



Abteilung I
A-1356/2022

Urteil vom 27. Oktober 2022

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Iris Widmer, Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

AbCD EF. _____ LTD,
[Adresse 1],
vertreten durch
Dr. iur. Thomas Meister, Rechtsanwalt, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (2012 bis 2013); Zuordnung von Leistungen.

Sachverhalt:**A.**

A.a Die AbCD EF LTD mit Sitz an der [Adresse 1] (nachfolgend auch: schweizerische Gesellschaft) ist seit dem 1. Januar 2009 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV, nachfolgend auch: Vorinstanz) eingetragen. Gemäss Handelsregisterauszug waren im hier relevanten Zeitpunkt unter anderem G._____ und H._____ zeichnungsberechtigt (Ersterer einzelzeichnungsberechtigt, Letzterer mit Kollektivunterschrift zu zweien). I._____ war Gründungsmitglied, Aktionär sowie zeitweise Mitglied des Verwaltungsrates ohne Zeichnungsrecht.

Die schweizerische Gesellschaft führt gemäss Handelsregisterauszug ein Multi-Family-Office und erbringt insbesondere Finanzdienstleistungen, führt die Vermögensverwaltung, vermittelt Finanzprodukte, berät bei Finanzierungen, führt Management-Beratungen sowie Beratungen im Treuhandbereich durch und übt treuhänderische Funktionen sowie Administrationsarbeiten aus.

A.b Die ABCD EF LIMITED mit Sitz [im Land 1] (nachfolgend auch: ausländische Gesellschaft), gehört – gemäss Ausführungen der schweizerischen Gesellschaft – (indirekt) I._____.

B.

B.a Am 5. November 2014 kündigte die ESTV eine Kontrolle bei der schweizerischen Gesellschaft an, welche am 1. und 2. Dezember 2014 stattfinden sollte.

B.b Die ESTV eröffnete am 17. August 2016 eine Strafuntersuchung unter anderem gegen G._____, was diesem mit Schreiben vom 14. Oktober 2016 mitgeteilt wurde. Gleichentags wurde der schweizerischen Gesellschaft mitgeteilt, dass gegen ihre verantwortlichen Organe ein Strafverfahren eröffnet worden sei. Die ESTV wies darauf hin, dass die Verjährung des Rechts, die Steuerforderung festzusetzen, während der Durchführung des Strafverfahrens stillstehe. G._____ wurde am 19. Dezember 2016 einvernommen. Die Strafuntersuchung wurde mit Verfügung vom 9. November 2021 aufgrund des Eintritts der Verfolgungsverjährung am 18. August 2021 eingestellt.

B.c Mit Schreiben vom 30. März 2021 hatte die ESTV der schweizerischen Gesellschaft das Kontrollergebnis betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2013 zugestellt. Sie erhob eine Nachforderung von Fr. 275'392.--.

B.d Nachdem die schweizerische Gesellschaft am 30. Juni 2021 eine Stellungnahme eingereicht hatte, bestätigte die ESTV das Kontrollergebnis mit Verfügung vom 2. November 2021 und machte einen Verzugszins geltend. Die Steuerforderung belief sich auf Fr. 117'202.-- für das Jahr 2011, Fr. 70'820.-- für das Jahr 2012 und Fr. 87'370.-- für das Jahr 2013. Zusammengefasst begründete die ESTV die Verfügung damit, dass die schweizerische Gesellschaft Entgelte nicht versteuert habe.

B.e Gegen diese Verfügung erhob die schweizerische Gesellschaft am 3. Dezember 2021 Einsprache bei der ESTV. Sie führte aus, es liege seitens der ESTV eine Verwechslung der AbCD EF LTD (der schweizerischen Gesellschaft) mit der ABCD EF LIMITED (der ausländischen Gesellschaft) vor. Kredite, die gemäss der ESTV von der schweizerischen Gesellschaft vermittelt worden seien, seien tatsächlich von der ausländischen Gesellschaft vermittelt worden. Sie (die schweizerische Gesellschaft) sei in der Vermögensverwaltung tätig. Fälschlicherweise sei in einer Vereinbarung mit der (heute nicht mehr existierenden) K. _____ Bank ([...]) sie (die schweizerische Gesellschaft) als Vertragspartnerin genannt worden. Aus dem Inhalt der Vereinbarung und den Zahlungsflüssen ergebe sich aber, dass die Bank den Vertrag mit der ausländischen Gesellschaft geschlossen habe.

B.f Am 28. Januar 2022 reichte die schweizerische Gesellschaft weitere, von der ESTV verlangte Unterlagen ein.

B.g Mit Einspracheentscheid vom 17. Februar 2022 hiess die ESTV die Einsprache in Bezug auf das Jahr 2011 wegen Eintritts der absoluten Festsetzungsverjährung gut, bestätigte im Übrigen aber ihre Verfügung vom 2. November 2021.

C.

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die schweizerische Gesellschaft (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 21. März 2022 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, den angefochtenen Einspracheentscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz aufzuheben. Sie macht geltend die Steuerforderung sei wegen Ein-

tritts der relativen Festsetzungsverjährung untergegangen. Der Strafvorwurf gegen sie (die Beschwerdeführerin) und zwei weitere Personen sei künstlich aufrechterhalten worden, damit die Verjährung unterbrochen bleibe. Damit habe die Vorinstanz gegen Treu und Glauben gehandelt. Inhaltlich bringt die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, die streit betroffenen Vermittlungen von Darlehen seien durch I. _____ für die ausländische Gesellschaft durchgeführt worden; fraglich sei nur, ob dies direkt oder via sie (die Beschwerdeführerin) als Vertreterin geschehen sei. Beim Agreement und den Schedules sei versehentlich die Parteibezeichnung verwechselt worden. Für die Vertragspartnerin, die K. _____ Bank, habe aber kein Zweifel über die Leistungserbringerin bestanden. Es habe zwar gewisse Verbindungen zwischen der Beschwerdeführerin und der ausländischen Gesellschaft gegeben, aber jede Gesellschaft habe auf eigene Rechnung und eigenes Risiko gehandelt.

D.

Die Vorinstanz antwortet in ihrer Vernehmlassung vom 20. Mai 2022, für eine neutrale Drittperson müsse objektiv erkennbar sein, wer Leistungserbringerin sei. Sinngemäss macht die Vorinstanz geltend, auch für sie müsse dies erkennbar sein. Ohnehin gebe es Hinweise, dass auch die Vertragspartnerin (also die K. _____ Bank) nicht gewusst habe, welche der beiden Gesellschaften Leistungserbringerin sei. Die Vorinstanz wehrt sich auch gegen den Vorwurf, sie habe das Strafverfahren künstlich am Leben erhalten.

E.

Mit Schreiben vom 3. Juni 2022 reicht die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme ein, in der sie im Wesentlichen an ihren bisherigen Ausführungen festhält.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten in ihren Eingaben und die Akten wird – sofern dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005

über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern in sachlicher Hinsicht keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt und es sich bei der Vorinstanz um eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG handelt. Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung von Beschwerden gegen Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuern sachlich und funktionell zuständig (vgl. Art. 83 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG) und hat die Beschwerde rechtzeitig und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 VwVG).

1.3

1.3.1 Die für die Entscheidungsfindung (Rechtsanwendung) vorzunehmende Tatsachenfeststellung setzt voraus, dass die Sachlage korrekt und vollständig ermittelt wurde. Das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungspflege werden deshalb grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (Art. 12 VwVG; Art. 81 Abs. 1 MWSTG, wonach im Mehrwertsteuerverfahren Art. 2 Abs. 1 VwVG, der die Anwendung namentlich von Art. 12 VwVG im Steuerverfahren ausschliesst, nicht gilt). 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 Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Dazu zählt namentlich das spezialgesetzlich statuierte (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 2.1.1, A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.1, A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 1.7, A-3574/2013 vom 18. November 2014 E. 6.5).

1.3.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. 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, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist (BGE 146 II 6 E. 4.2, 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.2, A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 2.3).

1.3.3 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 [BV, SR 101]; 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; vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1, 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.4, A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 2.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, Rz. 537).

2.

2.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Steuerforderung aus den Jahren 2012 und 2013 sei verjährt. Zwar stünde die zweijährige relative Verjährungsfrist während der Dauer eines Strafverfahrens still. Das Straf-

verfahren sei im konkreten Fall von der Vorinstanz jedoch künstlich aufrechterhalten worden, damit die Steuerforderung nicht verjähre, was gegen das Gebot des Handelns nach Treu und Glauben verstosse.

2.2 Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (Art. 42 Abs. 1 MWSTG). Diese relative Verjährungsfrist beginnt neu zu laufen, beträgt dann aber nur noch zwei Jahre, wenn sie durch die ESTV oder eine Rechtsmittelinstanz unterbrochen wird (Art. 42 Abs. 3 MWSTG). Verjährungsunterbrechende Handlungen werden in Art. 42 Abs. 2 MWSTG aufgeführt. Die Verjährung steht indessen still, solange für die entsprechende Steuerperiode ein Strafverfahren nach dem MWSTG durchgeführt wird und der zahlungspflichtigen Person dies mitgeteilt worden ist (Art. 42 Abs. 4 MWSTG). Auf die absolute zehnjährige Verjährungsfrist (Art. 42 Abs. 6 MWSTG) muss vorliegend nicht eingegangen werden.

2.3 Grundsätzlich unbestritten ist, dass die relative Verjährungsfrist insofern noch nicht abgelaufen ist, als sie von der ESTV unterbrochen wurde, respektive während des laufenden Strafverfahrens stillstand. Die Beschwerdeführerin argumentiert jedoch, dass das Strafverfahren treuwidrig nur deshalb aufrechterhalten wurde, damit die (relative) Verjährungsfrist weiterhin stillstand. Einen anderen Grund habe es nicht gegeben. So sei das Strafverfahren faktisch nach der Einvernahme unter anderem von G. _____ am 19. Dezember 2016 nicht weitergeführt worden. Bis zu dessen Einstellung mit Verfügung vom 9. November 2021 seien keine weiteren Untersuchungshandlungen durchgeführt worden, obwohl sie (die Beschwerdeführerin) Beweisanträge gestellt habe.

2.4 Die Darstellung der Beschwerdeführerin wird durch die Aktenlage gestützt. Es erscheint unbefriedigend, dass die Vorinstanz das Strafverfahren nicht rascher vorantrieb. Allerdings ist nicht aktenkundig, dass die Beschwerdeführerin jemals versucht hätte, das Strafverfahren voranzutreiben. Dazu war sie zwar nicht verpflichtet, jedoch kann sie nun nicht mehr vorbringen, dieses sei absichtlich verzögert worden. Damit kann der Vorinstanz jedenfalls kein treuwidriges Verhalten vorgeworfen werden. Es kann somit offenbleiben, ob sich der Umstand, dass ein Strafverfahren nicht innert angemessener Frist fortgeführt wird, überhaupt auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung auswirken könnte.

2.5 Insgesamt ist festzuhalten, dass die Steuerforderung aus den Jahren 2012 und 2013 nicht (und insbesondere nicht relativ) verjährt ist.

3.

3.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Art. 18 Abs. 1 MWSTG sieht vor, dass der Inlandsteuer die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen unterliegen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht. Auf die Bezug- und die Einfuhrsteuer ist vorliegend nicht einzugehen.

3.2

3.2.1 Ein so genanntes mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis liegt vor, wenn eine Leistung im Austausch mit einem Entgelt erfolgt. Die Annahme eines Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt ein hinreichender Konnex besteht. Dabei genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Zwischen Leistung und Entgelt muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein (BGE 141 II 182 E. 3.3; BVGE 2019 III/1 E. 3.1; Urteile des BVGer A-4115/2021 vom 10. August 2022 E. 2.3.2, A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 3.1, A-7028/2018 vom 18. September 2020 E. 2.2.3).

3.2.2 Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat. Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG und nach konstanter Rechtsprechung in erster Linie nach dem Aussenaustritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG [nachfolgend: Zuordnung von Leistungen], in: ASA 78 S. 757 ff., 772). Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt. Das Handeln im eigenen Namen ist mutatis mutandis ebenso entscheidend für die Bestimmung des Leistungsempfängers (vgl. BVGE 2019 III/1 E. 3.2; Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.3.1, A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 3.2, A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 5.3.4, A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.2.2).

3.2.3 Wenn eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person handelt (und somit nach aussen hin nicht als Leistungserbringerin auftritt), gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt (sog. direkte

Stellvertretung), sofern die Voraussetzungen nach Art. 20 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG kumulativ erfüllt sind: Bst. a verlangt, dass die Vertreterin nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person gegenüber der Steuerbehörde eindeutig identifizieren kann. Bst. b setzt mit Bezug auf das Aussenverhältnis voraus, dass die Vertreterin das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses (zumindest) aus den Umständen ergibt. Hierbei ist nach objektiven Massstäben – und nicht nach der Wahrnehmung des konkreten Leistungsempfängers – zu prüfen, ob Umstände vorliegen, welche auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen. Lediglich aus Sicht eines objektiven Dritten muss erkennbar gewesen sein, dass der Handelnde nicht sich selbst, sondern einen Dritten verpflichten wollte (Urteil des BGer 2C_767/2018 vom 8. Mai 2019 E. 2.1.1; vgl. Urteil des BGer 2C_387/2020 vom 23. November 2020 E. 6.4; Urteil des BVGer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 4.3.1 und 4.3.3 a.E.; PIERRE-MARIE GLAUSER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 20 N. 34; IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, S. 773 ff.). Mithin gilt nicht der Vertreter, der im Sinne der direkten Stellvertretung in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, als Leistungserbringer, sondern der Vertretene (Urteil des BVGer A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.5.2; GLAUSER, a.a.O., Art. 20 N. 37).

4.

In der vorliegend zu beurteilenden Konstellation ist einzig zu beurteilen, ob es die Beschwerdeführerin oder die ausländische Gesellschaft war, die der K._____ Bank die streitbetroffenen Leistungen erbracht hat.

4.1 Die streitbetroffenen Leistungen basieren auf einem Rahmenvertrag vom 13. September 2010, welcher als «Agreement on the Introduction of Clients» (Beilage zur Vernehmlassung 7/5; nachfolgend: Agreement) bezeichnet ist. Dieses Agreement wurde von der K._____ Bank (am 13. September 2010) sowie entweder der Beschwerdeführerin oder der ausländischen Gesellschaft (am 8. September 2010) in [der Stadt in der Schweiz] unterzeichnet. Die Vertragspartnerin der K._____ Bank wird in diesem englischsprachigen Dokument als «Introducer» bezeichnet. Hier ist, wie erwähnt, zu klären, wer «Introducer» ist, wobei für diese Vertragspartei im Folgenden die germanisierte Bezeichnung «Introducerin» verwendet wird.

Das Agreement regelt zusammengefasst die nicht exklusive Zusammenarbeit zwischen der K. _____ Bank und der Introducerin, welche der Bank neue Kunden zuführt, wobei sie nicht Vertreterin der Bank ist und es der Bank freisteht, mit den von der Introducerin vorgestellten Personen einen Vertrag zu schliessen oder nicht. Kommt es zum Vertragsschluss zwischen der Bank und dem Kunden, erhält die Introducerin ein im Anhang zum Agreement definiertes Entgelt.

4.2 Die einzelnen Verträge zwischen der K. _____ Bank und der Introducerin über konkrete Kunden, mit denen die Bank Verträge abschliesst, werden als «Commission Schedule» (nachfolgend: Schedule; Beschwerdebeilage 1) bezeichnet und mit fortlaufenden Buchstaben, konkret A-W, bezeichnet. Die Schedules A-C, E-G sowie Q-W fallen nicht in den hier massgeblichen Zeitraum, weshalb auf diese nicht weiter eingegangen wird. Betreffend die Schedule M hält auch die Beschwerdeführerin dafür, dass diese von ihr abgeschlossen wurde (siehe Beschwerde Rz. 46 f.).

5.

5.1 Im Folgenden werden insbesondere die von der Beschwerdeführerin eingereichten Verträge zwischen der Introducerin und der K. _____ Bank beweisrechtlich gewürdigt.

5.1.1 Das Agreement selbst nennt als Introducerin die «AbCd Ef Ltd.» mit Sitz an der [Adresse 1]. Bei dieser Adresse handelt es sich um die Sitzadresse der Beschwerdeführerin. Daraus lässt sich nur schliessen, dass die K. _____ Bank den Vertrag mit der Beschwerdeführerin geschlossen hat. Diese wird nämlich durch die Nennung ihres Sitzes eindeutig identifiziert.

5.1.2 Zwar entspricht die Gross- und Kleinschreibung des Namens der Introducerin nicht exakt jener der Beschwerdeführerin gemäss Handelsregisterauszug (Sachverhalt Bst. A.a) und die teilweise mit Kleinbuchstaben geschriebene Gesellschaftsbezeichnung «LTD» ist mit einem Punkt versehen, während sie im Handelsregister ohne Punkt steht. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass die Schreibweise der Beschwerdeführerin, was die Gross- und Kleinschreibung sowie den vorhandenen oder fehlenden Punkt nach «LTD» anbelangt, nicht einheitlich vorgenommen wird. Sogar in den Eingaben der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz und das Bundesverwaltungsgericht scheint – soweit die Firmen überhaupt ausgeschrieben werden – einzig konstant zu sein, dass die Gesellschaftsbezeichnung bei

der Beschwerdeführerin abgekürzt wird, bei der ausländischen Gesellschaft jedoch nicht, und dass das «[b]» bei der Beschwerdeführerin klein geschrieben wird (ausser in der Abkürzung, welche in der Beschwerde verwendet wird; Abkürzungen werden in der Tabelle in Klammern angegeben; «SV» steht für «Sachverhalt»):

Eingabe	Beschwerdeführerin	ausl. Gesellschaft
30. Juni 2021 (SV Bst. B.d)	AbCd EF LTD	ABCD EF LIMITED
3. Dezember 2021 (SV Bst. B.e)	AbCD EF LTD	ABCD EF LIMITED
28. Januar 2022 (SV Bst. B.f)	AbCd Ef Ltd.	(ABCD-[Land 1])
21. März 2022 (SV Bst. C)	AbCD EF LTD (ABCD [Schweiz])	(ABCD [Land 1])
3. Juni 2022 (SV Bst. E)	AbCD EF LTD	(ABDC [Land 1])

5.1.3 Auch in den Schedules wird die Introducerin unterschiedlich geschrieben. Unterschiede bestehen ebenso in der Schreibweise jener Person (Beschwerdeführerin oder ausländische Gesellschaft), die das Entgelt erhalten soll. Schliesslich sollte das Entgelt auf verschiedene Konten einbezahlt werden.

Schedule	Introducerin	Kontoinhaberin	Konto
D, H, J, K, L	AbCd Ef Ltd.	ABCD EF LIMITED	[Konto 1]
I	AbCd Ef Ltd.	ABCD EF LIMITED	[Konto 2]
M	AbCd Ef Ltd.	ABCD EF LIMITED	[Konto 3]
N, O	AbCd Ef Ltd.	AbCd Ef Ltd.	[Konto 4]
P	AbCd Ef Ltd.	AbCd Ef Ltd.	[Konto 5]

Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin in der Beschwerde (Rz. 44 f.) handelt es sich beim [Konto 3] (Schedule M) um eines der Beschwerdeführerin. Die anderen Konten sind solche der ausländischen Gesellschaft.

Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, ist aber für die Frage, ob zwischen der Beschwerdeführerin und der K._____ Bank ein Leistungsverhältnis bestand, nicht entscheidend, an wen das Entgelt floss. Dabei handelt es sich nur um ein Indiz.

In der obenstehenden Tabelle fällt aber auf, dass die Introducerin konstant gleich geschrieben wird, während die Schreibweise der Kontoinhaberin eher zufällig erscheint. Die Schreibweise der Introducerin ist dabei näher an der Schreibweise (bzw. den Schreibweisen), die für die Beschwerdeführerin gewählt wurde (E. 5.1.2). Dieser Umstand deutet darauf hin, dass in diesen Verträgen die Beschwerdeführerin Introducerin ist.

5.1.4 Weiter fällt auf, dass sämtliche Verträge, das Agreement und die Schedules, alle in [der Stadt in der Schweiz], dem Sitz der Beschwerdeführerin, unterzeichnet wurden. Zudem wird jeweils auf das Agreement Bezug genommen.

Bei Unternehmen mit gleicher Firma, teilweise gleichem Personal (I._____, G._____, und H._____) sowie Nutzung gleicher Räumlichkeiten (Beschwerde Rz. 33 und 36, wonach die Beschwerdeführerin der ausländischen Gesellschaft bzw. I._____ ihre Infrastruktur und Kommunikationsmittel zur Verfügung gestellt habe; Beschwerde Rz. 36, wonach «Herr I._____ der ABCD [Schweiz] das Ab Cd Representative Office [in der Stadt in Land 2] zur Verfügung» gestellt habe), ist davon auszugehen, dass sich die handelnden Personen jederzeit bewusst waren, für welche der Gesellschaften sie handelten, dies auch kontrollierten und entsprechend nach aussen kundtaten. Daraus ergibt sich, dass sie bewusst einen Vertrag unterschrieben, der auf die Beschwerdeführerin (und eben nicht die ausländische Gesellschaft) lautete. Insgesamt findet sich hier ein starkes Indiz dafür, dass die unterzeichnenden Personen auf Seiten der Introducerin für die Beschwerdeführerin zeichneten.

5.1.5 Weiter wurde das Agreement von G._____ und H._____ unterzeichnet. Beide sind für die Beschwerdeführerin zeichnungsberechtigt. G._____ verfügt auch über eine Vollmacht der ausländischen Gesellschaft (Beilage zur Vernehmlassung 9/29/1). Dass H._____ für die ausländische Gesellschaft zeichnungsberechtigt wäre, wird nur nebenbei geltend gemacht (Beschwerde Rz. 33, wo steht, G._____ und H._____ würden I._____ und seine ausländische Gesellschaft in der Schweiz unterstützen und diese vertreten). Dass zumindest die Zeichnungsberechtigung von H._____ für die ausländische Gesellschaft nicht nachgewiesen ist, deutet ebenfalls darauf hin, dass das Agreement für die Beschwerdeführerin unterzeichnet wurde.

5.1.6 Die Schedules wurden – soweit ersichtlich – auf Seiten der Introducerin von folgenden Personen unterschrieben:

Schedule	Unterschrift
D, H, J und L-P	G._____
I	G._____ und H._____
K	H._____

Die Beschwerdeführerin brachte in ihrer Einsprache (Rz. 27) vor, die (ausserhalb des vorliegenden Zeitraums abgeschlossenen) Schedules A-C seien von G._____ und H._____ unterzeichnet worden, die Schedules D-W hingegen von G._____ allein und zwar gestützt auf seine Vollmacht für die ausländische Gesellschaft.

Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin wurde die Schedule I nicht nur von G._____, sondern auch von H._____ unterschrieben, die Schedule K dafür nur von H._____ (Schedule K).

5.1.7 Insgesamt ist damit bewiesen, dass die Beschwerdeführerin die Verträge mit der K._____ Bank abgeschlossen hat. Eindeutig ist dies beim Agreement, in dem nicht nur der Name, sondern auch die Adresse der Beschwerdeführerin genannt wird, womit diese unzweifelhaft identifiziert wird (E. 5.1.1). Weitere Umstände stützen dies (E. 5.1.3 ff.).

5.1.8 Schliesslich fehlen auch Hinweise, dass die Beschwerdeführerin für die ausländische Gesellschaft in direkter Stellvertretung handelte. Wie gesehen, steht sie als Vertragspartnerin auf dem Agreement, weshalb es für Dritte nicht erkennbar wäre, dass sie diesen Vertrag im Namen der ausländischen Gesellschaft abgeschlossen haben sollte (E. 3.2.3). Unter diesen Umständen ist irrelevant, ob die K._____ Bank (bzw. deren Mitarbeitende) wussten, dass (angeblich) die ausländische Gesellschaft Vertragspartnerin war. Auf die von der Beschwerdeführerin in Rz. 26 ihrer Beschwerde ins Spiel gebrachte allfällige indirekte Stellvertretung ist hier nicht weiter einzugehen, weil sich dafür ebenfalls keine Hinweise in den Akten befinden.

5.1.9 Insgesamt ist damit bewiesen, dass die Beschwerdeführerin die Leistungen gegenüber der K._____ Bank erbrachte. Der Vollständigkeit halber ist hier festzuhalten, dass zwar steuerbegründende Tatsachen, so auch die Identität der Leistungserbringerin, von der Steuerverwaltung zu erbringen sind. Vorliegend war aber schon aufgrund des Agreements genügend klar, dass die Beschwerdeführerin Leistungserbringerin ist, zumal zunächst

nichts darauf hindeutete, dass die Bezeichnung, wie nun die Beschwerdeführerin vorbringt, fehlerhaft gewesen sein könnte (was von dieser zu beweisen wäre). Zuvor wurde nun ausgeführt, dass nicht «nur» die Parteibezeichnung (inklusive Adresse) auf die Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin hindeuten, sondern auch diverse andere Umstände.

5.2 Damit wäre es nun an der Beschwerdeführerin, den Gegenbeweis zu erbringen. Was sie vorbringt, verfängt jedoch nicht:

5.2.1 Die Beschwerdeführerin erklärt, die Parteibezeichnung im Agreement sei missverständlich gewesen. Aus den Umständen ergebe sich jedoch, dass die ausländische Gesellschaft Introducerin gewesen sei.

Wie bereits festgehalten (E. 5.1.1) wurde die Beschwerdeführerin im Agreement anhand ihres Sitzes eindeutig identifiziert. Ob die Bezeichnung allein aufgrund der Schreibweise missverständlich gewesen sein könnte, ist daher nicht erheblich. Dass die beiden Personen, die das Agreement unterzeichnet haben, als erfahrene Geschäftsleute nicht geprüft haben sollen, für welche Gesellschaft sie unterschreiben, ist nicht glaubhaft. Dies gilt umso mehr, als G. _____ und H. _____ gemäss Darstellung der Beschwerdeführerin, für beide Gesellschaften zeichnungsberechtigt waren und beide Gesellschaften mit der K. _____ Bank Geschäfte tätigten (vgl. E. 5.1.4). Ohnehin ist nicht nachgewiesen, dass H. _____ für die ausländische Gesellschaft zeichnungsberechtigt war (E. 5.1.5).

5.2.2 Die Beschwerdeführerin hält dafür, die Kredite seien durch I. _____ eingefädelt worden. Auch sei ursprünglich vorgesehen gewesen, dass dieser selbst das Agreement in [der Stadt in Land 2] unterzeichnen würde, ebenso die Schedules A und B vom gleichen Tag.

Dem von ihr eingereichten E-Mail-Verkehr zwischen I. _____ und der K. _____ Bank (Beilagen zur Vernehmlassung 9/4 ff.) lässt sich entnehmen, dass I. _____ mit der K. _____ Bank betreffend einige Kunden, zu denen er auch Kontakt hatte, verhandelt hatte. Allerdings weist I. _____ nicht nur zur ausländischen Gesellschaft, sondern auch zur Beschwerdeführerin Beziehungen auf, so dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass er für die Beschwerdeführerin tätig wurde. Die Kommentare, die I. _____ nach Eröffnung des Steuerverfahrens anbrachte, als er die E-Mails seinem Anwalt weiterleitete, vermögen daran nichts zu ändern. Sämtliche E-Mails stammen zudem aus dem Jahr 2010, weshalb sie nichts

über die später abgeschlossenen Schedules auszusagen vermögen. Festzustellen ist hier aber auch, dass sich das Vorbringen der Vorinstanz, die E-Mail-Adressen, welche I._____ verwendet habe, liessen sich der Domain der Beschwerdeführerin zuordnen, nicht mehr nachweisen lässt.

Aus dem Inhalt der E-Mails wird nicht klar, für welche Gesellschaft I._____ tätig wurde. In einer E-Mail vom 24. August 2010 (Beilage zur Vernehmlassung 9/29) teilt er zwar der K._____ Bank mit, seiner Meinung nach sei Vertragspartnerin der Bank die ausländische Gesellschaft. Dort wird aber auch festgehalten, dass er den Vertragsentwurf «nur speziell fuer diesen fall» sieht. E contrario liesse sich daraus schliessen, dass für andere Geschäfte eben doch die Beschwerdeführerin Vertragspartnerin sein sollte. Zudem wird im dieser E-Mail beiliegenden Vertragsentwurf zwar die ausländische Gesellschaft (inkl. Adresse) als Vertragspartnerin genannt. Der Vertrag (nämlich das Agreement) wurde aber nicht so geschlossen, wie er im Entwurf vorlag. Die ausländische Gesellschaft wurde im schliesslich abgeschlossenen Vertrag durch die Beschwerdeführerin ersetzt und nicht mehr als «AbCd E», sondern als «Introducer» bezeichnet und der endgültige Vertrag wurde nicht, wie vorgesehen, in [der Stadt in Land 2], sondern in [der Stadt in der Schweiz] unterzeichnet. Daneben bestehen auch Unterschiede im Vertragsinhalt. Offensichtlich wurde die von I._____ bekundete Absicht nicht wie vorgesehen umgesetzt. Aus einer erklärten Absicht kann die Beschwerdeführerin jedoch nichts zu ihren Gunsten ableiten, wenn diese Absicht offensichtlich nicht umgesetzt wurde.

Schliesslich wurde das Agreement nicht, wie ursprünglich offenbar vorgesehen, von I._____ selbst in [der Stadt in Land 2] unterzeichnet, während ein Vertreter der K._____ Bank sich dort aufhielt (gebucht wurde dessen Aufenthalt vom 23. bis 27. August 2010; Beilage zur Vernehmlassung 9/5; was evtl. auf die Woche zuvor geändert wurde; Beilage zur Vernehmlassung 9/20). Dass sich ein Vertreter der Bank nur rund einen Monat vor der tatsächlichen Unterzeichnung des Agreements in [der Stadt in Land 2] aufhielt, deutet aber darauf hin, dass am ursprünglichen Vertrag noch diverse Änderungen vorgenommen wurden, bevor er in [der Stadt in der Schweiz], nunmehr eben von der Beschwerdeführerin, unterschrieben wurde.

Mit diesen Vorbringen gelingt es der Beschwerdeführerin in keiner Weise, darzulegen, dass die ausländische Gesellschaft Introducerin gewesen sei. Im Gegenteil deuten die Umstände, dass das abgeschlossene Agreement

erheblich vom Vertragsentwurf abweicht und insbesondere die Introducerin geändert wurde, darauf hin, dass letztlich nicht die ausländische Gesellschaft, sondern die Beschwerdeführerin Vertragspartnerin der K. _____ Bank war.

5.2.3 Als weiteren Umstand, der darauf hindeute, dass das Agreement tatsächlich von der ausländischen Gesellschaft abgeschlossen worden sei, nennt die Beschwerdeführerin den Zweck der beiden Gesellschaften. Das streitbetreffene Agreement befände sich im Bereich des Gesellschaftszwecks der ausländischen Gesellschaft und nicht in ihrem (dem Gesellschaftszweck der Beschwerdeführerin).

Abgesehen davon, dass ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis auch dann vorliegen könnte, wenn sein Inhalt nicht vom Gesellschaftszweck der den Vertrag schliessenden juristischen Personen gedeckt wäre, ist hier Folgendes festzuhalten:

Der Gesellschaftszweck der ausländischen Gesellschaft ist in den Akten nicht belegt.

Ohnehin weist aber der von der Beschwerdeführerin genannte Gesellschaftszweck der ausländischen Gesellschaft gewisse Überschneidungen mit jenem der Beschwerdeführerin selbst auf. Insbesondere führt die Beschwerdeführerin aus (Beschwerde Rz. 28), sie (die Beschwerdeführerin) habe mit der K. _____ Bank im Rahmen der Vermögensverwaltung zusammengearbeitet («Zuführung von Kunden, inklusive die jährliche Unterstützung der ABCD [Schweiz] durch die K. _____ Private Bank AG («Start up», «Retro» und «Basis Introducer» Zahlungen an die ABCD [Schweiz]))»). Die ausländische Gesellschaft habe im Rahmen der Vermittlung von Krediten für Dritte mit der K. _____ Bank zusammengearbeitet. Alle Schedules – mit Ausnahme der Schedule M – fielen in die Kategorie der Vermittlung von Krediten, welche ausschliesslich durch die ABCD [Land 1] erfolgt sei.

Auffällig ist zunächst, dass die Beschwerdeführerin «Basis Introducer»-Zahlungen von der K. _____ Bank erhielt, da die Vertragspartnerin der K. _____ Bank im Agreement als «Introducer» bezeichnet wird. Das Agreement beginnt denn auch mit den Worten «The Introducer proposes therefore to introduce new clients to the Bank [...]» («Die Introducerin schlägt demnach vor, der Bank neue Kunden zuzuführen [...])). Die

Neuzuführung von Kunden ist aber genau das, was die Beschwerdeführerin gemäss ihrer eigenen Aussage tut. In den Schedules geht es dann tatsächlich um die Vermittlung von Krediten; diese werden aber gleich wieder über weitere Personen oder mittels Wertschriften und Anlagen abgesichert, weshalb dem Ganzen ein Vermögensverwaltungselement zukommt – ebenfalls ein Zweck der Beschwerdeführerin.

Zusammengefasst sind die streitbetroffenen Verträge damit vom Gesellschaftszweck der Beschwerdeführerin gedeckt. Ihr Argument, dass dies nicht der Fall sei, weshalb sie die Verträge nicht abgeschlossen haben könne, geht damit ins Leere.

5.2.4 Dass das Entgelt mehrheitlich wohl auf ein Konto der ausländischen Gesellschaft floss, ist, wie bereits festgehalten (E. 5.1.3) lediglich ein Indiz, dass diese Leistungserbringerin gewesen sein könnte. Dieses Indiz vermag jedoch vorliegend nichts daran zu ändern, dass die Leistung durch die Beschwerdeführerin erbracht wurde (insb. E. 5.1.1 und 5.1.9). Ohnehin deutet der Umstand, dass die Schreibweise der Kontoinhaberin oft von der Schreibweise der Introducerin abweicht (s. Tabelle in E. 5.1.3) darauf hin, dass die Introducerin eben gerade nicht mit der Kontoinhaberin identisch war, was das von der Beschwerdeführerin genannte Indiz zusätzlich abschwächt.

5.2.5 Aus dem Vertrag, den die ausländische Gesellschaft mit der [L._____ Bank] geschlossen hat (Beilage zur Vernehmlassung 9/26), kann die Beschwerdeführerin nichts für den vorliegenden Fall ableiten. Dort ist als Vertragspartnerin der L._____ Bank eindeutig die ausländische Gesellschaft genannt (inkl. Adresse [im Land 1]). Auch wurde dieser Vertrag offenbar von I._____ unterzeichnet (in den Akten steht jedenfalls der Name «I._____» gedruckt, wenn auch das in den Akten liegende Dokument nur von der L._____ Bank, nicht aber von der ausländischen Gesellschaft unterschrieben ist).

5.2.6 Damit misslingt der Beschwerdeführerin der Gegenbeweis. Es bleibt somit dabei, dass sie Introducerin, also die Leistungserbringerin des Agreements mit der K._____ Bank und der gestützt auf dieses abgeschlossenen Schedules ist.

5.3 Es bleibt, auf die Anträge der Beschwerdeführerin einzugehen, I._____ und M._____ (von der ehemaligen K._____ Bank) zu befragen.

5.3.1 Auf die Befragung von I. _____ ist in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.3.3) zu verzichten. Es ist davon auszugehen, dass er die Darstellung der Beschwerdeführerin, dass nämlich (kurz gesagt) die ausländische Gesellschaft Introducerin gewesen sei, bestätigen wird. Dass dies nicht der mehrwertsteuerlichen Würdigung der Tatsachen entspricht, wurde bereits dargelegt. Die entsprechende Aussage von I. _____ würde daran nichts ändern. Überdies wäre seine Aussage mit Zurückhaltung zu würdigen, weil er eine mit der Beschwerdeführerin eng verbundene Person ist.

5.3.2 M. _____ ist zwar nicht mit der Beschwerdeführerin verbunden. Selbst wenn er aber bestätigen würde, dass Vertragspartnerin der K. _____ Bank sowohl bezogen auf das Agreement als auch die Schedules die ausländische Gesellschaft gewesen sei, würde dies nichts an der Aktenlage ändern, die ein gänzlich anderes Bild ergibt. Entscheidend ist, wie ausgeführt (E. 3.2.2), der Aussenauftritt, wie er von einer neutralen Drittperson wahrgenommen wird. Damit ist auch auf seine Befragung in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten (E. 1.3.3).

5.4 Die Beschwerde ist abzuweisen.

6.

6.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die auf Fr. 6'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und 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]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

6.2 Der unterliegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von dieser einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteienschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, 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: