



Urteil vom 7. Februar 2025

Besetzung

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

Parteien

A. _____,
(...),
vertreten durch
lic. iur. LL.M. Harun Can, Rechtsanwalt,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2017-2021); Sprungbeschwerde;
Ort der Dienstleistung.

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A. _____ mit Sitz in (Ort) (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Auszug aus dem Handelsregister des (Kantons) (Zweck). (...).

A.b (Hintergrund der Tätigkeiten der Steuerpflichtigen).

A.c Die Steuerpflichtige ist seit dem (Datum) im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) eingetragen. Sie rechnet die Mehrwertsteuer nach der effektiven Abrechnungsmethode (Art. 36 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]) sowie nach vereinbarten Entgelten (Art. 39 Abs. 1 MWSTG) ab.

B.

B.a Im Februar und März 2022 führte die ESTV eine Kontrolle gestützt auf Art. 78 Abs. 1 MWSTG betreffend die Steuerperioden 2017 bis 2021 (Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2021) bei der Steuerpflichtigen durch.

B.b Mittels Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. (...) vom (Datum) belastete die ESTV der Steuerpflichtigen Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. (...) zzgl. Verzugszins ab dem 19. Mai 2020 nach. Die Steuerkorrektur ergab sich gemäss Ziff. 2 des Beiblatts im Umfang von insg. Fr. (...) (Fr. [...] [Steuerperiode 2017], Fr. [...] [Steuerperiode 2018], Fr. [...] [Steuerperiode 2019], Fr. [...] [Steuerperiode 2020] und Fr. [...] [Steuerperiode 2021]) aufgrund von Forschungsdienstleistungen, bei denen der Ort der Leistung nach dem Ort der Tätigkeit bestimmt werde und sich daher in der Schweiz befinde.

B.c Mit Schreiben vom 25. April 2022 teilte die Steuerpflichtige der ESTV über ihre Vertretung mit, dass sie die Steuerkorrektur in Höhe von Fr. (...) (recte: Fr. [...]) unter Vorbehalt der Rückforderung bezahlen werde. Sie beabsichtige, der ESTV in den nächsten Wochen eine einlässlich begründete Stellungnahme zuzustellen, da sie mit den Punkten 2 und 5 der EM nicht einverstanden sei.

B.d Mit Schreiben vom 7. Juni 2022 nahm die Steuerpflichtige wie angekündigt Stellung. Mit Bezug auf die Ziff. 2 der EM vertrat sie zusammengefasst die Auffassung, der Ort der von ihr an ausländische Dritte erbrachten Leistungen richte sich gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG nach dem

Empfängerortsprinzip. Es handle sich um Auftragsforschung bzw. um Analyseleistungen, welche als am Ort, an dem die ausländischen Empfänger ihren Sitz hätten, erbracht gälten.

B.e Am 2. August 2022 bezahlte die Steuerpflichtige den Betrag von Fr. (...) unter Vorbehalt (Datum des Zahlungseingangs bei der ESTV).

B.f Mit Verfügung vom 23. Januar 2024 setzte die ESTV die Steuerforderung gegenüber der Steuerpflichtigen betreffend die Steuerperioden 2017 bis 2021 (Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2021) gemäss Bst. B Ziff. II.2.5 der Erwägungen fest (Dispositiv-Ziff. 1). Die ESTV habe gegenüber der Steuerpflichtigen zu Recht Fr. (...) Mehrwertsteuer zzgl. Verzugszins ab dem 1. Januar 2021 nachgefordert (Dispositiv-Ziff. 2). Die Zahlung der Steuerpflichtigen vom 2. August 2022 im Betrag von Fr. (...) werde an die Steuerforderung und den Verzugszins gemäss Dispositiv-Ziff. 2 angerechnet (Dispositiv-Ziff. 3). Es würden keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet (Dispositiv-Ziff. 4).

C.

C.a Mit Eingabe vom 22. Februar 2024 erhebt die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 23. Januar 2024 bei der ESTV. Sie beantragt, die Einsprache sei in Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten; es sei die ESTV anzuweisen, ihr den Betrag von Fr. (...) zzgl. Zinsen zurückzuerstatten; die Ziff. 2.2 der Verfügung vom 23. Januar 2024 sei aufzuheben; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

C.b Mit Schreiben vom 29. Februar 2024 lässt die ESTV dem Bundesverwaltungsgericht die Eingabe vom 22. Februar 2024 mitsamt Beilagen zukommen. Gleichzeitig teilt die ESTV mit, dass sie sich mit der Behandlung der Eingabe als Sprungbeschwerde einverstanden erkläre.

C.c Mit Vernehmlassung vom 10. April 2024 beantragt die Vorinstanz, die Sprungbeschwerde vom 22. Februar 2024 sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und die Verfügung vom 23. Januar 2024 sei zu bestätigen.

C.d Mit Eingabe vom 5. Mai 2024 repliziert die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin). Sie hält im Wesentlichen an den in der Sprungbeschwerde zum Ausdruck gebrachten Standpunkten fest. Überdies weist sie darauf hin, dass im Aktenverzeichnis der ESTV u.a. der Kontrollbericht Nr. (...) vom 9. März 2022 (mit abgedeckten Passagen)

aufgeführt sei. Sie habe dieses Aktenstück weder von der ESTV noch vom Bundesverwaltungsgericht erhalten. Die ESTV sei daher anzuweisen, ihr und dem Gericht eine vollständige, ungeschwärzte Version des Dokuments zuzustellen.

C.e Mit Duplik vom 5. Juni 2024 nimmt die Vorinstanz erneut zu den inhaltlichen Rügen der Beschwerdeführerin Stellung. Sie hält im Wesentlichen an ihren Anträgen und an deren Begründung fest. Betreffend das Akteneinsichtsgesuch beantragt sie, dieses sei teilweise gutzuheissen, d.h. der Beschwerdeführerin sei die geschwärzte Version des betreffenden Aktenstücks zur Einsicht weiterzuleiten. Die abgedeckten Passagen würden Informationen betreffen, die ausschliesslich für den verwaltungsinternen Gebrauch bestimmt seien und denen für die Behandlung des vorliegenden Falls keinerlei Beweischarakter zukomme.

C.f Mit Zwischenverfügung vom 7. Juni 2024 übermittelt das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin die Duplik samt Beilagen (inkl. geschwärzte Fassung des Kontrollberichts).

C.g Mit Eingabe vom 1. Juli 2024 teilt die Beschwerdeführerin mit, dass sie auf eine Offenlegung des ungeschwärzten Kontrollberichts verzichte und ihren entsprechenden Antrag zurückziehe. Im Übrigen hält sie an ihren Anträgen und deren Begründung fest.

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensparteien und die Beweismittel wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des 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 Ausnahme liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

1.3 Vorliegend ist vorab im Rahmen der Eintretensfrage zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde erfüllt sind.

1.3.1 Verfügungen der ESTV müssen eine Rechtsmittelbelehrung sowie eine «angemessene» Begründung enthalten (Art. 82 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG können solche Verfügungen innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache hingegen gegen eine «einlässlich» begründete Verfügung der ESTV, ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerde; Art. 83 Abs. 4 MWSTG; ausführlich: Urteile des BVGer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 1.2.1; A-1912/2021 vom 10. Juni 2021 E. 2.2 ff.; A-427/2021 vom 15. März 2021 E. 2.1 ff.).

1.3.2 Die Vorinstanz ist dem Antrag der Beschwerdeführerin, die vorliegende Einsprache als Sprungbeschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten, nachgekommen (Art. 83 Abs. 4 MWSTG). Die angefochtene Verfügung der Vorinstanz ist im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG einlässlich begründet. Die Sprungbeschwerde vom 22. Februar 2024 ist damit als solche entgegenzunehmen. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit auch funktional zuständig.

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

Auf die Beschwerde ist demnach einzutreten.

1.5 Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens sind Steuerforderungen im Umfang von Fr. (...) zzgl. Zinsen (vgl. Sachverhalt Bst. C.a; Sprungbeschwerde Rz. 23-25). Die Nachbelastungen stehen im Zusammenhang mit Dienstleistungen, die die Beschwerdeführerin ausländischen Projektpartnern (...) erbracht hat. Die übrigen Nachbelastungen im Umfang von Fr. (...) (Fr. [...] minus Fr. [...]) werden von der Beschwerdeführerin nicht (mehr) beanstandet und sind demgemäss nicht Streitgegenstand des Beschwerdeverfahrens.

1.6 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 Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a - c VwVG).

1.7 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). Dazu zählt namentlich das im Mehrwertsteuerrecht geltende (modifizierte) Selbstveranlagungsprinzip (BGE 140 II 202 E. 5.4 f.; Urteil des BGer 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 E. 3.2.3). 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.). 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; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 1.6.2).

1.8

1.8.1 In Anwendung von Art. 65 Abs. 3 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-482/2022 vom 1. November 2023 E. 1.4.2 m.H.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder

gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.11.1; A-623/2021 vom 4. Februar 2022 E. 2.11.1, je m.H.).

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

1.9 Im vorliegenden Beschwerdeverfahren sind Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden 2017 bis 2021 (Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2021) umstritten. In materieller Hinsicht anwendbar ist mit Bezug auf die Steuerperiode 2017 das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in der bis 31. Dezember 2017 gültig gewesenen Fassung (AS 2009 5203). Für die Steuerperioden 2018-2021 sind das MWSTG in seiner ab 1. Januar 2018 geltenden, teilrevidierten Fassung (Änderung vom 30. September 2016; AS 2017 3575) und die MWSTV anwendbar. Rechtsprechung, welche sich noch auf das vorrevidierte MWSTG bzw. das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) bezieht, wird zitiert, soweit sie auch für die hier anwendbaren Fassungen des MWSTG und MWSTV massgeblich ist.

2.

2.1

2.1.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Als Mehrwertsteuer erhebt er u.a. (Art. 1 Abs. 2 Bst. a und b MWSTG) eine Steuer auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer) sowie eine Steuer auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugsteuer).

2.1.2 Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885 ff., 6939). Als Lieferung gilt nebst dem Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, insbesondere auch das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 und 3 MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann (Art. 3 Bst. e MWSTG).

2.1.3 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein Austauschverhältnis, ist die Tätigkeit mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3; Urteil des BVGer A-4898/2018 vom 26. Juni 2019 E. 2.2.2 m.w.H [bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_734/2019 vom 2. Juni 2021]).

2.2 Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

2.3

2.3.1 Hinsichtlich des Orts einer Dienstleistung greift im Regelfall das *Empfängerortsprinzip* im Sinne von Art. 8 Abs. 1 MWSTG. Danach gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthalts. Das Empfängerortsprinzip steht aber unter dem Vorbehalt, dass kein Fall von Art. 8 Abs. 2 MWSTG vorliegt (BGE 142 II 388

E. 9.3; 139 II 346 E. 6.3.1; Urteile des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 E. 2.4.1 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_482/2024 vom 25. Oktober 2024]; A-3144/2021 vom 19. April 2023 E. 2.3.1).

2.3.2 Soll nicht der Auffangtatbestand gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG, sondern einer der Spezialtatbestände gemäss Art. 8 Abs. 2 MWSTG greifen, so hat dies der Steuerpflichtige, der aus diesem Umstand Rechte ableitet, zu beweisen (Urteile des BVGer A-5963/2023 vom 20. September 2024 E. 2.2.3; A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 E. 2.4.3 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_482/2024 vom 25. Oktober 2024]; 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: MWST-Kommentar 2015], Art. 8 N. 50).

2.3.3

2.3.3.1 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 (*Tätigkeitsortsprinzip*). Wird eine Tätigkeit an mehreren Orten ausgeübt, so entscheidet der wirtschaftlich massgebende Ort (FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWST-Kommentar 2019], Art. 8 N 41; NIKLAUS HONAUER et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024 [nachfolgend: Handbuch MWSTG], Rz. 370). Wissenschaftlich tätig ist, wer methodisch nach objektiven und sachlichen Gesichtspunkten Fragen oder Vorgänge in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Sinnzusammenhang bringt und dabei neue Erkenntnisse gewinnt oder die Anwendbarkeit des aus der Forschung hervorgegangenen Wissens und Erkennens auf konkrete Vorgänge untersucht (Urteil des BVGer A-5162/2017 vom 4. September 2018 E. 2.4.3.2; GEIGER, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 8 N 46). Davon zu unterscheiden ist die Auftragsforschung und -entwicklung; diese wird im Auftrag und für die Bedürfnisse des Auftraggebers ausgeführt, d.h. der beratende Aspekt der Leistung steht im Vordergrund. Sie dient dem Auftraggeber als Entscheidungshilfe für die Lösung konkreter wirtschaftlicher, technischer, medizinischer, gesellschaftlicher, kultureller oder rechtlicher Fragen (GEIGER, MWSTG-Kommentar 2019, Art. 8 N 46).

2.3.3.2 Der Ort der Dienstleistung von künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen richtete sich bereits gemäss dem altrechtlichen Art. 14 Abs. 2 Bst. d aMWSTG nach dem Tätigkeitsortsprinzip. Im Urteil 2C_628/2013 vom 27. November 2013 hielt das Bundesgericht mit Bezug auf Art. 14 Abs. 2 Bst. d aMWSTG Folgendes fest (Verweise ausgelassen durch das Bundesverwaltungsgericht): Die genannten entgeltlichen Leistungen im Bereich der Kunst, der Wissenschaft, des Sports kennzeichnen sich dadurch, dass sie generell einem Publikum dargeboten werden, ohne dass konkreten Bedürfnissen einzelner Besucher oder Besuchergruppen entsprochen wird. Sobald eine wissenschaftliche Leistung nicht mehr allgemeiner Natur ist, sondern einen individuell-konkreten Ansatz verfolgt, handelt es sich hingegen um eine Beratungsleistung (Art. 14 Abs. 3 lit. c aMWSTG; [...]), weswegen in einem solchen Fall das Veranstaltungsort- durch das Empfängerortprinzip zurückgedrängt wird. Geht es beispielsweise nicht um die blossе Präsentation gewonnener wissenschaftlicher Erkenntnisse, sondern um die Anwendung der Forschungsergebnisse auf einen konkreten Sachverhalt, der Gegenstand eines Auftrags bildet, herrscht das Empfängerortprinzip. Gleiches trifft etwa auf die unterrichtenden Leistungen zu. Dort gilt es regelmässig, die allgemeine, an einen unbestimmten oder zwar bestimmten, aber eher heterogenen Personenkreis gerichtete Information von der konkreten Beratung eines individuellen, homogenen Kreises zu scheiden (...) (Urteil des BGer 2C_628/2013 vom 27. November 2013 E. 2.4.3).

2.3.3.3 Gemäss der vorliegend nicht anwendbaren, seit dem 1. Januar 2025 gültigen Fassung von Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG (AS 2024 438) gilt als Ort der Dienstleistung bei Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sportes, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Leistungen, *die unmittelbar gegenüber vor Ort physisch anwesenden Personen erbracht werden*, einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter und der gegebenenfalls damit zusammenhängenden Leistungen: der Ort, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden (Hervorhebung durch das Bundesverwaltungsgericht).

2.3.4 Der MWST-Branchen-Info Nr. 25 «Forschung und Entwicklung» in den in den streitbetroffenen Steuerperioden (2017-2021) anwendbaren Fassungen ist – soweit vorliegend interessierend – Folgendes zu entnehmen:

«Ziff. 2.2 Forschung und Entwicklung aufgrund eines Leistungsverhältnisses

Gegen Entgelt ausgeführte Forschungs- und Entwicklungsleistungen unterliegen der Steuer zum Normalsatz, wenn

- dem Beitragszahler ein Verwertungsrecht (Ziff. 2.2.1) an den Forschungs- und Entwicklungsergebnissen zusteht;
- oder die Forschungs- und Entwicklungsleistung im Auftrag und für die Bedürfnisse des Auftraggebers gemacht wird (Auftragsforschung); dem Auftraggeber kommen die Erkenntnisse direkt zu Nutzen (Ziff. 2.2.2).

Für die Bestimmung der Steuerbarkeit ist es nicht von Belang, ob das Ergebnis einer solchen Leistung vom Auftraggeber in der Folge genutzt werden kann oder nicht. Die Ergebnisse von Forschungs- und Entwicklungsleistungen können beispielsweise aus Berichten, Protokollen, Berechnungen, Plänen und/oder Prototypen bestehen. (...)

Ziff. 2.2.1 Verwertungsrecht (Exklusivrecht)

Beiträge an eine Forschungs- und Entwicklungsleistung, auf die der Beitragszahler ein Exklusivrecht hat, sind zum Normalsatz steuerbar. Ein Exklusivrecht aus mehrwertsteuerlicher Sicht besteht, wenn der Beitragszahler ein Verwertungsrecht erhält.

Beim Verwertungsrecht handelt es sich um das alleinige Recht eines Beitragszahlers zur Verwertung der Forschungsergebnisse. Steht mehreren Beitragszahlern gleichzeitig ein Verwertungsrecht zu, behandelt die ESTV dies in der Praxis gleich wie ein alleiniges Verwertungsrecht. Sofern sich der oder die Beitragszahler dieses Verwertungsrecht an den Forschungsergebnissen exklusiv sichern, handelt es sich beim Beitragsempfänger stets um eine der Steuer zum Normalsatz unterliegende Leistung, unabhängig davon, ob das Verwertungsrecht ganz oder teilweise auf bestimmte oder unbestimmte Zeit besteht. (...)

Ziff. 2.2.2 Auftragsforschung und -entwicklung

Eine Auftragsforschung wird im Auftrag und für die Bedürfnisse des Auftraggebers ausgeführt. Bei dieser Art der Forschung und Entwicklung liegt der beratende Aspekt der Leistung im Vordergrund. Sie dient dem Auftraggeber als Entscheidungshilfe für die Lösung konkreter wirtschaftlicher, technischer, medizinischer, gesellschaftlicher, kultureller oder rechtlicher Fragen. Eine Auftragsforschung ist daher einer Beratungsleistung gleichzusetzen. Sie ist zum Normalsatz steuerbar.

Auftraggeber einer Auftragsforschung können sowohl das Gemeinwesen als auch private Unternehmen sein. Die Auftragsforschung bewegt sich in der Regel im Bereich der angewandten Forschung.

Beispiele Auftragsforschung – Forschung als Beratungsleistung

- *Ein Hersteller von Solaranlagen erteilt einem Ingenieurbüro den Auftrag, im Rahmen eines Forschungsprojektes zu ermitteln, welche Werkstoffe für Solaranlagen einen besseren Wirkungsgrad erzielen.*
- *Ein Bahnunternehmen erteilt einer Maschinenfabrik den Auftrag, eine neue Güterzuglokomotive zu entwickeln.*
- *Ein Bundesamt erteilt einem Beratungsunternehmen den Auftrag, Vorschläge für eine Neu-Organisation des Amtes auszuarbeiten, mit dem Ziel, wesentliche Verbesserungen hinsichtlich der Effizienz und Kundenfreundlichkeit herbeizuführen.*

In obigen Fällen erfolgt die Forschung (Suche und Erlangen neuer Erkenntnisse) sowohl **im Auftrag** als auch **für die konkreten Bedürfnisse** des Geldgebers. Die Zahlungen unterliegen somit der Steuer zum Normalsatz. Falls die Forschung nur im Auftrag, **nicht aber für die Bedürfnisse** des Auftraggebers erfolgt, handelt es sich bei der Entschädigung um Beiträge zur Unterstützung der Forschung und Entwicklung (Ziff. 2.3).

Ziff. 2.2.3 Ort der Leistung

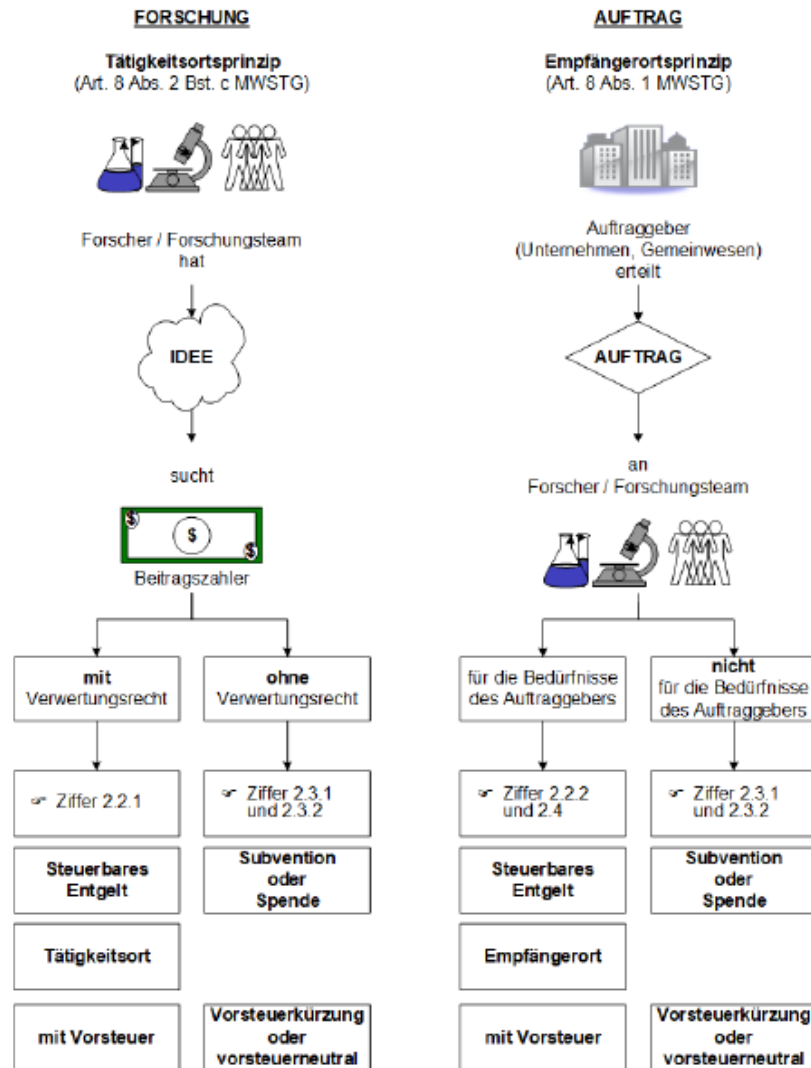
Eine Forschungs- und Entwicklungsleistung, wie sie unter Ziffer 2.2.1 beschrieben wird, die nicht in den Bereich der Beratung fällt, gilt als an demjenigen Ort erbracht, an dem diese Tätigkeit tatsächlich ausgeführt wird (Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG).

Der Ort der Dienstleistung einer Auftragsforschung hingegen richtet sich – analog der Beratung – nach dem Empfängerortsprinzip. Der Ort der Auftragsforschung ist somit derjenige Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat (Art. 8 Abs. 1 MWSTG).

Eine Übersicht dazu kann der Ziffer 4.2 entnommen werden.

Im Zweifelsfalle gilt als Ort der Dienstleistung der Empfängerort. Nur wenn es sich ausschliesslich um eine wissenschaftliche Dienstleistung ohne Beratungsanteil handelt, kommt der Tätigkeitsort zum Tragen. (...)

Ziff. 4.2 Forschung und Entwicklung aufgrund eines Leistungsverhältnisses



2.3.5 Zu den *Analyseleistungen* lässt sich der besagten MBI Nr. 25 Folgendes entnehmen:

«Ziff. 1.3 Analyse

Eine Analyse ist die systematische Untersuchung eines Gegenstandes oder eines Sachverhalts hinsichtlich aller oder einzelner Komponenten beziehungsweise Faktoren. Die Analyse bringt intellektuell-schöpferisch nichts Neues

hervor. Die Analyseleistung besteht aus der Aufgliederung, Bewertung und Begutachtung eines Gegenstandes oder Sachverhalts im Hinblick darauf, die entsprechenden Resultate in einem Bericht festzuhalten (z.B. Schätzen des Wertes von Briefmarken, Antiquitäten oder Oldtimer-Fahrzeugen, Analyse von Abstimmungsergebnissen, chemisch-biologische Analyse des Seewassers, das Analysieren von Materialien durch Laboratorien).

Beispiele

- Ein Labor untersucht (analysiert) im Auftrag eines Pharmaunternehmens die chemische Zusammensetzung von Medikamenten.
- Eine Brauerei lässt das Trinkverhalten von Jugendlichen in Bezug auf alkoholhaltiges und alkoholfreies Bier untersuchen (analysieren), da geplant ist, ein neues alkoholfreies Bier herzustellen.
- Ein privates Forschungsunternehmen / Studienbüro analysiert im Auftrag des Verbandes der Tabakfabrikanten das Konsumverhalten (Rauchgewohnheiten) von Jugendlichen. Die Ergebnisse werden den betroffenen Kreisen zur Verfügung gestellt.
- Ein Universitätsinstitut analysiert im Auftrag des Bundes die Resultate einer Abstimmung.»

«Ziff. 2.4 Analyseleistungen

Analyseleistungen unterliegen der Steuer zum Normalsatz, unabhängig davon, ob die Analyseresultate vom Auftraggeber für wissenschaftliche, beratende oder andere Zwecke verwendet werden. Der Ort der Dienstleistung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip).

Wenn eine Forschungsleistung auch Analyseleistungen enthält, geht die ESTV von einer einheitlichen Gesamtleistung Forschung aus (Art. 19 Abs. 3 MWSTG). Eine Aufteilung solcher Gesamtleistungen in einen Anteil Forschung und einen Anteil Analyse ist nicht möglich.»

2.4 Gemäss Art. 88 Abs. 3 MWSTG kann die steuerpflichtige Person bezahlte, aber nicht geschuldete Steuern zurückfordern, sofern die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig ist. Erfolgt die Rückerstattung nach Abs. 3 später als 60 Tage nach Eintreffen der Steuerabrechnung beziehungsweise der schriftlichen Geltendmachung des Anspruches bei der ESTV, so wird für die Zeit vom 61. Tag bis zur Auszahlung oder Rückerstattung ein Vergütungszins ausgerichtet.

3.

3.1 Die Beschwerdeführerin betreibt unter anderem (Forschungseinrichtung) und führt darin in Zusammenarbeit mit internationalen Partnern Experimente durch. Dabei wird (Ausrichtung der Forschung). Sie arbeitet dabei mit über zwanzig Organisationen aus verschiedenen Ländern zusammen. Diese beteiligen sich an den Kosten der Experimente und ihnen wird das Recht eingeräumt, die gewonnenen Informationen und Ergebnisse zu nutzen (Einräumung von nicht exklusiven Verwertungsrechten).

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin ihren ausländischen Vertragspartnern damit in den streitbetroffenen Steuerperioden (2017-2021) Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht hat und dass zwischen den Vertragspartnern ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis gemäss Art. 18 Abs. 1 MWSTG vorlag (vgl. Beschwerde, Rz. 27; Verfügung Bst. B Ziff.II. 2.2.3.2).

Umstritten und im vorliegenden Beschwerdeverfahren zu klären ist, ob sich der Ort dieser Dienstleistungen in der Schweiz oder aber im Ausland befindet. Gemäss der Beschwerdeführerin liegt der Ort der streitbetroffenen Dienstleistungen dem Empfängerortsprinzip folgend im Ausland; gemäss der Vorinstanz liegt er dem Tätigkeitsortsprinzip folgend in der Schweiz.

3.2

3.2.1 Den Akten lassen sich folgende Sachverhaltselemente entnehmen:

3.2.1.1 Die Beschwerdeführerin führt (in der Forschungseinrichtung) u.a. Forschungsprojekte mit internationalen Partnerorganisationen durch. Bei den Partnerorganisationen, die die vorliegend streitbetroffenen Leistungen erhalten haben, handelt es sich mehrheitlich um Organisationen in anderen Ländern, die ähnliche Zwecke wie die Beschwerdeführerin verfolgen (Beispiele Partnerorganisationen). Partner sind auch staatliche Stellen (Beispiele), Forschungseinrichtungen (Beispiele) sowie vereinzelt private Unternehmen (Beispiel) (Quelle; abgerufen am 20. Dezember 2024).

3.2.1.2 Die Beschwerdeführerin hat die Zusammenarbeit mit ihren Partnern jeweils *bilateral in Rahmenverträgen* (...) geregelt (act. 3). In den Akten befinden sich (Rahmenvertrag 1) sowie (Rahmenvertrag 2). Diese stimmen inhaltlich weitgehend überein und regeln – soweit vorliegend relevant – die folgenden Eckpunkte der Zusammenarbeit:

Das Projekt (Name) wird durch ein (*Programmausschuss*) namens (Name) geleitet. (Der Programmausschuss) ist zusammengesetzt aus einem

(Vertreter) pro Projektpartner (Rahmenvertrag 1 und 2). (Der Programmausschuss) trifft sich jährlich und entscheidet über das Programm des Projekts und das Budget (der Forschungseinrichtung) für das kommende Kalenderjahr. Es genehmigt auch die Abrechnung der Konten für die operationellen Kosten des letzten Kalenderjahrs und die Kostenaufteilung zwischen den Experimenten (Rahmenvertrag 1 und 2). (Der Programmausschuss) entscheidet zudem über die Aufnahme neuer Projektpartner (Rahmenvertrag 1 und 2).

Den *Vorsitz* (des Programmausschusses) übernimmt die oder der (Vertreter) der Beschwerdeführerin. Diese Person leitet auch die Arbeit des Projektmanagers, der von der Beschwerdeführerin ernannt wird und das Projekt durchführt (Rahmenvertrag 1 und 2). Der Projektmanager ist für alle operationellen Belange verantwortlich, setzt die Entscheide des (Programmausschusses) um und erteilt Mitarbeitenden Weisungen (Rahmenvertrag 1 und 2).

Die einzelnen *Experimente* innerhalb des Projekts werden von einem (Team) geleitet, welches aus einem (Teamleader), den (Vertretern) und dem Projektmanager zusammengesetzt ist. Der «(Teamleader)» hat die wissenschaftliche und technische Verantwortung für das Experiment und wird von den am Experiment teilnehmenden Projektpartnern nominiert. Die Einzelheiten eines Experiments werden in einem von allen teilnehmenden Partnern unterzeichneten «(Versuchsvereinbarung)» geregelt (Rahmenvertrag 1 und 2).

Die *Kosten* eines Experiments werden von allen am Experiment teilnehmenden Partnern gemeinsam getragen. Dazu gehören die tatsächlichen Kosten sowie ein Beitrag zu den allgemeinen Kosten (der Versuchseinrichtung). Die Kostenaufteilung wird im «(Versuchsvereinbarung)» genauer geregelt, wobei eine Beteiligung durch einen finanziellen Beitrag, eine Sachleistung oder beides möglich ist (Rahmenvertrag 1 und 2).

Sämtliche Projektpartner haben grundsätzlich das *unbeschränkte Recht*, Projektinformationen zu verwenden; ebenso haben die Partner bestimmter Experimente das unbeschränkte Recht, die diesbezüglichen Informationen zu verwenden (Rahmenvertrag 1 und 2). Patentrechte an im Rahmen des Experiments gemachten (gemeinsamen) Erfindungen kommen den Partnern gemeinsam zu (Rahmenvertrag 1 und 2).

3.2.1.3 Die Zusammenarbeit betreffend konkrete Experimente im Rahmen des Projekts (Name) hat die Beschwerdeführerin in *bilateralen Versuchsvereinbarungen* («[Versuchsvereinbarung]») geregelt (act. 11, Beilage 2). Sie hat als Beispiel zwei Versuchsvereinbarungen betreffend das Experiment «(Experiment 1) (...)» zu den Akten gereicht ([Versuchsvereinbarung 1] sowie [Versuchsvereinbarung 2]).

Diesen Verträgen ist – soweit vorliegend interessierend – Folgendes zu entnehmen: Ziel des Experiments «(Experiment 1)» ist es (Ziel). (Anordnung). (Versuchsvereinbarungen 1 und 2).

Hintergrund des Experiments ist (Hintergrund). Das Experiment wurde von einer Gruppe von sechs (Partnerorganisationen) und der Beschwerdeführerin initiiert und wird (in der Forschungseinrichtung) durchgeführt (Versuchsvereinbarungen 1 und 2). «(Teamleader)» ist die Beschwerdeführerin. Jeder Partner entsendet einen (Vertreter) (Versuchsvereinbarungen 1 und 2). Zusammen mit dem Projektmanager bilden sie das «(Forschungsteam)», welches sich einmal pro Jahr trifft. Dieses entscheidet u.a. über die Arbeitsplanung und das Budget und überwacht die Umsetzung (Versuchsvereinbarungen 1 und 2). Die Vertragspartner leisten einen Projektbeitrag von (Betrag) bzw. (Betrag) gestaffelt über die vereinbarten Beitragsjahre (Versuchsvereinbarungen 1 und 2). Die entsprechenden Rechnungen werden durch die Beschwerdeführerin ausgestellt (Versuchsvereinbarungen 1 und 2). Gewonnene Informationen und Resultate sind Eigentum der Partner des Experiments (Versuchsvereinbarungen 1 und 2).

3.2.1.4 Die Beschwerdeführerin hat weiter beispielhaft ein (vertrauliches) Protokoll einer Sitzung des (Programmausschusses) vom (Datum) zu den Akten gereicht (act. 11, Beilage 3). Diesem ist u.a. (vertraulicher Inhalt) zu entnehmen.

3.2.2 Die streitbetroffenen Leistungen in Höhe von insg. Fr. (...) im Jahr 2017, Fr. (...) im Jahr 2018, Fr. (...) im Jahr 2019, Fr. (...) im Jahr 2020 und Fr. (...) im Jahr 2021 erfolgten nicht ausschliesslich im Rahmen des (Experiment 1) (vgl. die Leistungsübersicht in act. Nr. 7). Sie erfolgten auch für Dienstleistungen im Rahmen folgender weiterer Experimente, mit welchen u.a. (Forschungsziele, Beschreibung weiterer Experimente).

4.

4.1

4.1.1 Die Beschwerdeführerin ist erstens der Auffassung, es handle sich bei den streitbetroffenen Leistungen um *Analyseleistungen* bzw. die Tätigkeit von ihr und ihren Projektpartnern sei «eins zu eins vergleichbar» mit solchen (Beschwerde, Rz. 90).

4.1.2 Bei Analyseleistungen richtet sich der Ort der Dienstleistung gemäss der Verwaltungspraxis nach dem Empfängerortsprinzip (E. 2.3.5). Dabei ist eine Analyse – so weiter die MBI Nr. 25 – die systematische Untersuchung eines Gegenstandes oder eines Sachverhalts hinsichtlich aller oder einzelner Komponenten beziehungsweise Faktoren, wobei intellektuell-schöpferisch nichts Neues hervorgebracht wird. Sie wird abgegrenzt gegenüber der Forschung einerseits (Grundlagenforschung, anwendungsorientierte Grundlagenforschung, angewandte Forschung) und der Entwicklung andererseits (Technologieentwicklung, Vorentwicklung, Produkt- und Prozessentwicklung (E. 2.3.5; Ziff. 1.1-1.3 MBI Nr. 25).

4.1.3 Wie die Vorinstanz zu Recht festhält, zeigt das Experiment «(Experiment 1)» exemplarisch, dass es sich bei den durchgeführten Experimenten nicht um reine Analyseleistungen handelt. Ziel ist es, (Ziel) (E. 3.2.1.3). Gleiches gilt für die übrigen streitbetroffenen Experimente, welche ebenfalls darauf ausgerichtet sind, neue Erkenntnisse hinsichtlich (...) zu gewinnen (vgl. E. 3.2.2). Es handelt sich somit nicht um eine blosser Auswertung bereits bestehender Gegenstände oder Sachverhalte, sondern um Forschungsleistungen. Dass die Forschungsprojekte teilweise auch Analyseleistungen beinhalten (im Falle von [Experiment 1]: [...]), ändert nichts daran, dass die Experimente gesamthaft als Forschung anzusehen sind (vgl. E. 2.3.5). Die Beschwerdeführerin kann aus der Verwaltungspraxis zu den Analyseleistungen demnach nichts zu ihren Gunsten ableiten.

4.1.4 Nichts anderes ergibt sich aus dem von der Beschwerdeführerin zitierten Urteil des BGer 2C_1076/2015 vom 9. Dezember 2016. In diesem hielt das BGer mit Bezug auf humanmedizinische Laborleistungen fest, dass das Empfängerortsprinzip greife, da Laborleistungen nicht direkt am Patienten ausgeübt würden, was für Heilbehandlungen i.S.v. Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG erforderlich sei (Urteil des BGer 2C_1076/2015 9. Dezember 2016 E. 3). Bei den vorliegend streitbetroffenen Forschungsleistungen handelt es sich unbestrittenermassen nicht um Heilbehandlungen i.S.v. Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG. Mit Bezug auf die Auslegung der vorliegend streitbetroffenen Bestimmung (Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG) lässt sich dem zitierten Entscheid nichts entnehmen.

4.2

4.2.1 Die Beschwerdeführerin ist zweitens der Auffassung, es handle sich bei den streitbetroffenen Leistungen um *Auftragsforschung*. Als solche richteten sie sich gemäss der Verwaltungspraxis nicht nach dem Tätigkeitsortsprinzip (Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG), sondern nach dem Empfängerortsprinzip als Auffangtatbestand (Art. 8 Abs. 1 MWSTG). Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin aus, bei den Experimenten handle es sich um Gemeinschaftsprojekte, welche von einem Programmausschuss mit (Vertretern) aller Partner gesteuert würden. Die Forschungsaufträge würden vom (Programmausschuss), basierend auf konkreten Bedürfnissen der einzelnen Partner, geschaffen. Das (Forschungsteam) (der Forschungseinrichtung) arbeite damit konkret und einzig für die Bedürfnisse der Auftraggeber, sprich des (Programmausschusses).

Auch der Vergleich mit dem EU-Recht zeige, so weiter die Beschwerdeführerin, dass vorliegend das Empfangsortsprinzip zur Anwendung komme. Gemäss Art. 53 der Richtlinie 2006/112 des Rats der Europäischen Union vom 28. November 2006 sei das Tätigkeitsortsprinzip (bei Leistungen an einen Steuerpflichtigen) einzig auf *Eintritte an Veranstaltungen* auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichtes und der Unterhaltung anwendbar. Sei der Empfänger einer Dienstleistung ein Mehrwertsteuerpflichtiger, werde eine Dienstleistung, die sich nicht auf die Eintrittsberechtigung für wissenschaftliche Veranstaltungen beziehe, gemäss Art. 44 der Richtlinie 2006/112 nur am Empfängerort besteuert. Die gegenteilige Auffassung der ESTV führe zu einer Doppelbesteuerung, weil die Dienstleistungsempfänger in EU-Mitgliedstaaten die Bezugsteuer auf den streitbetroffenen Leistungen deklarieren müssten. Die Beschwerdeführerin reicht dazu verschiedene Bestätigungen ihrer (Partnerorganisationen) zu den Akten, in welchen diese festhalten, dass sie auf den streitbetroffenen Leistungen der Beschwerdeführerin im Ausland die Bezugsteuer entrichteten.

4.2.2 Die Vorinstanz ist dagegen der Auffassung, die Beschwerdeführerin habe die fraglichen Forschungstätigkeiten nicht im Auftrag und für die Bedürfnisse der betreffenden Vertragspartner, sondern für ihre eigenen Bedürfnisse zwecks Erfüllung ihrer Aufgabe – (...) – ausgeführt. Die Vertragspartner würden an den betreffenden Projekten und Experimenten gegen einen entsprechenden Kostenbeitrag beteiligt und erhielten ein (gleichzeitiges) Verwertungsrecht an den Forschungsergebnissen. Es handle sich damit nicht um Auftragsforschung, sondern um wissenschaftliche Dienstleistungen ohne Beratungsanteil.

Aus der Regelung gemäss EU-Recht könne die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten, da im Rahmen der Revision von Art. 8 MWSTG bewusst auf eine unterschiedliche Behandlung von Dienstleistungen gegenüber Steuerpflichtigen (B2B) und Nichtsteuerpflichtigen (B2C) verzichtet worden und allfällige sich daraus ergebende Wettbewerbsverzerrungen in Kauf genommen worden seien.

4.2.3

4.2.3.1 Nach der Verwaltungspraxis ist die Auftragsforschung einer Beratungsdienstleistung gleichzusetzen und richtet sich nach dem Empfängerortsprinzip. Sie wird *im Auftrag* und *für die Bedürfnisse* des Auftraggebers ausgeführt und dient dem Auftraggeber als Entscheidungshilfe für die Lösung konkreter wirtschaftlicher, technischer, medizinischer, gesellschaftlicher, kultureller oder rechtlicher Fragen. Im *Zweifelsfalle* gilt als Ort der Dienstleistung der Empfängerort. Nur wenn es sich *ausschliesslich* um eine wissenschaftliche Dienstleistung ohne Beratungsanteil handelt, kommt der Tätigkeitsort zum Tragen (E. 2.3.4).

4.2.3.2 Für das Vorliegen von Auftragsforschung spricht vorliegend, dass mit den durchgeführten Forschungsarbeiten *konkreten Bedürfnissen* der Partnerorganisationen entsprochen wurde. Im Falle des Experiments (Experiment 1) bestand das Bedürfnis darin, (Bedürfnis) (E. 3.2.1). Die Initiative für das Experiment wurde von verschiedenen (Partnerorganisationen) (darunter der Beschwerdeführerin) angestossen (Versuchsvereinbarung 1; «[Zitat]»). Als (interessierte Organisationen) hatten diese ein Interesse (an der Forschung). Die Ergebnisse des Experiments werden den Partnerorganisationen voraussichtlich auch als Entscheidungshilfe für (Tätigkeit) dienen. Gleiches gilt grundsätzlich für die weiteren streitbetroffenen Projekte, mit denen ebenfalls Beiträge für (Forschungszweck) geleistet werden (E. 3.2.2).

4.2.3.3 Die *Initiative* für die einzelnen Experimente ging überdies nicht ausschliesslich von der Beschwerdeführerin aus. Vielmehr steht es allen Partnern des Projekts «(Name)» frei, Vorschläge einzubringen (E. 3.2.1.2 und E. 3.2.1.4). Das Programm des Projekts «(Name)» bzw. die Durchführung einzelner Experimente wird von den Projektpartnern *gemeinsam* im Rahmen des (Programmausschusses) entschieden (E. 3.2.1.2).

Im Falle des Projekts «(Experiment 1)» ging die Initiative – wie bereits erwähnt – ursprünglich von sechs «(Partnerorganisationen)» und der Beschwerdeführerin aus (E. 4.2.3.2). Die Partnerorganisationen wurden von

Anfang an in die Planung des Experiments (Experiment 1) miteinbezogen: Es wurde zunächst eine Machbarkeitsstudie für das Experiment durchgeführt, die von der Beschwerdeführerin (und vier Partnerorganisationen) gemeinsam finanziert wurde (Versuchsvereinbarung 1). Anschliessend wurde das Projekt Ende (Jahr) lanciert. In der ersten Projektphase wurde das Versuchskonzept gemäss den Anforderungen und Prioritäten der Partnerorganisationen erarbeitet (« [Zitat]»; Versuchsvereinbarung 1). Die Umschreibung des Versuchs wurde anschliessend anlässlich zweier Treffen im (Monat/Jahr) und (Monat/Jahr) gemeinsam von den «(Versuchspartnern)» erarbeitet und verabschiedet. Diese waren über einen (Vertreter) im «(Forschungsteam)» vertreten und waren so auch in die Versuchsumsetzung eingebunden.

Der in Ziff. 2.4 der MBI Nr. 25 wiedergegebenen Übersicht (E. 2.3.4) folgend kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass die «Idee» für die Forschung einseitig von der Beschwerdeführerin ausging und die Partnerorganisationen lediglich als Beitragszahlende dazustiesen; vielmehr wurde die Forschungsidee gemeinsam erarbeitet und umgesetzt.

Die Vorinstanz macht nicht geltend, dass sich bei den anderen Experimenten, im Rahmen derer Leistungen an die Partnerorganisationen erbracht wurden (E. 3.2.2), betreffend den Miteinbezug der Partnerorganisationen eine andere Ausgangslage als beim Experiment «(Experiment 1)» böte. Sie verweist vielmehr selbst auf das Experiment «(Experiment 1)» und bezeichnet dieses als «exemplarisch» (Verfügung, Bst. B Ziff. II.2.2.3.1). Es kann also vorliegend davon ausgegangen werden, dass die im Rahmen des Experiments «(Experiment 1)» getroffenen Vereinbarungen mit den für die übrigen Experimente getroffenen Vereinbarungen vergleichbar sind.

4.2.3.4 Zwar verfolgte die Beschwerdeführerin mit den Projekten – wie die Vorinstanz zutreffend festhält – auch eigene Interessen, zumal sie selbst (Tätigkeit der Beschwerdeführerin) (Sachverhalt Bst. A.a und A.b). Sie war auch massgeblich an der Planung und der Ausführung der Experimente beteiligt, in dem sie sowohl den Vorsitz des (Programmausschusses) wie auch (im Falle von [Experiment 1]) den Vorsitz des «(Forschungsteam)s» innehatte (E. 3.2.1.2 und E. 3.2.1.3). Die Kosten wurden gemeinsam getragen (E. 3.2.1.2). Dabei waren die kosten(mit)tragenden «(Versuchspartner)» zu Beginn weg an der Ausarbeitung und Umsetzung der Versuchsidee beteiligt. Ihren konkreten Bedürfnissen wurde beim Versuchsaufbau Rechnung getragen. Deshalb stellen nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts die an die ausländischen Vertragspartner erbrachten

Forschungsleistungen trotz des Eigeninteresses der Beschwerdeführerin auch Auftragsforschung dar bzw. weisen ihre Leistungen einen Beratungsanteil auf. Sie gelten demnach der Verwaltungspraxis folgend als am Empfängerort erbracht.

4.2.3.5 Dies steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum altrechtlichen Art. 14 Abs. 2 Bst. d aMWSTG, wonach unter das Tätigkeitsortsprinzip fallende, entgeltliche Leistungen im Bereich der Kunst, der Wissenschaft, des Sports sich dadurch kennzeichnen, dass sie generell einem Publikum dargeboten werden, *ohne dass konkreten Bedürfnissen einzelner Besucher oder Besuchergruppen entsprochen wird* (E. 2.3.3.2). Angesichts der konkreten Ausrichtung der Versuchsanordnungen auf die Bedürfnisse der Partnerorganisationen ist dies bei den streitbetroffenen Leistungen nicht der Fall.

4.2.3.6 Die Auffassung der Vorinstanz, wonach das Vorliegen einer Auftragsforschung nicht in Betracht komme, weil der Auftrag vom (Programmausschuss) und nicht von den Projektpartnern ausgegangen sei, vermag nicht zu überzeugen. (Der Programmausschuss) setzt sich aus (Vertretern) aller (Partnerorganisationen) (inkl. der Beschwerdeführerin) zusammen und verfügt unbestrittenermassen über keine eigene Rechtspersönlichkeit. Über die Regeln der Beschlussfassung in diesem Gremium ist den «(Rahmenvereinbarungen)» nichts zu entnehmen. Es ist davon auszugehen, dass sich zumindest die an einem Versuch teilnehmenden «(Versuchspartner)» in diesem Gremium ausnahmslos für die Durchführung des fraglichen Experiments ausgesprochen haben. Sie haben ihre jeweiligen Beiträge zudem in separaten «(Versuchsvereinbarungen)» mit der Beschwerdeführerin geregelt und konnten ihre Ideen und Bedürfnisse über ihre jeweiligen (Vertreter) im Rahmen der Versuchsplanung einfliessen lassen. Unter diesen Umständen können sie sehr wohl als (gemeinsame) Auftraggeber der betreffenden Forschungstätigkeiten angesehen werden.

4.2.4 Zusammengefasst richtet sich der Ort der streitbetroffenen Forschungsdienstleistungen gemäss Art. 8 Abs. 1 MWSTG nach dem Empfängerortsprinzip. Da die Empfänger der streitbetroffenen Dienstleistungen ihren Sitz unbestrittenermassen im Ausland haben, gelten sie als im Ausland erbracht. Sie unterliegen demnach nicht der Inlandsteuer (E. 2.2).

4.2.5 Bei diesem Ausgang erübrigt es sich, auf die Argumente der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Regelung des Orts von

Forschungsdienstleistungen nach dem Recht der Europäischen Union einzugehen.

5.

Zusammengefasst ist die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen. Die Verfügung vom 23. Januar 2024 ist im Umfang der streitbetroffenen Nachforderung in Höhe von Fr. (...) zzgl. Zinsen (E. 1.5) aufzuheben. Die Vorinstanz hat die zu Unrecht bezahlte Steuer inkl. Vergütungszinsen der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten (E. 2.4). Die Angelegenheit wird zur Berechnung des Vergütungszinses an die Vorinstanz zurückgewiesen.

6.

Abschliessend bleibt über die Verfahrenskosten und eine allfällige Parteientschädigung zu befinden.

6.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeführerin obsiegt vollumfänglich. Entsprechend hat sie keine Verfahrenskosten zu tragen. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 12'500.– ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

6.2 Im Rahmen ihres Obsiegens hat die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteientschädigung zulasten der Vorinstanz.

Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVGer A-2106/2018 vom 31. Dezember 2018 E. 6.2). Die Parteientschädigung ist vorliegend mangels Kostennote praxisgemäss auf Fr. 18'750.– festzusetzen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen.

2.

Die Verfügung der ESTV vom 23. Januar 2024 wird im Umfang der streitbetroffenen Nachforderung in Höhe von Fr. (...) zzgl. Zinsen aufgehoben. Die Vorinstanz hat die zu Unrecht bezahlte Steuer inkl. Vergütungszinsen der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten. Die Angelegenheit wird zur Berechnung des Vergütungszinses an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 12'500.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 18'750.– zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)