



## Urteil vom 4. Juli 2024

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Gerichtsschreiber Gregor Gassmann.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ Ltd.**,  
(...),  
vertreten durch  
Dr. Guido E. Urbach, Rechtsanwalt,  
Kohli Urbach Rechtsanwälte AG,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Telekommunikations- und elektronische  
Dienstleistung (Steuerperioden 2013-2017).

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

Die A. \_\_\_\_\_ Ltd. mit Sitz in Malta (nachfolgend: Steuerpflichtige) ist im Bereich von Online-Sportwetten tätig.

**B.**

Nach vorangegangenem Schriftenwechsel forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 16. Mai 2018 auf, sich bis zum 5. Juni 2018 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eintragen zu lassen.

**C.**

Nach erneutem mehrfachen Schriftenwechsel, einer Besprechung und diversen Instruktionen informierte die ESTV die Steuerpflichtige telefonisch, mit E-Mail vom 26. November 2019 sowie mit Bestätigungsschreiben vom 3. Januar 2020 über die rückwirkende Eintragung in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen per 1. Januar 2013.

**D.**

Die Steuerpflichtige teilte der ESTV am 30. September 2020 mit Verweis auf den bisherigen Schriftenwechsel mit, dass die rückwirkende Eintragung der Steuerpflichtigen nach wie vor bestritten werde, da die Voraussetzungen für die obligatorische Steuerpflicht in der Schweiz nicht erfüllt seien.

**E.**

Mit Verfügung vom 12. November 2020 hielt die ESTV an der Steuerpflicht der Steuerpflichtigen ab der Steuerperiode 2013 fest und setzte für die Steuerperioden 2013 bis 2017 eine Steuerforderung im Betrag von Fr. 1'667'994.– zzgl. Verzugszins fest.

**F.**

Mit Eingabe vom 14. Dezember 2020 erhob die Steuerpflichtige bei der ESTV Einsprache gegen die vorerwähnte Verfügung und beantragte, dass diese Verfügung aufzuheben sei, dass ihre Löschung aus dem Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen vorzunehmen sowie dass die von ihr (der Steuerpflichtigen) geleistete Sicherheitsleistung in der Höhe von Fr. 180'000.– zuzüglich Kosten zu retournieren sei.

**G.**

Mit Einspracheentscheid vom 29. September 2022 wies die ESTV die

Einsprache ab und bestätigte die rechtmässige Eintragung der Steuerpflichtigen per 1. Januar 2013.

#### **H.**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 31. Oktober 2022 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, dass der Einspracheentscheid der ESTV vom 29. September 2022 vollumfänglich aufzuheben und sie (die Beschwerdeführerin) aus dem Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen per 1. Januar 2013 zu löschen sei und dass die von ihr geleistete Sicherheitsleistung in der Höhe von Fr. 180'000.– zzgl. Zins zu retournieren sei. Eventualiter beantragt die Beschwerdeführerin die Rückweisung der Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz unter Anweisung, die von ihr (der Beschwerdeführerin) beantragten Beweise abzunehmen; alles unter Kostenfolge zu Lasten der ESTV.

#### **I.**

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 22. Dezember 2022, die Beschwerde sei, soweit darauf einzutreten sei, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

#### **J.**

Mit Replik vom 11. April 2023 nimmt die Beschwerdeführerin zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung. Sie hält dabei an ihren Anträgen fest und bekräftigt ihre bereits vorgebrachte Argumentation.

#### **K.**

Mit Duplik vom 25. Mai 2023 nimmt die Vorinstanz zur Replik der Beschwerdeführerin Stellung und hält an ihren in der Vernehmlassung vom 22. Dezember 2022 gestellten Anträgen fest.

#### **L.**

Mit Triplik vom 16. August 2023 äussert sich die Beschwerdeführerin zur Duplik der Vorinstanz und hält an ihren Anträgen fest.

#### **M.**

Mit Quadruplik vom 15. September 2023 nimmt die Vorinstanz zur Triplik der Beschwerdeführerin Stellung und hält an ihren in der Vernehmlassung vom 22. Dezember 2022 gestellten Anträgen fest.

**N.**

Mit Quintuplik vom 23. Oktober 2023 äussert sich die Beschwerdeführerin zur Quadruplik der Vorinstanz und hält an den bisherigen Rechtsbegehren fest.

**O.**

Mit Schreiben vom 22. November 2023 hält die Vorinstanz vollumfänglich an den bisherigen Eingaben fest und verzichtet auf die Eingabe einer weiteren Stellungnahme.

**P.**

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2023 erklärt die Beschwerdeführerin, an sämtlichen Eingaben festzuhalten und vorderhand auf die Einreichung einer weiteren Stellungnahme zu verzichten.

*Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit diese für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.*

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid 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 nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. Art. 81 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG, SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der angefochtenen Verfügung und von dieser betroffen. Sie ist damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

**1.3** Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; Urteil des BVGer A-2036/2022 vom 6. Januar 2024 E. 1.4 mit Hinweisen). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; BGE 140 II 353 E. 3.1 mit Hinweisen).

#### **1.4**

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

**1.4.2** Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 146 I 105 E. 4.1,

146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2094/2022 vom 22. November 2022 E. 1.5.2, A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.2).

**1.5** Die vorliegend zu beurteilende Sache betrifft die Steuerperioden 2013 bis 2017. Somit ist in casu das MWSTG mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in den in den Jahren 2013 bis 2017 gültigen Fassungen massgebend (AS 2009 5203 bzw. AS 2009 6743). Darauf wird referenziert, sofern nicht explizit etwas anderes angegeben wird. Soweit nachfolgend auch auf die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) bzw. zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass sie sich auf Vorschriften bezieht, die im neuen Recht inhaltlich nicht geändert haben.

## **1.6**

**1.6.1** Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt gemäss Art. 42 Abs. 1 MWSTG fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («relative Verjährungsfrist»). Wird die Verjährung durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen, so beginnt die relative Verjährungsfrist neu zu laufen. Sie beträgt neu zwei Jahre. Das Recht, die Steuerforderung festzusetzen, verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist («absolute Verjährungsfrist»; Art. 42 Abs. 6 MWSTG). Es kann folglich für die Steuerperioden bis und mit 2013 seit dem 1. Januar 2024 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 2.2 mit Hinweisen).

**1.6.2** Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperiode 2013 ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2013 betreffenden Steuernachforderung von Fr. 226'919.– gutzuheissen (angefochtener Einspracheentscheid Ziff. 3).

## 1.7

**1.7.1** Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass den Verfahrensbeteiligten spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-2814/2023 vom 19. April 2024 E. 1.5). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1; MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 ff., 1.54 f., 3.119 ff.).

**1.7.2** Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. auch Art. 81 Abs. 3 MWSTG). 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 (BGE 130 II 482 E. 3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-1007/2023 vom 21. März 2024 E. 1.9).

**1.7.3** Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; statt vieler: BGE 145 I 167 E. 4.1 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1007/2023 vom 21. März 2024 E. 1.10 mit Hinweisen).

**1.8** Ungeachtet des Grundsatzes der Beweismittelfreiheit (vgl. E. 1.7.2) gilt im Steuerrecht grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken. Die für eine Tatsache beweisbelastete Partei trägt die Folgen der diesbezüglichen Beweislosigkeit (BGE 133 II 153 E. 4.3; Urteile des BVGer A-2922/2022 vom 25. Januar 2024 E. 1.8, A-1996/2022 vom 19. Dezember 2022 E. 3.3.2).

**1.9** Gemäss Art. 190 BV sind Bundesgesetze und Völkerrecht für die rechtsanwendenden Behörden massgebend (sog. Anwendungsgebot; vgl. dazu statt vieler: BGE 131 II 217 E. 2.3; Urteil des BVGer A-790/2016 vom 29. Juni 2016 E. 1.5). Art. 190 BV verbietet es den rechtsanwendenden Behörden, einer Norm in einem Bundesgesetz wegen Verfassungswidrigkeit die Anwendung zu versagen (vgl. ULRICH HÄFELIN et al., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Aufl. 2020, Rz. 2089 f.) bzw. von einer klar formulierten Vorschrift des Bundesgesetzgebers, deren Wortlaut auch dem Sinn und Zweck der Regelung entspricht, abzuweichen (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2009 und 2C\_22/2010 vom 21. September 2010 E. 4.4.2; Urteile des BVGer A-4682/2018 vom 16. August 2019 E. 5.2.3, A-7025/2016 vom 5. Juli 2017 E. 1.2.4).

## **2.**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer zufolge zielt diese auf den «nicht unternehmerischen Endverbrauch im Inland» ab (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 MWSTG).

**2.1** 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).

**2.1.1** Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Der Begriff des verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes ist weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer



Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient (Urteile des BVGer A-5638/2022 vom 29. August 2023 E. 2.3.3, A-187/2021 vom 12. Februar 2022 E. 2.2.1 mit Hinweisen).

**2.1.2** Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (Art. 3 Bst. e MWSTG). Als Lieferung gilt nebst dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG), insbesondere auch das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 Bst. d Ziff. 3 MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG).

**2.1.3** Eine steuerbare Leistung setzt voraus, dass sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgt, also (gemäss der Legaldefinition des Entgelts von Art. 3 Bst. f MWSTG) ein Vermögenswert gegeben ist, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant bzw. fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-2789/2021 vom 3. Februar 2022 E. 2.3 und A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.3.1). Für ein Austauschverhältnis erforderlich ist, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1 mit Hinweisen) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (statt vieler: BGE 138 II 239 E. 3.2 mit Hinweisen). Nach Rechtsprechung und Doktrin ist zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen (Urteil des BGer 2C\_585/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-2528/2022 vom 15. Februar 2024 E. 2.2.2 mit Hinweisen).

**2.1.4** Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil- bzw. vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist demnach nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des BGer 2C\_891/2020 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.4 mit Hinweisen).

## 2.2

**2.2.1** Bis zum 31. Dezember 2017 war gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG subjektiv mehrwertsteuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betrieb und nicht von der Steuerpflicht befreit war. Ein Unternehmen betrieb, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübte (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG) und unter eigenem Namen nach aussen auftrat (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG; BGE 142 II 488 E. 2.3.1, 141 II 199 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.2.1; Urteil des BVerfG A-5458/2021 vom 16. Dezember 2022 E. 2.2.1 mit Hinweis).

**2.2.2** Von der Steuerpflicht nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG befreit ist gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG, wer ein Unternehmen mit Sitz im Ausland betreibt, das im Inland ausschliesslich der Bezugsteuer unterliegende Leistungen erbringt. Im Sinne einer Gegenausnahme ist nicht von der Steuerpflicht befreit, wer ein Unternehmen mit Sitz im Ausland betreibt, das im Inland Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen erbringt (Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG; BGE 139 II 346 E. 7.2).

## 2.3

**2.3.1** Der Begriff «elektronische Dienstleistung» ist durch Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG neu eingeführt worden und wird im MWSTG nicht weiter definiert. Hingegen führt Art. 10 Abs. 1 MWSTV einen nichtabschliessenden Katalog von Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen auf (BGE 139 II 346 E. 7.3.2). Art. 10 Abs. 2 MWSTV enthält im Gegensatz hierzu wiederum einen nicht abschliessenden Katalog von Leistungen, die nicht als Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistung gelten.

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

Als elektronische Dienstleistungen sind nach dieser Rechtsprechung sämtliche Dienstleistungen zu qualifizieren, deren Erbringer sie virtuell, im Internet oder mittels eines ähnlichen elektronischen Netzes, namentlich durch die Lieferung von Informationen oder anderen immateriellen Leistungen, erfüllt (erstes Kriterium). Dabei ist es nötig, dass die Leistungen dem Empfänger durch weitgehend automatisierte Vorgänge erbracht werden, ohne dass eine bedeutende menschliche Intervention erforderlich ist (zweites Kriterium), was insbesondere die Beratung ausschliesst, die, auch wenn sie über das Internet (zum Beispiel per E-Mail) geleistet wird, eine persönliche Verbindung zwischen dem Berater und seinem Klienten beibehält. Im Übrigen müssen die zur Diskussion stehenden Leistungen von Telekommunikationsdiensten in dem Sinne unterschieden werden, dass es, damit Erstere gegeben sind, nicht genügt, dass das Internet ausschliesslich als Übermittlungsmittel für Telefonate, Radiosendungen usw. dient. Schliesslich muss es unmöglich sein, die zur Diskussion stehende Dienstleistung ohne Informatiktechnologie zu erbringen (drittes Kriterium), wobei diese Unmöglichkeit zum Beispiel technischer, organisatorischer oder finanzieller Art sein kann (ausführlich zum Ganzen: BGE 139 II 346E. 7.3.5). Eine Unmöglichkeit finanzieller Art liegt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor, wenn das Zurverfügungstellen einer Leistung an eine grosse Anzahl von Personen zu kostspielig wäre, wenn sich die Leistungserbringerin nicht der Informationstechnologie bedienen würde (BGE 139 II 346 E. 7.4.5).

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

Im Rahmen der Anpassung der MBI 13 per 1. August 2016 eingeführten Fassung wurde die Liste der Beispiele einer elektronischen Dienstleistung gemäss Ziff. 2.3.2 und 4.7.2 neu in Ziff. 3.2 zusammengeführt. Dabei wurde der Satz «Leistungen, die durch den Leistungsempfänger oder durch den Leistungserbringer direkt via Fernleitung bezogen beziehungsweise erbracht werden, gelten als elektronische Dienstleistungen,

namentlich:» eingefügt, welcher die offene Formulierung von Art. 10 Abs. 1 MWSTV «Als Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen gelten namentlich:» paraphrasiert.

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

## **2.4**

**2.4.1** 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 unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt (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).

**2.4.2** Gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG gelten Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sportes, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Leistungen, einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter und der gegebenenfalls damit zusammenhängenden Leistungen als an dem Ort erbracht, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden. Den in Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG genannten Unterhaltungs- und ähnlichen Leistungen ist gemein, dass sie sich auf Darbietungen vor Publikum beschränken (Urteil des BVGer A-777/2013 vom 30. Juli 2014 E. 3.2.2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_850/2014 vom 10. Juni 2016]; vgl. auch Urteil des EuGH vom 8. Mai 2019 C-568/17 *Geelen*, Rn. 32, wonach insbesondere Darbietungen, die von Kunden betrachtet werden können, Unterhaltungsleistungen sind]).

**2.4.3** Soll nicht der Auffangtatbestand gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, sondern einer der Spezialtatbestände gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTG greifen,

hat dies die Steuerpflichtige, die aus diesem Umstand Rechte ableitet, zu beweisen (Urteil des BVGer A-3285/2017 vom 21. Juni 2018 E. 2.4.3; NIKLAUS HONAUER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar zum MWSTG], Art. 8 N 50).

## **2.5**

**2.5.1** Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz, soweit sie einer Sondersteuer oder sonstigen Abgaben unterliegen. Seit dem 1. Januar 2019 hat der Gesetzgeber den Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG (AS 2018 5103, 5147) an die aktuelle Terminologie des Geldspielgesetzes vom 29. September 2017 (BGS, SR 935.51) angepasst, ohne eine materielle Änderung herbeiführen zu wollen (Botschaft zum Geldspielgesetz vom 21. Oktober 2015, BBI 2015 8387 [nachfolgend: Botschaft Geldspielgesetz], S. 8515). Danach sind Umsätze bei Geldspielen von der Steuer ausgenommen, soweit die Bruttospielerträge der Spielbankenabgabe nach Art. 119 BGS unterliegen oder der damit erzielte Reingewinn vollumfänglich für gemeinnützige Zwecke im Sinne von Art. 125 BGS verwendet wird (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG [AS 2018 5103, 5147]).

**2.5.2** Eine Definition des Begriffes «Wette» enthält das MWSTG nicht. Mit einer Wette versprechen sich Parteien in einem Meinungsstreit eine Vermögensleistung – Geldbetrag, Sachwert – unter entgegengesetzten Bedingungen. Die Bedingung ist, dass sich die Behauptung der gewinnenden Partei als zutreffend erweist (SILVIO GIOVANOLI, in: Meier-Hayoz, Berner Kommentar zu den Art. 492-515 OR, Das Obligationenrecht, Die einzelnen Vertragsverhältnisse, 7. Teilband, Die Bürgschaft, Spiel und Wette, Art. 492-515 OR, 2. Aufl. 1978, Art. 513 N 2). Die Gewinnentscheidung wird also durch die Bewahrheitung der aufgestellten Behauptung gefällt (IRIS WIDMER, Kommentar zum MWSTG, Art. 21 N 381 mit Hinweisen). Das per 1. Januar 2019 in Kraft getretene BGS definiert in Art. 3 Bst. c BGS Sportwetten gemäss diesem Verständnis als Geldspiele, bei denen der Spielgewinn abhängig ist von der richtigen Vorhersage des Verlaufs oder des Ausgangs eines Sportereignisses.

**2.5.3** Aus mehrwertsteuerlicher Sicht liegt bei einer Wette zwischen einer Wettanbieterin und einem Wettteilnehmer namentlich aus der Optik des wettteilnehmenden Leistungsempfängers dann ein suspensiv bedingtes Leistungsverhältnis vor, wenn die Wettanbieterin dem Wettteilnehmer die

Möglichkeit bietet, im Falle der Bewahrheitung seiner Behauptung einen im Voraus festgelegten Gewinn (gemäss Wettquote) zu erzielen. Als Gegenleistung ist der Wettteilnehmer bereit, seinen Wetteinsatz ebenfalls suspensiv bedingt als Entgelt zu leisten. Aufgrund der suspensiven Komponente ist die Verbindlichkeit dieses potentiellen Leistungsverhältnisses vom ungewissen Eintritt bzw. Nichteintritt einer unvorhersehbaren Tatsache abhängig, nämlich der Verwirklichung der Behauptung des Wettteilnehmers (für die verschiedenen Arten von Bedingungen vgl. statt vieler: ALFRED KOLLER, OR AT Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, 4. Aufl. 2017 [nachfolgend: OR AT], Rz. 77.09 ff.). Erst nach der Verwirklichung bzw. Nichtverwirklichung der Behauptung des Wettteilnehmers lässt sich bestimmen, ob ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis (i.S. einer Leistung gegen Entgelt) zwischen der Wettanbieterin und dem Wettteilnehmer effektiv eingetreten ist. Konkret ist ein solches namentlich dann eingetreten, wenn sich die Behauptung des Wettteilnehmers nicht bewahrheitet hat. In diesem Fall schuldet der Wettteilnehmer als Verlierer der Wette der Wettanbieterin als Gewinnerin der Wette als Gegenleistung bzw. Entgelt seinen Wetteinsatz.

Ein solches Leistungsverhältnis zeichnet sich üblicherweise weiter dadurch aus, dass es kasuell bedingt ist, d.h. dass der Eintritt der Bedingung von objektiven Faktoren abhängt, auf welche die Parteien keinen Einfluss haben (vgl. KOLLER, OR AT, Rz. 77.15 f)

### 3.

Vorliegend ist umstritten, ob die Beschwerdeführerin steuerbare Inlandleistungen erbracht hat und daher zu Recht rückwirkend per 1. Januar 2013 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen wurde. Die Beschwerdeführerin bestreitet ihre subjektive Steuerpflicht in der Schweiz in Ermangelung (steuerbarer) Leistungen, die sie im Inland erbracht haben soll. Die Vorinstanz ist hingegen der Meinung, dass die Beschwerdeführerin elektronische Dienstleistungen im Inland erbracht hat.

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin ihren Kundinnen und Kunden anbietet, auf ihrer Website Sportwetten abzuschliessen. Dabei können sowohl statische als auch Live-Wetten abgeschlossen werden (nachfolgend: streitbetroffene Sportwetten). Bei den statischen Wetten werden Wetteinsätze bis zum Spielbeginn entgegengenommen. Im Gegensatz dazu können Live-Wetten bis kurz vor Spielschluss platziert werden.

#### **4.**

Als Erstes ist auf die Frage einzugehen, ob die Beschwerdeführerin mit den streitbetroffenen Sportwetten Leistungen im Sinne des MWSTG erbringt.

**4.1** Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die streitbetroffenen Sportwetten keine Leistungen im Sinne des MWSTG seien. Eine Wette stelle keinen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert dar. So konsumiere man bei einer Wette die Freude am Gewinn. Darüber hinaus fehle es an einer Gegenleistung. Der Kunde erhalte nur einen Gewinn, wenn er im Spiel erfolgreich sei. Entsprechend greife vorliegend die Definition einer Leistung im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG nicht.

**4.2** Der Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach Wetten nicht der Mehrwertsteuer unterlägen bzw. dass keine Leistung vorliege, kann nicht gefolgt werden. Es entspricht dem klaren Willen des Gesetzgebers, die Wette als der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung zu behandeln. Dies ergibt sich ohne Weiteres aus Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG e contrario (vgl. E. 2.5.1). Würde im Rahmen einer Wette keine Leistung im Sinn von Art. 3 Bst. c MWSTG erbracht, könnte diese nicht von der Steuer ausgenommen werden. Ohnehin ist der Begriff des verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient (E. 2.1.1). Bei einer Wette ist die Leistung in der Einräumung einer Gelegenheit, im Falle der Bewahrheitung einer Behauptung einen Gewinn zu erzielen, zu erblicken (E. 2.5.3). Das Entgelt liegt im eigenen Wetteinsatz, welchen die wettende Partei im Falle der Nichtbewahrheitung zu leisten hat. Entsprechend erbringt die Beschwerdeführerin mit den streitbetroffenen Sportwetten Leistungen im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG. Weitere Ausführungen hierzu erübrigen sich bereits aufgrund des Anwendungsgebots von Bundesgesetzen gemäss Art. 190 BV (E. 1.9).

#### **5.**

Als Nächstes ist der Leistungsort der streitbetroffenen Sportwetten (nachfolgend: streitbetroffene Leistungen) zu klären. Dabei ist, nachdem die Frage des Vorliegens einer Leistung im Sinne des MWSTG geklärt ist (E. 4.2), (zumindest eventualiter) zugestanden, dass es sich bei Wetten um Dienstleistungen im Sinne von Art. 3 Bst. e MWSTG handelt und sich der Ort der Leistung entsprechend nach Art. 8 MWSTG bestimmt.

**5.1** Nach Ansicht der Vorinstanz richtet sich die Bestimmung des Leistungsortes der streitbetroffenen Leistungen nach dem

Empfängerortsprinzip. Dies mit der Folge, dass die streitbetroffenen Leistungen, welche an Kunden mit Wohnsitz im Inland erbracht worden sind, der Schweizer Mehrwertsteuer unterstünden.

**5.2** Die Beschwerdeführerin vertritt dagegen den Standpunkt, dass sie mit den streitbetroffenen Leistungen Unterhaltungsleistungen im Sinne von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG erbringe, deren Leistungsort sich am Tätigkeitsort im Ausland befinde. Daher unterlägen diese Unterhaltungsleistungen nicht der Schweizer Mehrwertsteuer. Sportwetten hätten einen Unterhaltungswert, indem sie dem Zuschauer einer Sportveranstaltung einen zusätzlichen «Kick» verleihen würden. Indem man wette, beginne man beispielsweise für ein Pferd oder ein Team mitzufiebern. Der Wettende gewinne ein persönliches finanzielles Interesse am Ausgang eines Spiels, wodurch sich der Unterhaltungswert des Sportereignisses für ihn vergrössere, so die Beschwerdeführerin. Entsprechend sei es sachgerecht, wenn die Leistung an jenem Ort als erbracht gelte, an welchem der Server stehe, das heisse am Ort, wo die Tätigkeit vollbracht werde.

Im Übrigen habe sie (die Beschwerdeführerin) im Jahr 2013 Austragungsrechte gekauft, um die zu den Wetten gehörenden sportlichen Aktivitäten für ihre Kunden ausstrahlen zu können. Dieser Umstand spreche ebenfalls für eine Unterhaltungsleistung.

Weiter verweist die Beschwerdeführerin auf den Umstand, dass Sportwetten gemäss maltesischem und irischem Umsatzsteuerrecht ausdrücklich nicht der Umsatzsteuer unterlägen. Da Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG Wettbewerbsverzerrungen zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen verhindern soll, wäre eine Besteuerung von Sportwetten stossend und würde dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer gemäss Art. 1 Abs. 3 MWSTG widersprechen.

### **5.3**

**5.3.1** Wie bereits in Erwägung 2.4 ausgeführt, greift bei der Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung im Regelfall das Empfängerortsprinzip. Einen davon abweichenden Leistungsort muss von der Steuerpflichtigen bewiesen werden.

**5.3.2** Der von der Beschwerdeführerin angerufene Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG ist auf die streitbetroffenen Leistungen nicht anwendbar. Während sich Unterhaltungs- oder ähnliche Leistungen auf Darbietungen vor Publikum beschränken (E. 2.4.2), erbringt die Beschwerdeführerin mit



Sportwetten Leistungen, bei welcher der Leistungsempfängerin die Möglichkeit eingeräumt wird, bei der Bewahrheitung einer Behauptung einen Gewinn zu erzielen. Dabei handelt es sich bei einer Wette um eine Leistung ohne Darbietungscharakter, die im Übrigen auch nicht vor Publikum erbracht wird.

Dass sich eine Sportwette, d.h. die entgegengesetzten Vorhersagen, grundsätzlich auf eine Darbietung bezieht, welche ihrerseits vor Publikum erbracht wird, ändert an dieser Einschätzung nichts. Der Sportanlass findet unabhängig von der Wette statt und ist zweifellos als ein von der Wette unabhängiges Ereignis zu qualifizieren. Umgekehrt ist mehrwertsteuerlich auch die Wette als eine von der Sportveranstaltung unabhängige Leistung zu qualifizieren, selbst wenn sie letztlich von einer Sportveranstaltung abhängt.

Da kein alternativer Leistungsort ersichtlich ist und auch nicht vorgebracht wird, greift für die streitbetroffenen Leistungen das Empfängerortsprinzip. Daraus folgt, dass sich der Leistungsort der streitbetroffenen Sportwetten, welche an Kunden mit inländischem Wohnsitz erbracht wurden, im Inland befindet.

**5.3.3** Was die Beschwerdeführerin diesbezüglich vorbringt, vermag nicht zu überzeugen:

Aus dem vorgebrachten Umstand, dass sie für das Jahr 2013 Austragungsrechte für Sportveranstaltungen erworben hat, kann die Beschwerdeführerin für die hier interessierende Frage nichts zu ihren Gunsten ableiten. Es erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht konkretisiert, wie der Erwerb von Austragungsrechten die (eigenständigen) streitbetroffenen Leistungen zu einer Unterhaltungsleistung i.S.v. Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG, das heisst einer Leistung, die vor Publikum erbracht wird (E. 2.4.2), machen sollen.

Indem die Beschwerdeführerin argumentiert, dass Sportwetten nach maltesischem und irischem Umsatzsteuerrecht ausdrücklich nicht der Umsatzsteuer unterlägen und Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG Wettbewerbsverzerrungen zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen verhindern soll und daraus ableiten möchte, dass eine Besteuerung solcher Leistungen in der Schweiz in stossender Weise dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität widersprechen würde, verkennt sie den Zweck des MWSTG. Dieser beschränkt sich auf die Besteuerung des nicht

unternehmerischen Endverbrauchs im Inland. Vor diesem Hintergrund bezweckt Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG ausschliesslich die Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen, welche im Inland im Sinne des MWSTG Leistungen erbringen. Dieses Ziel wird dadurch erreicht, dass Unternehmen, welche elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz im Inland erbringen, unabhängig von einem allfälligen Sitz im Inland grundsätzlich steuerpflichtig werden.

## **6.**

Als Nächstes ist auf die Frage einzugehen, ob die Beschwerdeführerin die streitbetreffenden Leistungen als elektronische Dienstleistungen erbringt.

**6.1** Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass es sich bei den streitbetreffenden Leistungen um elektronische Dienstleistungen handelt. Sinngemäss bringt sie vor, dass sämtliche vom Bundesgericht aufgestellten kumulativ zu erfüllenden Kriterien einer elektronischen Dienstleistung erfüllt seien:

**6.1.1** Die streitbetreffenden Leistungen würden ausschliesslich über das Internet erbracht.

**6.1.2** Weiter würden die streitbetreffenden Leistungen durch automatisierte Vorgänge erbracht, ohne dass eine bedeutende menschliche Intervention erforderlich sei. Nach Ansicht der Vorinstanz ist die menschliche Beteiligung aus folgenden Gründen minimal:

- Die Vielzahl an Wettereignissen und die äusserst kurze Reaktionszeit widerspreche einer rein «manuellen» Festsetzung und Anpassung der Quoten durch eine begrenzte Anzahl Buchmacher;
- Die Anpassung der Quoten erfolge nachgewiesenermassen computer-gestützt;
- Die Teilnahme an Sportwetten sei ausschliesslich elektronisch über die Internetseite der Beschwerdeführerin möglich;
- Die Eröffnung des Kundenkontos, der Profileinstellungen, der Einzahlung des Wettguthabens, der Auswahl und Platzierung der Wette sowie der Rückzug von Geldern erfolge weitgehend durch die Kunden selber;

- Die (vorbereitende) Arbeit der Buchmacher erfolge sowohl bei Wetten mit gleichbleibenden Quoten als auch bei Live-Wetten im Hintergrund und sei für den Grossteil der Wettkunden nicht sichtbar;
- Die Beschwerdeführerin kaufe zusätzlich Quoten ein;
- Die Interaktionsmöglichkeiten gingen nicht über diejenigen eines jeden Kundendienstes hinaus und erfüllten inhaltlich keinesfalls die Qualität von Beratungen;
- Der Automatisierungsgrad der erbrachten Leistung sei hoch;
- Vorbereitende Arbeiten, wie im vorliegenden Fall diejenige der Buchmacher, könnten ein erhebliches Mass erreichen, ohne eine elektronische Dienstleistung auszuschliessen;
- Das Geschäftsmodell der Beschwerdeführerin sei auf die elektronische Abwicklung des Wettgeschehens ausgerichtet.

**6.1.3** Schliesslich sei die Leistungserbringung der streitbetroffenen Leistungen ohne Informationstechnologie aus folgenden Gründen nicht möglich:

- Es werde eine grosse Menge an Daten und Informationen in sehr kurzer Zeit verarbeitet, überprüft oder abgefragt;
- Es bestehe eine grosse räumliche Distanz zwischen den Leistungspartnern;
- Die Leistung würde an eine grosse Anzahl von Leistungsempfängerinnen erbracht;
- Die Wettkunden könnten die streitbetroffenen Leistungen nur mit vorgängiger Registrierung und durch den selbst vorgenommenen elektronischen Abschluss der Wette (Funktion/Butten «Wette platzieren») in Anspruch nehmen.

## **6.2**

**6.2.1** Die Beschwerdeführerin stellt sich dagegen auf den Standpunkt, dass sie keine elektronischen Dienstleistungen erbringe.

**6.2.2** Diesbezüglich macht sie geltend, dass in der im streitbetroffenen Zeitraum gültigen MWSTV aufgezählt werde, welche Dienstleistungen unter den Begriff der «elektronischen Dienstleistung» falle. Sportwetten fielen nicht in diese Aufzählung. Geldspiele, worunter Sportwetten fielen, würden erst in der seit dem 1. Januar 2019 gültigen Fassung erwähnt. Auch in der MBI 13 seien bis Mitte 2016 nur Glücksspiele und Lotterien in einer abschliessenden Liste erwähnt worden, wobei Sportwetten gerade nicht unter diese Begriffe fielen.

**6.2.3** Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, dass die Rechtsprechung zum Urteil des Bundesgerichts 2C\_1100/2012 vom 20. Mai 2013 auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar sei. Dies vor dem Hintergrund, dass das Bundesgericht in diesem Urteil von automatisierten Spielen spreche. Vorliegend seien die Spiele gerade nicht voll automatisiert, sondern der Computer stelle lediglich ein Hilfsmittel dar. Des Weiteren betreffe das besagte Urteil das Betreiben einer online Dating-Plattform. Die Partnervermittlung könne durch eine Software erbracht werden, weshalb es an wichtigen menschlichen Eingriffen fehle. Im Gegensatz dazu begleite die menschliche Mitwirkung als aktive Präsenz die Sportwetten in allen Phasen eines Spieles. Diese Mitwirkung lasse sich in der Mitgestaltung und in der ununterbrochenen aktiven menschlichen Unterstützung ausdrücken, so die Beschwerdeführerin.

**6.2.4** Die Beschwerdeführerin bestreitet darüber hinaus, dass die in der seit Juni 2020 gültigen Fassung der MBI 13 Ziff. 3.2 genannten kumulativen Kriterien erfüllt seien. In Bezug auf das erste Kriterium räumt sie indes ein, dass sie ihre Leistungen über das Internet anbiete.

Hinsichtlich des zweiten Kriteriums stellt sich die Beschwerdeführerin dagegen auf den Standpunkt, dass keine automatisierte Leistungserbringung bzw. eine massgebliche menschliche Interaktion gegeben sei. In diesem Zusammenhang bringt die Beschwerdeführerin vor, dass sie in der streitbetroffenen Zeitperiode zwischen 35 und 40 Buchmacher angestellt habe. Zusätzlich seien in dieser Zeit weitere 33 bis 40 Personen im Kundenservice angestellt gewesen. Entsprechend seien bis zu 80 Personen tätig gewesen, welche für die Kunden und die Wetten an sich zuständig gewesen seien.

Diese Mitarbeitenden hätten namentlich folgende Aufgaben wahrgenommen:

- Auswahl der Spiele, bei welchen Wetten möglich sind;
- Festlegung der Wetten, welche in einem Spiel möglich sein sollen;
- Anpassung der Wettquoten für die einzelnen Wetten, wobei Computerprogramme unterstützend eingesetzt würden. Im wesentlichen Zeitraum gebe es keine Wettquoten, welche nur computergeneriert und ohne Zutun eines Menschen definitiv gesetzt worden seien. Die Festsetzung der einzelnen Quoten hänge substantiell von der Einschätzung des verantwortlichen Buchmachers ab: Dabei müsse dieser eine aggressive Quotenpolitik betreiben, um sich von anderen Betreibern abheben zu können und neue Kunden anzuwerben. Die Festlegung der Quote stelle dabei eine Abwägung zwischen dem eigenen finanziellen Risiko und der Attraktivität für neue Wettkunden dar;
- Aufnahme, Prüfung und Umsetzung von spezifischen Kundenwünschen (individualisierte Wetten, Risikomanagement bei der Erhöhung oder Limitierung von Einsätzen usw.);
- Hilfestellung und Beratungsdienstleistung bei Problemen bei einzelnen Wetten, Fragen zum Zahlungsverkehr (Einzahlungen, Auszahlungen) oder Benutzerkonto.

Aufgrund dieser Aktivitäten sei die menschliche Interaktion im Rahmen der Leistungserbringung sehr wohl wesentlich. Mit nur minimaler menschlicher Interaktion sei die Erbringung ihres Leistungsangebots gar nicht möglich, so die Beschwerdeführerin.

Auch das dritte Kriterium, wonach die Erbringung der Dienstleistung ohne Informationstechnologie nicht möglich sei, ist nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht erfüllt. Sportwetten könnten nicht nur über das Internet, sondern auch in Wettbüros oder per Telefon abgeschlossen werden. Dies zeige auch, dass die elektronische Abwicklung des Geschäfts eben gerade nicht das im Vordergrund liegende Kernelement darstelle. Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang geltend, dass sie im streitbetreffenen Zeitraum tatsächlich auch Wetten über das Telefon abgeschlossen habe.

**6.2.5** Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die Gerichte der europäischen Union den vorliegenden Sachverhalt anders beurteilen würden als die Vorinstanz. In Polen werde beispielsweise die Onlinespielwette

gemäss neuster polnischer Judikatur nicht als Mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistung aufgefasst.

**6.3** Um festzustellen, ob es sich bei den von der Beschwerdeführerin erbrachten streitbetroffenen Leistungen (nachfolgend: massgebende Leistungen) um elektronische Dienstleistungen handelt, ist zu prüfen, ob die vom Bundesgericht kumulativ zu erfüllenden drei Kriterien erfüllt sind. Diese Rechtsprechung ist vorliegend ohne Weiteres einschlägig, da sie in allgemeiner Weise die kumulativ zu erfüllenden Kriterien einer elektronischen Dienstleistung aufarbeitet (E. 2.3.2).

**6.3.1** Das erste Kriterium, wonach die Leistung über das Internet erbracht wird, ist unbestrittenermassen erfüllt, weshalb vorliegend nicht weiter darauf einzugehen ist.

**6.3.2** Als Nächstes ist auf das zweite Kriterium einzugehen. Danach muss die massgebende Leistung dem Wettteilnehmer durch weitgehend automatisierte Vorgänge erbracht werden, ohne dass eine bedeutende menschliche Intervention erforderlich ist (E. 2.3.2).

Bei den massgebenden Leistungen handelt es sich um Sportwetten, bei welchen sich die Beschwerdeführerin und der Wettteilnehmer in einem Meinungsstreit eine Vermögensleistung – Geldbetrag, Sachwert – unter entgegengesetzten Bedingungen versprechen und die Beschwerdeführerin diesen Meinungsstreit gewinnt (E. 2.5.2). Die charakteristische Leistung, welche die Beschwerdeführerin als Wettanbieterin mit den massgebenden Leistungen erbringt, liegt darin, dem Wettteilnehmer die Gelegenheit geboten zu haben, im Falle der Bewahrheitung seiner Behauptung einen im Voraus festgelegten Gewinn (gemäss Wettquote) zu erzielen. Weil sich die Behauptung (letztendlich) nicht bewahrheitet, schuldet der Wettteilnehmer als Verlierer der Wette der Beschwerdeführerin als Gewinnerin der Wette als Gegenleistung bzw. Entgelt seinen Wetteinsatz. Bei den einzelnen Leistungsverhältnissen zwischen der Beschwerdeführerin und einem Wettteilnehmer handelt es sich um suspensiv bedingte Leistungen (E. 2.5.3). Das jeweilige Leistungsverhältnis, bei welcher die Beschwerdeführerin als Wettanbieterin eine Leistung erbringt, kommt mit der Platzierung bzw. dem Abschluss einer Wette bedingt zustande und wird mit der Nichtbewahrheitung der Behauptung des Wettteilnehmers verbindlich (E. 2.5.3). Bei dem Leistungsangebot der Beschwerdeführerin wird die Wettquote gemäss ihren allgemeinen Geschäftsbedingungen (nachfolgend: AGB) mit der Platzierung der Wette fixiert und kann sich nicht mehr

ändern, d.h. die Wettquote bleibt stabil (vorinstanzliche Akten [nachfolgend: act.] 39, Bst. B. Ziff. 7). Die Bewahrheitung der Behauptung bei auf dem Internetportal der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Sportwetten liegt ausserhalb des Einflussbereichs der wettenden Parteien. So ist gemäss den AGB das Platziere von Wetten auf Sportveranstaltungen, an denen eine Partei selbst teilnimmt, ausgeschlossen (act. 39, Bst. B Ziff. 3). Der Sieger der Wettvereinbarung wird vielmehr objektiviert und ohne Einflussnahme der Parteien bestimmt. So gilt gemäss den AGB beispielsweise als Sieger einer der Wette zugrundeliegenden Wettveranstaltung, wer von der Jury zum offiziellen Sieger ernannt wird (act. 39, Bst. B Ziff. 12). Die einzelnen Leistungen sind also kasuell bedingt (E. 2.5.3).

Vor diesem Hintergrund ist die Frage, ob bei der Leistungserbringung der streitbetroffenen Wette eine bedeutende menschliche Intervention erforderlich ist, zu verneinen. So kann für die vorliegende Leistungserbringung, nämlich die Einräumung einer suspensiv und kasuell bedingten Möglichkeit, im Falle der Bewahrheitung einer Behauptung einen im Voraus bestimmbaren Gewinn zu erzielen, keine menschliche Intervention erforderlich sein: Denn die eigentliche Leistungserbringung liegt ihrer kasuell bedingten Natur entsprechend gerade ausserhalb des Einflussbereichs der wettenden Parteien. Weder die Buchmacher noch andere Supportmitarbeitende der Beschwerdeführerin nehmen nach dem Abschluss der Wette einen Einfluss auf die Leistungserbringung. Deren Tätigkeit beschränkt sich primär auf Vorbereitungshandlungen wie die Festsetzung von Wettquoten, welche jeweils auf den Abschluss neuer Wetten und damit neuer potentieller Leistungsverhältnisse abzielen. In die eigentliche Erbringung der hier massgeblichen mehrwertsteuerlichen Wettdienstleistung, nämlich dem Wettteilnehmer die Gelegenheit zu bieten, im Falle der Bewahrheitung seiner Behauptung einen im Voraus festgelegten Gewinn (gemäss Wettquote) zu erzielen, sind diese Personen nicht involviert (ausführlich dazu sogleich in E. 6.3.3.1).

**6.3.3** Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen.

**6.3.3.1** Sofern die Beschwerdeführerin auf die Tätigkeit der rund 40 Buchmacher verweist, um eine bedeutende menschliche Intervention zu belegen, verkennt sie, dass deren Tätigkeit nicht Teil der eigentlichen Leistungserbringung ist. Die Quotenfestsetzung als Haupttätigkeit eines Buchmachers erfolgt sachlogisch immer vor dem Zustandekommen des Leistungsverhältnisses, da sie der Preisfestsetzung für die Leistung der

Beschwerdeführerin entspricht. Es handelt sich um einen rein internen Vorgang, bei welchem evaluiert wird, zu welchem Preis die einzelnen Wetten und damit Leistungen der Beschwerdeführerin angeboten werden. Solange die Quote noch nicht fixiert ist und sich die Wettparteien allenfalls diesbezüglich austauschen und darüber verhandeln, handelt es sich dabei um eine dem Leistungsverhältnis vorgelagerte Vertragsverhandlung. Erscheint die von der Beschwerdeführerin angebotene Wettquote einem Kunden nicht als attraktiv genug, wird er keine Wette platzieren und es kommt kein Leistungsverhältnis zustande. Die Beschwerdeführerin hält diesbezüglich denn auch selbst fest, dass sie bzw. ihre Buchmacher eine aggressive Quotenpolitik betreiben müssen, um sich von anderen Betreibern abheben zu können und dadurch die Anzahl Kunden zu erhöhen.

Dass die Preisgestaltung für die unternehmerische Tätigkeit der Beschwerdeführerin von überragender Bedeutung ist, ändert nichts am Umstand, dass die Preisgestaltung eines Leistungsangebots nicht Teil der eigentlichen Leistungserbringung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne ist. Wie die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang selbst vorbringt, hängt die Rentabilität ihres Sportwettenangebots von einem entsprechenden Risikomanagement ab. Ohnehin dürfte sich die Preisgestaltung grundsätzlich in jedem gewinnstrebenden Unternehmen als zentral erweisen.

Im Übrigen unterscheiden sich die von der Beschwerdeführerin erwähnten Sonderwetten, bei welchen der Buchmacher auf besonderen Wunsch eines Wettkunden eine individuelle Quote für ein spezifisches Ereignis anbietet, aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht nicht von einer normalen Wette. Auch hier ist in einer solchen Anfrage eines Kunden ein dem Leistungsverhältnis vorgelagerter Antrag zur Offertstellung zu erblicken. Erst die vom Buchmacher berechnete und dem Kunden angebotene Quote stellt den eigentlichen Antrag zum Vertragsabschluss dar, den ein beliebiger Wettteilnehmer annehmen kann oder auch nicht. Die Verhandlung über eine Quote ist so wenig wie die interne Preisgestaltung Teil des Leistungsverhältnisses einer Sportwette. Auch in einer solchen Konstellation kommt das Leistungsverhältnis erst dann zu Stande, wenn der Kunde den Antrag annimmt, indem er die Wette zu der ihm (individuell) angebotenen Quote platziert.

**6.3.3.2** Auch die Tätigkeit der rund 40 Supportmitarbeitenden ist nicht Teil der massgebenden Leistungserbringung.



Sofern sich die Tätigkeit der Supportmitarbeitenden auf die Unterstützung der Buchmacher bezieht, kann auf die Ausführung zu denselben verwiesen werden (E. 6.3.3.1). Sofern die Supportmitarbeitenden mit Kunden interagieren, um zu verhandeln, ob eine gewünschte Sonderwette ins Programm aufgenommen oder ein vom System nicht gedeckter Einsatz platziert werden kann, ist diese Interaktion ebenfalls nicht Teil der massgebenden Leistungserbringung, sondern der Vertragsverhandlungen. Sofern Fragen zu unklaren Abrechnungen oder aktuelle Sportergebnisse beantwortet werden oder technische Unterstützung geleistet wird, handelt es sich um normalen Support, welcher üblicherweise mit jedem Leistungsverhältnis einhergeht und nicht als massgebliche menschliche Intervention als Teil der Leistungserbringung qualifiziert werden kann. Dies gilt erst recht für die vorliegende kasuelle Konstellation, in welcher der Ausgang der Wette gerade ausserhalb des Einflussbereichs der wettenden Parteien liegt.

**6.3.3.3** Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass weder in der MWSTV noch in der MBI 13 Sportwetten explizit als elektronische Dienstleistung aufgeführt würden. Daraus leitet sie allem Anschein nach ab, dass sie sich als Steuerpflichtige nur die explizit in der Art. 10 Abs. 1 MWSTV oder in der MBI 13 genannten Beispiele einer elektronischen Dienstleistung vorhalten lassen müsse.

Die Beschwerdeführerin verkennt, dass es sich bei Art. 10 Abs. 1 MWSTV nicht um eine abschliessende Nennung der Anwendungsfälle der elektronischen Dienstleistung handelt. Dies ergibt sich bereits ohne Weiteres aus dem klaren Wortlaut und entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur elektronischen Dienstleistung (E. 2.3.1). So hält Art. 10 Abs. 1 MWSTV fest: «als Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen gelten namentlich: [...]». Aus der nicht expliziten Nennung von «Sportwetten» in einem nicht abschliessenden Katalog kann die Beschwerdeführerin offensichtlich nichts zu ihren Gunsten ableiten. Das Gleiche gilt für die Praxisfestlegung der Vorinstanz in der bis am 31. Juli 2016 gültigen MBI 13 Ziff. 2.3. Auch bei dieser Auflistung handelt es sich nach dem jeweiligen klaren Wortlaut um eine nicht abschliessende Aufzählung (E. 2.3.3). Wie das Bundesgericht bereits festgehalten hat, gibt die MBI 13 Ziff. 2.3.2 in der bis am 31. Juli 2016 gültigen Fassung lediglich den Inhalt der MWSTV wieder und ergänzt diesen um einige Beispiele (E. 2.3.3). Das Gleiche gilt für die seit dem 1. August 2016 gültigen Fassungen der MBI 13 Ziff. 3.2, in welchen der aufzählende Charakter mit dem Begriff «namentlich» klar zum Ausdruck kommt (E. 2.3.3). Ohnehin würde es nicht in der Kompetenz der Vorinstanz liegen, einen vom Gesetzgeber offenen Rechtsbegriff in einer

Praxisfestlegung abschliessend zu regeln. Bereits vor diesem Hintergrund wäre ein Vertrauensschutz – soweit dies von der Beschwerdeführerin implizit vorgebracht werden sollte – ausgeschlossen. Im Lichte des Gesagten ist die Annahme einer elektronischen Dienstleistung, welche nicht von einer exemplarischen Aufzählung in der MWSTV oder in der exemplarischen Praxisfestlegung abgedeckt ist, entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht zu beanstanden. Es ist darin auch keine Praxisänderung zu erblicken.

Hätte die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Qualifikation der massgebenden Leistungen Rechtssicherheit gewollt, wäre es ihr offen gestanden, von ihrem Auskunftsrecht gestützt auf Art. 69 MWSTG Gebrauch zu machen und eine auf den konkret umschriebenen Sachverhalt für die Vorinstanz rechtsverbindliche Auskunft zu verlangen. Da die Beschwerdeführerin dies unterlassen hat, greift es zu kurz, die Vorinstanz auf eine exemplarische Praxisfestlegung behaften zu wollen.

**6.3.4** Schliesslich ist auch das dritte Kriterium, wonach die Leistung ohne Informationstechnologie nicht erbracht werden könnte, vorliegend ohne Weiteres erfüllt:

Die von der Beschwerdeführerin betriebene Website ermöglicht es ihren Kunden, jederzeit (rund um die Uhr) und überall vom Internet aus (per Knopfdruck) mit einem minimalen administrativen Zeitaufwand Sportwetten mit ihr abzuschliessen. Im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wäre das Anbieten von solchen Sportwetten an eine derart grosse Anzahl von Kunden in einer so kurzen Zeit über eine grosse räumliche Distanz in technischer und administrativer Hinsicht kaum möglich oder zumindest zu kostspielig, wenn die Beschwerdeführerin sich nicht der Informationstechnologie bedienen könnte (vgl. E. 2.3.2). Dies gilt insbesondere für das Anbieten von Live-Wetten, bei welchen die Quoten ständig an den Spielverlauf angepasst werden und die Wetten (insbesondere aus Sicht des Wettanbieters) auch sehr kurzfristig platziert werden können sollen. Aufgrund des reaktiven Charakters einer Live-Wette erscheint es dem Bundesverwaltungsgericht jedenfalls in organisatorischer, finanzieller und technologischer Hinsicht als unpraktikabel, die hier massgebende Leistung in einer anderen Form als mittels Informationstechnologie abzuwickeln. Dies gilt sowohl mit Bezug auf den Wettanbieter als auch hinsichtlich der Wettteilnehmer.

**6.3.5** Selbst wenn die Beschwerdeführerin – wie sie geltend macht – im hier interessierenden Zeitraum zusätzlich Wetten über das Telefon oder in Persona angeboten haben sollte, ändern diese Wetten nichts am Charakter der hier massgebenden, über die Website der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen. Das Gleiche gilt für andere Wettanbieter, welche Sportwetten allenfalls ohne Informationstechnologie abwickeln. Denn vorliegend liegen einzig die über die Website der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen im Streit. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin mit ihrem Angebot an Sportwetten elektronische Dienstleistungen im Sinne von Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG erbringt.

## **7.**

Vor diesem Hintergrund hat die Beschwerdeführerin im streitbetroffenen Zeitraum gegenüber ihren Wettkunden mit Wohnsitz im Inland elektronische Dienstleistungen erbracht. Die Beschwerdeführerin macht keine Steuerausnahme geltend. Eine solche ergibt sich auch nicht aus den Akten. So fällt insbesondere die Steuerausnahme nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG von vornherein ausser Betracht, da die Umsätze der Beschwerdeführerin im Inland keiner Sondersteuer oder sonstigen Abgabe unterliegen und auch nicht für gemeinnützige Zwecke verwendet werden (E. 2.5.1). Entsprechend sind die von der Beschwerdeführerin erbrachten elektronischen Dienstleistungen steuerbar (E. 2.1). Da die einzelnen Umsätze mit Wettkunden mit Wohnsitz im Inland nicht bestritten sind, kann vorliegend ohne Weiteres auf diese abgestellt werden. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin in den streitbetroffenen Steuerperioden einen schweizweiten Umsatz von jeweils weit über Fr. 100'000.– erzielt hat, ist es nicht zu beanstanden, dass die Beschwerdeführerin rückwirkend per 1. Januar 2013 in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen wurde. Die Beschwerde ist hinsichtlich ihres Hauptantrages abzuweisen

## **8.**

Schliesslich sind die verfahrensrechtlichen Rügen der Beschwerdeführerin zu prüfen, aufgrund derer sie eventualiter eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz beantragt.

**8.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung verletzt, indem sie nicht alle angebotenen tauglichen Beweismittel abgenommen habe. So habe die Vorinstanz den Beweisantrag für eine Live-Demonstration ohne weitere Begründung abgewiesen. Dabei wäre die Live-

Demonstration ein taugliches wie auch sinnvolles Beweismittel gewesen, um nachzuweisen, dass sie (die Beschwerdeführerin) eben keine elektronischen Dienstleistungen im relevanten Zeitraum angeboten hatte. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin wäre die Vorinstanz bei einer Beiwohnung einer Live-Demonstration mutmasslich zum Schluss gekommen, dass sie (die Beschwerdeführerin) im streitbetroffenen Zeitraum keine elektronischen Dienstleistungen erbracht hat. Indem die Vorinstanz einer solchen Live-Demonstration nicht beigewohnt habe, habe sie – so die Beschwerdeführerin – ihr rechtliches Gehör in schwerer Weise verletzt. Diese Verletzung sei im Übrigen im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht nicht mehr zu heilen.

**8.2** Die Vorinstanz bringt vor, dass sie dem Antrag auf Live-Demonstration nicht entsprochen habe, da seitens der Beschwerdeführerin weder dargelegt worden sei noch aus den Unterlagen ersichtlich gewesen sei, welche zusätzlichen und entscheidenden Informationen für die Beurteilung aus einer Live-Demonstration hätten gewonnen werden können, welche nicht bereits schriftlich dargelegt wurden.

**8.3** Im vorinstanzlichen Verfahren wurde der Beschwerdeführerin mehrfach die Gelegenheit eingeräumt, sich zu ihrer Tätigkeit und jener ihrer Buchmacher und Supportmitarbeitenden zu äussern. Dieser Gelegenheit ist sie nachgekommen, indem sie sich unter anderem mit dem Schreiben «Elektronisch erbrachte Dienstleistungen, Analyse menschlicher Intervention bei Sportwettenangebot von (Beschwerdeführerin)» (act. 18b) oder mit der Einsprache vom 14. Dezember 2020 zur Tätigkeit und Funktion ihrer Buchmacher geäussert hat. In der Folge kam die Vorinstanz in antizipierter Beweiswürdigung zum Schluss, dass der Sachverhalt bereits genügend erstellt sei und sich nicht erschliesse, welche weiteren Erkenntnisse durch eine Live-Demonstration gewonnen werden könnten.

**8.4** Unter Berücksichtigung dieser Ausgangslage ist die antizipierte Beweiswürdigung der Vorinstanz nicht zu beanstanden: Die Beschwerdeführerin hatte im Verlauf des Verfahrens mehrfach Gelegenheit, sich zur Tätigkeit ihrer Mitarbeitenden zu äussern. Dieser Gelegenheit ist sie auch mehrmals nachgekommen. Dabei hätte es ihr obliegen, substantiiert vorzubringen oder zu begründen, welche verfahrensrelevanten Erkenntnisse durch eine Live-Demonstration zusätzlich hätten gewonnen werden können. Dies hat sie jedoch unterlassen. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz aufgrund der ihr vorgelegenen Aktenlage zum Schluss

gekommen ist, dass der Sachverhalt genügend erstellt sei und sie den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen könne.

Nach dem Gesagten liegt keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor. Die Vorinstanz hat weder eine willkürliche antizipierte Beweiswürdigung vorgenommen, noch den Untersuchungsgrundsatz verletzt. Demzufolge ist der Eventualantrag, die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, abzuweisen.

#### **9.**

Schliesslich ist auf die prozessualen Anträge einzugehen. Die Beschwerdeführerin stellt diverse Anträge auf Parteibefragung, Zeugeneinvernahme sowie auf die Erstellung eines Gutachtens. Vorliegend erlauben die im Recht liegenden Akten eine ausreichende Würdigung des Sachverhalts. Damit erübrigen sich die Beweisanträge, da nur über relevante Tatsachen Beweis zu führen und Feststehendes nicht zu beweisen ist. Die entsprechenden Beweisanträge der Beschwerdeführerin sind daher in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.7.3) abzuweisen.

#### **10.**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerde im Sinne der Erwägung 1.6.2 im Umfang von Fr. 226'919.– teilweise gutzuheissen ist. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen (E. 7 bis 8).

Angesichts des Streitwerts von Fr. 1'667'994.– (Sachverhalt Bst. E) obsiegt die Beschwerdeführerin zu rund 15 % bzw. unterliegt zu rund 85 %.

#### **11.**

**11.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 25'000.– festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der zu rund 85 % unterliegenden Beschwerdeführerin (E. 10) im Umfang von Fr. 21'250.– aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 25'000.– zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 3'750.– ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**11.2** Die zu rund 15 % obsiegende Beschwerdeführerin (E. 10) hat grundsätzlich Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Die Beschwerdeführerin unterliegt mit ihren Anträgen grundsätzlich. Einzig die zwischenzeitlich eingetretene Verjährung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperiode 2013 (E. 1.6.2) in der Höhe von Fr. 226'919.– führt im vorliegenden Fall zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Ohne diese Verjährung wäre die Beschwerdeführerin vollumfänglich unterlegen, wäre doch die steuerliche Situation im Jahr 2013 offensichtlich entsprechend den Jahren 2014-2017 zu beurteilen gewesen. Vor diesem Hintergrund wird keine Parteientschädigung zugesprochen (vgl. Urteil des BGer 2C\_933/2021 vom 23. September 2022 E. 10, wo lediglich die Verjährung einer Steuerperiode zur teilweisen Gutheissung führte und keine Parteientschädigung ausgerichtet wurde).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird teilweise im Sinne der Erwägung 1.6.2 gutgeheissen.  
Im Übrigen wird sie abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 25'000.– werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 21'250.– auferlegt. Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 25'000.– zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 3'750.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**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.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Gregor Gassmann

**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 steht still vom 15. Juli bis und mit dem 15. August (Art. 46 Abs. 1 Bst. b 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: