgegennahme von Geldern oder als Eigentümerin von Vermögenswerten (z.B. Wertschriftenportefeuille) aufzutreten und (IV) die an sie erbrachten Dienstleistungen beschränken sich in der Regel auf die Verwaltung und Betreuung der in ihrem Eigentum stehenden Vermögenswerte (z.B. Depotgebühren, Portfolio und Asset Management). Sind die erwähnten Kriterien erfüllt, ist zur Ortsbestimmung darauf abzustellen, wo sich das Domizil der Inhaber der Mehrheit der Beteiligungsrechte an der Domizilgesellschaft (in der Regel der wirtschaftlich Berechtigten) befindet (zum Ganzen: MWST-Branchen-Info 14 «Finanzbereich» der ESTV [nachfolgend: MBI 14], Ziff. 7.1; vgl. auch: HONAUER, Kommentar zum MWSTG, Art. 8 N. 5 f.; GEIGER, MWSTG Kommentar, Art. 8 N. 10 f.). Der Nachweis, dass der wirtschaftlich Berechtigte im Ausland ansässig bzw. wohnhaft ist, obliegt dem Leistungserbringer (Urteile des BGer 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.2; 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.3 f.; vgl. MBI 14, Ziff. 7.1). Befindet sich das Domizil der Inhaber der Mehrheit der Beteiligungsrechte an der Domizilgesellschaft im Inland, findet ein sog. Durchgriff statt, d.h. die bezogenen Leistungen gelten als im Inland erbracht (GEIGER, MWSTG Kommentar, Art. 8 N. 11).

2.3.3 Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG gelten Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück als an dem Ort erbracht, an dem das Grundstück gelegen ist. Als solche Dienstleistungen gelten namentlich die Vermittlung, Verwaltung, Begutachtung und Schätzung von Grundstücken, Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken, Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder der Koordinierung von Bauleistungen wie Architektur-, Ingenieur- und Bauaufsichtsleistungen, Überwachung von Grundstücken und Gebäuden sowie Beherbergungsleistungen. Für alle unter Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG fallenden Dienstleistungen wird ein Zusammenhang mit einem Grundstück vorausgesetzt. Dieser Zusammenhang wird eng verstanden und muss sich auf ein individuelles, konkretes Grundstück beziehen (vgl. Urteil des BGer 2C_613/2007 vom 15. August 2008 E. 3.1; REHFISCH/ROHNER, Kommentar zum MWSTG, Art. 8 N. 50;

ausführlich: Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.4.2 mit weiteren Hinweisen).

2.3.4 Soll nicht der Auffangtatbestand gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, sondern einer der Spezialtatbestände gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTG greifen, so hat dies die steuerpflichtige Person, die aus diesem Umstand Rechte ableitet, zu beweisen (vgl. auch: E. 1.4.2; HONAUER, Kommentar zum MWSTG, Art. 8 N. 15). Wie gezeigt (E. 2.1.1), sind nur Leistungen steuerbar, die im *Inland* erbracht werden. Führt die Analyse des Sachverhalts anhand von Art. 8 MWSTG dazu, dass die Dienstleistung im *Ausland* erbracht wird, dann liegt die Leistung ausserhalb des Anwendungsbereichs des MWSTG (HONAUER, Kommentar zum MWSTG, Art. 8 N. 1; Urteile des BVGer A-2727/2019 vom 29. März 2021 E. 4.1; A-6940/2013 vom 26. Mai 2015 E. 4.1). Die Nichtbesteuerung eines Umsatzes ist somit nur zulässig, wenn *nachgewiesen* wird, dass sich der Ort seiner Ausführung im Ausland befindet (vgl. zu diesem Grundsatz: Urteile des BVGer A-2727/2019 vom 29. März 2021 E. 4.1; A-6940/2013 vom 26. Mai 2015 E. 4.2.1 [beide zum MWSTG]; siehe auch: Urteil des BGer 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.4.3 [betreffend ein Treuhandverhältnis] mit weiteren Hinweisen). Diesen Nachweis (als steuermindernde Tatsache) hat wiederum insbesondere die steuerpflichtige Person zu erbringen, die aus diesem Umstand Rechte ableitet (vgl. bereits zum Grundsatz der freien Beweiswürdigung: E. 1.4.2; Urteil des BVGer A-6940/2013 vom 26. Mai 2015 E. 4.2.2; siehe auch: Urteil des BVGer A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.4.2 [noch zum aMWSTG], welches ausführt, dass die Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach für Leistungen an ausländisch domizilierte Offshore-Gesellschaften, welche von Personen mit Domizil im Inland beherrscht werden, eine Steuerbefreiung verweigert werde, es sei denn, der Nachweis einer Nutzung und Auswertung im Ausland werde erbracht, aufgrund des Bestimmungslandprinzips im Ergebnis weiterhin bzw. auch für das Empfängerortsprinzip für Dienstleistungen [im Sinne von Art. 14 Abs. 3 aMWSTG] uneingeschränkte Gültigkeit hat). Diese Rechtsprechung steht in Übereinstimmung mit dem Gesetzestext gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, wonach das Empfängerortsprinzip unter dem Vorbehalt steht, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt (E. 2.3.2.1), wofür ebenfalls die steuerpflichtige Person beweisbelastet ist.

3.

Im vorliegenden Verfahren ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im relevanten Zeitraum der Firma D._____ Ltd. mit Sitz (Ort X) diverse Leistungen unter Hinzurechnung eines zehnpromzentigen Kostenaufschlags

(weiter-)fakturierte und von Letzterer Zahlungen/Entgelte in Höhe von insgesamt Fr. 16'716'000.-- erhalten bzw. vereinnahmt hat. Strittig und zu prüfen ist, wo sich der Ort dieser Leistungen befindet bzw. ob die betreffenden Leistungen überhaupt Gegenstand der Mehrwertsteuer sind.

Nicht mehr strittig sind die Nachbelastungen gemäss Ziffer 2 (Umsatzdifferenzen) und Ziffer 3 (Vorsteuerkorrekturen) des Beiblattes zur EM in Höhe von insgesamt Fr. 64'313.60. In ihrer Beschwerde (vgl. Sachverhalt Bst. C) beantragt die Beschwerdeführerin, es sei die Steuerforderung um Fr. 1'202'272.05 zu reduzieren (Ziff. 2). Aufgrund ihrer Ausführungen erhellt jedoch, dass sie die Korrekturen gemäss Ziffer 2 (Umsatzdifferenzen) und Ziffer 3 (Vorsteuerkorrekturen) des Beiblattes zur EM in Höhe von insgesamt Fr. 64'313.60 – wie ausgeführt – nicht bestreitet, die restlichen Aufrechnungen gemäss Ziffer 1 (Dienstleistungen an die D. _____ Ltd.) aber nicht akzeptiert (vgl. Beschwerde, Rz. 83). Somit beantragt die Beschwerdeführerin wohl weiterhin bzw. wie noch im Rahmen ihrer Einsprache (vgl. Sachverhalt Bst. B.d) eine teilweise Herabsetzung der Mehrwertsteuer(nach)forderung im Umfang von [recte] Fr. 1'207'272.05. Nach der Rechtsprechung erwachsen auch Verfügungen, Einspracheentscheide oder Urteile im Sinne von Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG – insoweit sie nicht oder nicht mehr bestritten sind – partiell in Rechtskraft und bewirken damit die partielle Rechtskraft der ihnen zugrundeliegenden Steuerforderung. In diesem Sinne ist der angefochtene Entscheid im oben bezifferten Umfang, in welchem er nicht mehr bestritten ist (in Höhe von Fr. 64'313.60) in Rechtskraft erwachsen (ausführlich: Urteil des BVer A-4347/2022 vom 26. April 2024 E. 3 mit weiteren Hinweisen).

3.1 Die Beschwerdeführerin stellt sich bezüglich der streitbetroffenen Leistungen an die D. _____ Ltd. auf den Standpunkt, bei diesen Managementleistungen handle es sich um Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, welche an eine im Ausland liegende Leistungsempfängerin – die D. _____ Ltd. – erbracht worden seien und somit nicht der Inlandsteuer unterlägen. Sie führt aus, die ESTV widerspreche ihrer eigenen Praxis, indem sie die streitbetroffenen Leistungen der Inlandsteuer unterwerfe, da alle Dienstleistungen, deren Ort sich nicht nach Art. 8 Abs. 2 MWSTG richte, im Sinne einer Auffangregel unter Art. 8 Abs. 1 MWSTG fallen würden. Zudem verhalte sich die ESTV auch gesetzeswidrig, weil das von dieser (der ESTV) angewendete Erbringerortsprinzip nur noch für Leistungen gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG zur Anwendung komme und die streitbetroffenen Leistungen nicht darunterfallen würden. Generell scheine die ESTV bei der Beurteilung der Frage nach dem Ort der Leistung noch

im aMWSTG verhaftet zu sein; sie verweise nur auf Rechtsprechung zum alten Recht, wobei die strengen Anforderungen an den Exportnachweis der alten Rechtsprechung für das MWSTG nicht mehr gälten. Sie (die Beschwerdeführerin) habe der D. _____ Ltd. basierend auf dem Service Agreement vom 1. Januar 2013 Dienstleistungen im Bereich «Family Office» bzw. Managementleistungen erbracht. Hierbei habe sie auf Rechnung der D. _____ Ltd. persönliche Spesen, Auslagen der mit der D. _____ Ltd. verbundenen Personen und mit Liegenschaften verbundenen (Miet-)aufwand und Unterhalt sowie Beratungshonorare übernommen. Diese Managementleistungen seien Gesamtleistungen, welche auf keinen Fall Leistungen gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTG darstellten, weshalb Art. 8 Abs. 1 MWSTG als Auffangtatbestand greifen müsse. Die diesbezüglichen Kosten habe sie auf der Basis der jährlich anfallenden Kosten plus einen Zuschlag von 10 % an die D. _____ Ltd. (weiter)verrechnet.

Die D. _____ Ltd. – welche als Leistungsempfängerin gelte – habe ihren statuarischen Sitz (Ort X). Die wirtschaftliche Tätigkeit werde aber in (Ort Y) in gemieteten Räumlichkeiten ausgeführt, wobei dieser das Personal von der E. _____ Ltd. zur Verfügung gestellt werde. Da der Sitz somit im Ausland liege, unterlägen die Leistungen nach dem Empfängerortsprinzip von Art. 8 Abs. 1 MWSTG nicht der Inlandsteuer. Die D. _____ Ltd. sei von der Steuerverwaltung (...) für Zwecke der direkten Steuern als aktive Gesellschaft qualifiziert worden. Wie gezeigt, handle es sich bei der D. _____ Ltd. um eine Dienstleistungsgesellschaft im Bereich «Family Office», die gleichzeitig Beteiligungen halte und verwalte. Diese verfüge bei ihrer Betriebsstätte in (Ort Y) über eigene Räumlichkeiten und zur Verfügung stehendes Personal. Ausserdem übe die D. _____ Ltd. eine Geschäftstätigkeit aus und beschränke sich nicht darauf, nur als Inhaberin von Konti oder als Eigentümerin von Vermögenswerten aufzutreten. Die ESTV habe ausserdem nicht aufgezeigt, obwohl dieser Nachweis von ihr (der ESTV) zu erbringen wäre, dass es sich bei der Leistungsempfängerin um eine passive Investmentgesellschaft handle.

3.2 Die Vorinstanz bringt demgegenüber vor, bei den von der Beschwerdeführerin an die D. _____ Ltd. erbrachten Leistungen handle es sich nicht um Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Diese seien im Service Agreement vom 1. Januar 2013 und insbesondere im Addendum 1 nämlich keineswegs «sehr detailliert beschrieben». Im Gegenteil: der Leistungsbeschreibung erscheine als ausgesprochen vage. Selbst die stichwortartig erwähnten Leistungen würden nicht durchwegs auf Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG hindeuten. Vielmehr würden einige

Positionen eher auf Lieferungen oder auf Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG hinweisen; bei wiederum anderen Positionen bleibe es völlig offen, welche Art von Leistung darunter zu verstehen sein soll. Die Beschwerdeführerin sei nicht gewillt, ihr (der ESTV) nähere Angaben über die Art der weiterfakturierten Leistungen zu machen bzw. entsprechende Informationen und Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Die Beschwerdeführerin erbringe den für die Steuerbefreiung erforderlichen Nachweis (des ausländischen Leistungsortes) somit nicht, weshalb die Mehrwertsteuer auf dem Umsatz zu Recht aufgerechnet worden sei. Die Beschwerdeführerin gebe nun selber zu, dass die D. _____ Ltd. weder an deren Sitz (Ort X) noch in (Ort Y) über eigenes Personal verfüge. Letztlich könne aber offenbleiben, ob es sich bei der D. _____ Ltd. um eine passive Investmentgesellschaft handle.

In ihrer Vernehmlassung wiederholt die ESTV unter anderem, die Beschwerdeführerin mache in den massgeblichen Steuerperioden geltend, in völlig unterschiedlichem Ausmass Aufwendungen an die D. _____ Ltd. weiterbelastet zu haben. Es bleibe aber völlig unklar, welche Aufwendungen weiterfakturiert worden seien; die Art dieser weiterfakturierten Leistungen würden nicht näher spezifiziert oder belegt. Diesfalls würden die Leistungen nicht automatisch unter Art. 8 Abs. 1 MWSTG subsumiert, da die Beschwerdeführerin laut Rechtsprechung die Beweislast dafür trage, dass sich der Ort einer von ihr erbrachten Leistung – wobei noch nicht einmal bewiesen sei, dass es sich um Dienstleistungen und nicht um Lieferungen handle – im Ausland befinde. Die Beschwerdeführerin habe an sie adressierte Einzelrechnungen mittels Cost Plus Methode an die D. _____ Ltd. weiterfakturiert, wobei eine enge Verbundenheit zwischen diesen (nicht näher spezifizierten) Einzelleistungen weder geltend gemacht noch nachgewiesen werde. Es liege somit keine Gesamtleistung vor. Bei der geltend gemachten Infrastruktur in (Ort Y) handle es sich nicht um ein gemietetes Büro, sondern um eine Zugangsmöglichkeit zu Büroräumlichkeiten zur gemeinsamen Nutzung. Die Eingabe der «Document reference number» des Vertrages vom 17. Februar 2017 führe ausserdem zu einem anderen Vertrag (und nicht zu demjenigen der Beschwerdeführerin). Ausserdem sei der Beweiswert des Dokuments auch deswegen eingeschränkt, weil eine Mehrwertsteuer von bloss 0.04 % berechnet worden sei und im Übrigen die Mehrwertsteuer in (Ort Y) erst seit 2018 erhoben würde. Zur Verfügung gestelltes Personal gelte nicht als eigenes Personal; wobei auch diese Zurverfügungstellung von Personal nicht nachgewiesen worden sei. Die Beschwerdeführerin räume selber ein, bloss als «Weiterfakturierungsstelle»

von eingegangenen Rechnungen fungiert zu haben. Die D. _____ Ltd. habe demnach über keine eigentliche Geschäftstätigkeit verfügt.

3.3 Wie gezeigt (E. 2.3.2.1), greift hinsichtlich des Ortes einer *Dienstleistung* im Regelfall das Empfängerortsprinzip im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Managementleistungen unterliegen grundsätzlich diesem Prinzip. Das Empfängerortsprinzip steht aber unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt. Hierbei obliegt vorliegend der Beschwerdeführerin die Beweislast dafür, dass es sich bei den von ihr erbrachten streitbetroffenen Leistungen um eine Dienstleistung im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG handelt und sich der Ort der Ausführung dieser allfälligen Dienstleistungen im Ausland befindet (ausführlich: E. 2.3.4).

3.3.1

3.3.1.1 Die Beschwerdeführerin stützt sich hierfür auf ihre Rechnungen an die D. _____ Ltd. (Beschwerdebeilage [BB] 6, Rechnung der B. _____ AG an die D. _____ Ltd. vom 30. Juni 2018; vgl. auch: Vernehmlassungsbeilage [VB] 9, Rechnung der B. _____ AG an die D. _____ Ltd. vom 30. Juni 2017 und 31. Dezember 2019) und das diesen Rechnungen zugrundeliegende Service Agreement vom 1. Januar 2013 mit Addendum vom 1. Februar 2013 zwischen der B. _____ AG und der D. _____ Ltd. (BB 5). Den eingereichten *Rechnungen* der Beschwerdeführerin (bzw. deren Vorgängerin) an die D. _____ Ltd. ist unbestrittenermassen nicht zu entnehmen, um welche Art von weiterfakturierten Leistungen es sich handelt. Es ist lediglich – wenn überhaupt – von Management-Leistungen bzw. erbrachten Dienstleistungen die Rede («management fees», «services provided»), wobei jeweils ohne nähere Aufschlüsselung auf einzelne Leistungen ein «Total» in Rechnung gestellt wurde. Diese Rechnungen können demnach nicht als Nachweis dafür dienen, dass eine Dienstleistung im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG erbracht wurde und sich der Ort der Dienstleistung im Ausland befindet.

3.3.1.2 Laut Beschwerdeführerin spezifiziere hingegen das *Service Agreement* die erbrachten Leistungen detailliert als Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG.

Laut Service Agreement (BB 5, Service Agreement vom 1. Januar 2013; vgl. auch: VB 2, Einsprache vom 14. Dezember 2022, Beilage IV) wurde zwischen den Parteien folgende Rechte und Pflichten vereinbart:

«2.1 The provider undertakes to render to the Customer the following services on the following issues:

2.1.1 Personal expenses;

2.1.2 Room/rent expenses;

2.1.3 Financial expenses;

2.1.4 Maintenance costs;

2.1.5 other operation expenses;

2.1.6 Legal costs, consulting services, audit costs, travel costs;

2.1.7 Rendering services in organization of control over fulfillment by the contractors of the contracts, concluded by the Customer.»

Dem Addendum 1 des Service Agreements vom 1. Januar 2013 ist zudem Folgendes zu entnehmen:

«THE PARTIES HAS BEEN AGREED as an addendum to the Service Agreement dated January 1, 2013 to supplement the services of the Contractor under item 2.1 due to the active activity of the Client as follows:

- Real estate development / project development of the properties in (Ort Z) together with the (...) architect F._____.
- active participation in the area of development and management of the investments of the Customer, in particular in the area of investments and assets included in the investments.
- Structuring of the investments on an international basis and support of the family office and legal office in (Ort Y).
- Various active activities as agreed with the client in relation to current investment projects and M/A acquisitions.
- Advising the family members of the beneficial owner supported by the principal.»

In Übereinstimmung mit der Vorinstanz werden im Service Agreement und insbesondere im Addendum 1 die von der Beschwerdeführerin zu erbringenden Leistungen keineswegs sehr detailliert beschrieben. Die erwähnten Leistungen sind lediglich stichwortartig aufgeführt und deuten tatsächlich nicht durchwegs auf Dienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG hin. Einige Positionen wie beispielsweise «Room/rent expenses», «Maintenance costs» oder «Personal expenses» lassen eher Lieferungen vermuten (vgl. E. 2.2.1), wobei es sich ja – wie erwähnt – nur um Dienstleistungen handeln kann, wenn die Leistung nicht als Lieferung qualifiziert

(E. 2.2.2). Für eine Lieferung wäre der Auffangtatbestand von Art. 8 Abs. 1 MWSTG ohnehin nicht massgeblich. Welche Art von Leistungen beispielsweise unter «other operation expenses» oder unter «Various active activities as agreed with the client in relation to current investment projects and M/A acquisitions» zu verstehen sind, bleibt völlig offen. Die Beschwerdeführerin führt diesbezüglich lediglich aus, sie habe der D._____ Ltd. Dienstleistungen im Bereich «Family Office» bzw. Managementleistungen erbracht. Hierbei habe sie auf Rechnung der D._____ Ltd. persönliche Spesen, Auslagen der mit der D._____ Ltd. verbundenen Personen und mit Liegenschaften verbundenen (Miet-)aufwand und Unterhalt sowie Beratungshonorare übernommen. Auch diese Ausführungen sind sehr vage und dienen nicht der Klärung, welche *konkreten* Leistungen die Beschwerdeführerin der D._____ Ltd. tatsächlich erbracht hat. Das Service Agreement und dessen Addendum 1 können somit nicht als Nachweis dafür dienen, dass eine Dienstleistung im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG erbracht wurde und sich der Ort der Dienstleistung im Ausland befindet.

Da bereits die einzelnen Leistungen nicht näher spezifiziert werden, kann erst recht nicht – wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht – auf eine *Gesamtleistung* geschlossen werden. Im Mehrwertsteuerrecht stellt nämlich jede einzelne Leistung *grundsätzlich* ein selbständiges Steuerobjekt dar, d.h. voneinander unabhängige Leistungen werden selbständig behandelt (Art. 19 Abs. 1 MWSTG; vgl. auch: Urteil des BGer 2C_969/2015 vom 24. Mai 2016 E. 3.3.3). Eine Gesamtleistung liegt vor, wenn mehrere Leistungen wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Dabei müssen die einzelnen Leistungen gemäss konstanter Gerichts- und Verwaltungspraxis sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (statt vieler: Urteil des BVer A-2686/2020 vom 15. Februar 2022 E. 2.3.2 mit weiteren Hinweisen). Die Beschwerdeführerin vermag keine solche enge Verbundenheit zwischen den bereits nicht näher spezifizierten einzelnen Leistungen aufzuzeigen.

3.3.1.3 Im Sinne eines Fazits ist an dieser Stelle festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin der Nachweis nicht gelingt, dass sie Dienstleistungen im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG erbracht hat und sich der Ort dieser Dienstleistungen im Ausland befindet. Die Beschwerde ist bereits aus diesem Grund abzuweisen.

3.3.2 Selbst wenn der Beschwerdeführerin vorliegend aber der Nachweis gelungen wäre, dass es sich bei den streitbetroffenen Leistungen um solche gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG handeln würde, müsste sie ausserdem aufzeigen, dass die D. _____ Ltd. als Empfängerin der Leistungen den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit *im Ausland* hat (ausführlich: E. 2.3.4). Auch dieser Nachweis gelingt ihr nicht:

3.3.2.1 Unbestrittenermassen verfügt die D. _____ Ltd. an deren statuarischen Sitz (Ort X) über *keinerlei* Infrastruktur oder Personal. Am statuarischen Sitz (Ort X) kann sich folglich unbestrittenermassen nicht der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit befinden. Die Beschwerdeführerin ist zusammengefasst dennoch der Meinung, bei der D. _____ Ltd. handle es sich um eine aktive Gesellschaft, da diese an deren Betriebsstätte in (Ort Y) über eigene Räumlichkeiten und zur Verfügung stehendes Personal verfüge (ausführlich: E. 3.1). Folglich ist zu prüfen, ob es sich bei der D. _____ Ltd. um eine aktive Gesellschaft oder eine passive Investmentgesellschaft handelt. Wäre Letzteres der Fall, wäre zur Ortsbestimmung darauf abzustellen, wo sich das Domizil des wirtschaftlich Berechtigten dieser passiven Investmentgesellschaft befindet. Befindet es sich im Inland, würden die bezogenen Leistungen als im Inland erbracht gelten («Durchgriff»; ausführlich: E. 2.3.2.2).

3.3.2.2 In (Ort Y) verfügt die D. _____ Ltd. über *kein eigenes Personal*. Die Beschwerdeführerin behauptet, es werde Personal zur Verfügung gestellt (vgl. Beschwerde, Rz. 76, «sie verfügt über zur Verfügung gestelltes Personal»). Ob «zur Verfügung gestelltes Personal» ausreicht, um das erste Kriterium der Verwaltungspraxis zur passiven Investmentgesellschaft (vgl. E. 2.3.2.2) zu verneinen, kann offenbleiben. Die Beschwerdeführerin hat nämlich vorliegend nicht nachgewiesen, dass die D. _____ Ltd. in (Ort Y) tatsächlich über zur Verfügung gestelltes Personal verfügt. Im eingereichten Bestätigungsschreiben von Rechtsanwältin G. _____ vom 28. Februar 2021 (BB 9) – von welcher ausserdem nicht klar ist, in welchem Bezug sie zur D. _____ Ltd. steht – wird die D. _____ Ltd. nicht erwähnt. Es ist lediglich von der H. _____ Ltd. und der I. _____ Ltd. die Rede. Dass die D. _____ Ltd. in (Ort Y) über *Infrastruktur* verfügt, vermag die Beschwerdeführerin – in Übereinstimmung mit der Vorinstanz – mittels des eingereichten «Mietvertrags» vom 17. Februar 2015 (BB 8, Flexi Desk Office Rental Agreement vom 17. Februar 2015) nicht nachzuweisen. Laut Homepage handelt es sich nämlich lediglich um eine Zugangsmöglichkeit zu Büroräumlichkeiten.

3.3.2.3 Was das Kriterium der *Geschäftstätigkeit* der D._____ Ltd. betrifft, ist der Vorinstanz beizupflichten, dass die Umsatzerlöse der D._____ Ltd. aus den erbrachten Leistungen in den massgeblichen Jahren 2015 bis 2019 in Höhe von mehreren Millionen USD (vgl. BB 7, Bilanzen und Erfolgsrechnung der D._____ Ltd. der Jahre 2015 bis 2019) nicht darauf hindeuten, dass diese im Sinne einer aktiven Geschäftstätigkeit mit eigenem Personal erzielt worden wären. Die Beschwerdeführerin führt in ihrer Beschwerde aus, «auch wenn diese Leistungen von Dritten erbracht und von der D._____ Ltd. als Aufwand erfasst worden sind und anschliessend an verschiedene Gesellschaften weiterfakturiert worden sind, ist dies als ordentliche Geschäftstätigkeit zu akzeptieren» (Beschwerde, Rz. 77). Somit räumt die Beschwerdeführerin selber ein, dass die D._____ Ltd. bloss als «Weiterfakturierungsstelle» von eingegangenen Rechnungen fungiert hat. Darüber hinaus vermag die Beschwerdeführerin keinerlei Geschäftstätigkeit aufzuzeigen. Daran vermag auch die Bestätigung der Dienststelle Steuern (...) (BB 11, Bestätigung der Dienststelle Steuern, [...] vom 29. August 2019), gemäss welcher der wirtschaftlich Berechtigte in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig und seit 2005 die Beteiligungen wie unter anderem die D._____ Ltd. als sein rechtmässiges Eigentum im Kanton (...) deklariert habe und diese auch besteuert (und die Steuern beglichen) worden seien, nichts zu ändern. Hierbei handelt es sich nämlich um eine Bestätigung hinsichtlich der direkten Steuern, welche nicht ohne Weiteres auf die Mehrwertsteuer übertragen werden kann. Da die D._____ Ltd. keine aktive Geschäftstätigkeit ausübt bzw. als reine Weiterfakturierungsstelle fungiert, beschränkt sie sich darauf, *als Eigentümerin ihrer Vermögenswerte aufzutreten*. Die an die D._____ Ltd. erbrachten Dienstleistungen beschränken sich auf die *Verwaltung und Betreuung der in deren Eigentum stehenden Vermögenswerte*. Jedenfalls vermag die Beschwerdeführerin nichts anderes aufzuzeigen.

3.3.2.4 Insgesamt handelt es sich bei der D._____ Ltd. um eine passive Investmentgesellschaft. Folglich ist zur Ortsbestimmung darauf abzustellen, wo sich das Domizil des wirtschaftlich Berechtigten befindet. Vorliegend hat der unbestrittenermassen wirtschaftlich Berechtigte der D._____ Ltd. Wohnsitz in der Schweiz (BB 11, Bestätigung der Dienststelle Steuern, [...], betreffend die Steuerpflicht und Steuerveranlagung sowie Bezahlung der Steuern vom 29. August 2019). Die umstrittenen Leistungen gelten folglich – auch bei Annahme, dass es sich um Leistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG handelt – als im Inland erbracht. Die Vorinstanz hat die Mehrwertsteuern zu Recht nachgefordert und die Beschwerde ist auch aus diesem Grund abzuweisen.

3.4 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde insgesamt abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 24'000.-- 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.

4.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 24'000.-- 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 Strässle

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)