



Abteilung I
A-1426/2024

Urteil vom 2. September 2025

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

Parteien

Stiftung A. _____,
(...),
(...),
vertreten durch
Diego Clavadetscher, Rechtsanwalt,
Clavatax Steuer-Advokatur AG,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; subjektive Steuerpflicht; Leistungen an eng verbundene Personen; Entgelt - Nicht-Entgelt; Bezugssteuer (Steuerperioden 2014 bis 2018).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die Stiftung A. _____ mit Sitz in (...) (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister (zusammengefasst) vorwiegend in Entwicklungs- und Schwellenländern Unternehmensgründungen und -entwicklungen (...) zu fördern. (...) Zur Erreichung des Zweckes kann die Stiftung Zuwendungen machen, Darlehen zinslos oder zu Vorzugszinsen gewähren oder eigene Projekte finanzieren.

A.b Die Steuerpflichtige ist wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke von der Steuerverwaltung des Kantons (...) nach Art. 56 Bst. g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) von der Steuerpflicht befreit. Sie ist von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) in Rahmen der Kontrolle per 1. Januar 2014 rückwirkend im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden. Sie rechnet die Mehrwertsteuer mit Pauschalsteuersätzen sowie nach vereinnahmten Entgelten ab.

B.

B.a Zwischen Oktober 2019 und Januar 2020 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle im Sinne von Art. 78 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) durch, welche sich über die Steuerperioden 2014 bis 2018 (Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2018) erstreckte. Daraus resultierte die Einschätzungsmitteilung (nachfolgend: EM) Nr. (...) vom (Datum), worin die ESTV die Steuerforderung für die kontrollierten Steuerperioden 2014 bis 2018 auf Fr. 473'457.-- zzgl. Verzugszins seit dem 30. April 2017 nachforderte.

Die ESTV begründete die Steueraufrechnungen insbesondere damit, dass es sich bei den von der Steuerpflichtigen vereinnahmten und von ihr als «*Spenden-/Mitgliederbeiträgen*» und «*Einzel Spenden*» bezeichneten Einnahmen nicht um Spenden handle. Vielmehr handle es sich um steuerbare Leistungen, da ein «Spender» für seine Leistung diverse Gegenleistungen erhalte. Ausserdem stellten die Verlinkungen (Hyperlinke) auf Websites von anderen Stiftungen, Organisation und Unternehmen jeweils eine *steuerbare Werbeleistung* (und nicht eine von der Steuer ausgenommene Bekanntmachungsleistung) dar. Sodann gehe sie (die ESTV) bei den auf dem Konto ***1 erfassten, von der nahestehende Stiftung B. _____ an die Steuerpflichtige geleistete Zahlungen von weiterverrechneten *Personal- und Infrastrukturbenutzungsaufwendungen* für die entsprechende

Projektbewirtschaftung/-betreuung durch die Steuerpflichtige aus. Weiter habe ein *Personalverleih* an die nahestehenden Stiftung B. _____ und die C. _____ AG stattgefunden. Die Leistungen von Herrn D. _____ für die Buch- und Geschäftsführung dieser nahestehenden Gesellschaften stellten steuerbare Erträge aus dem Personalverleih dar. Personaleinsätze von Herrn D. _____ seien auch nicht drittpreiskonform verrechnet worden; daraus folgten weitere Korrekturen. Zudem stellten die Einnahmen aus den *Bilderverkäufen* des Stifters steuerbare Leistungen dar. Sodann seien in zwei Geschäftsfällen *Beratungsleistungen* beansprucht worden; diese nicht verbuchten Umsätze stellten keine «Sachspenden» dar, sondern steuerbare Leistungen. Letztlich müssten Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland versteuert werden.

B.b Mit Schreiben vom 22. April 2020 teilte die Steuerpflichtige betreffend die EM mit, dass sie Fr. 200'000.-- unter ausdrücklichem Vorbehalt überweisen werden. Die Zahlung erfolgte am 24. April 2020 (mit dem Vermerk «unter Vorbehalt»).

B.c Wiederum mit Schreiben vom 27. Mai 2020 sowie vom 26. April 2021 bestritt die Steuerpflichtige – mit Ausnahme der Ziffer 1.6 (Kostenweiterrechnungen an Dritte und Mitarbeiter) – sämtliche Ziffern der EM und begründete ihre Bestreitungen.

B.d Mit Verfügung vom 24. Februar 2022 bestätigte die ESTV die Steuerforderung gemäss EM vollumfänglich.

B.e Mit E-Mail vom 2. März 2022 ersuchte der Vertreter der Steuerpflichtigen um Akteneinsicht, welche am 4. März 2022 gewährt wurde.

C.

C.a Mit Eingabe vom 28. März 2022 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen die Verfügung vom 24. Februar 2022 und beantragte die Aufhebung und Neufestsetzung der Steuernachforderung für die Steuerperioden 2014 bis 2018. Zugleich reichte die Steuerpflichtige diverse Beweismittel ein.

C.b Mit Schreiben vom 13. Juni 2023 ersuchte die ESTV die Steuerpflichtige um zusätzliche Informationen und die Einreichung weiterer Beweismittel. Dieser Aufforderung kam die Steuerpflichtige innert erstreckter Frist am 31. August 2023 (teilweise) nach und reichte weitere Beweismittel ein.

C.c Mit Einspracheentscheid vom 30. Januar 2024 hiess die ESTV die Einsprache der Steuerpflichtigen in Höhe von Fr. 17'420.10 teilweise gut, im

Übrigen wies sie die Einsprache ab. Sie setzte die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2014 bis 2018 (Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2018) gemäss Ziffer 3 der Erwägungen fest (Ziff. 1). Sie verfügte weiter, die Steuerpflichtige schulde der ESTV für die Steuerperioden 2014 bis 2018 (Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2018) eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 456'037.-- zzgl. Verzugszins zu 4 % seit dem 30. April 2017 und zu 4.75 % seit dem 1. Januar 2024 (kein Verzugszins sei für die Zeit vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 geschuldet; Ziff. 2). Die Zahlung der Steuerpflichtigen von Fr. 200'000.-- werde an die Steuer- und Verzugszinsforderung angerechnet (Ziff. 3).

D.

D.a Mit Eingabe vom 1. März 2024 lässt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 30. Januar 2024 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt, der Einspracheentscheid vom 30. Januar 2024 sei aufzuheben und sie (die Beschwerdeführerin) sei rückwirkend per 1. Januar 2014 aus der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 10 MWSTG zu entlassen (Ziff. 1). Eventualiter sei die Steuernachforderung für die Steuerperioden 2014 bis 2018 neu festzusetzen (Ziff. 2); dies alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

D.b Mit Vernehmlassung vom 15. April 2024 beantragt die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz), die Beschwerde vom 1. März 2024 sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 216.45 teilweise gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen.

D.c Mit unaufgeforderter Stellungnahme vom 7. Mai 2024 nimmt die Beschwerdeführerin zur vorinstanzlichen Vernehmlassung Stellung. Sie hält dabei an ihren Anträgen fest, bekräftigt ihre bereits vorgebrachte Argumentation und reicht weitere Beweismittel nach.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG,

SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 30. Januar 2024 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Zudem ist die Vorinstanz eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

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

1.3 Der Einspracheentscheid ist an die Beschwerdeführerin adressiert, welche von diesem in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht betroffen ist und am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat. Sie ist daher zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführerin kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG). Es wendet das Recht von Amtes wegen an und ist an die Begründung der Parteien nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

1.5

1.5.1 Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss. Der Untersuchungsgrundsatz wird im Mehrwertsteuerverfahren indes dadurch relativiert, dass den Verfahrensbeteiligten spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (Art. 13 VwVG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG; BVGE 2009/60 E. 2.1.2). 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; ANDRÉ 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 (siehe 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-719/2018 vom 2. Mai 2019 E. 2.5).

1.5.2 Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des BGer 1C_514/2023 vom 4. März 2024 E. 4.2). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist. Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER ET AL., a.a.O., Rz. 3.141; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6002/2022 vom 21. Dezember 2023 [teilweise bestätigt durch Urteil des BGer 9C_72/2024 vom 29. April 2024] E. 1.4.3 mit Hinweis).

1.5.3 Ist ein Sachverhalt nicht erstellt bzw. bleibt ein Umstand unbewiesen, ist zu regeln, wer die Folgen der Beweislosigkeit trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen). Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweibelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche eine Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (anstelle vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BGer 2C_709/2017 vom 25. Oktober 2018 E. 3.2; 2C_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-6390/2016, A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.4 mit weiteren Hinweisen).

1.5.4 Liegen Beweisschwierigkeiten vor, die typischerweise bei bestimmten Sachverhalten auftreten, werden Beweiserleichterungen vorgesehen, zum Beispiel indem das Beweismass herabgesetzt (Glaubhaftmachung statt des vollen Beweises) wird (vgl. BGE 147 II 309 E. 5.2; 128 III 271

E. 2b/bb; MOSER ET AL., a.a.O., Rz. 3.152). Die Beweiserleichterung setzt demnach eine «Beweisnot» voraus. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn ein strikter Beweis nach der Natur der Sache nicht möglich oder nicht zumutbar ist, insbesondere wenn die von der beweisbelasteten Partei behaupteten Tatsachen nur mittelbar durch Indizien bewiesen werden können. Eine «Beweisnot» liegt aber nicht schon darin begründet, dass eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können nicht zu einer Beweiserleichterung führen (BGE 149 III 218 E. 2.2.3; 130 III 321 E. 3.2, je mit Hinweisen). Schliesslich führen Beweisschwierigkeiten grundsätzlich nicht zu einer Umkehr der Beweislast (LARDELLI/VETTER, in: Geiser/Fountoulakis [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 1 – 456 ZGB, 7. Aufl. 2022 [nachfolgend: BSK ZGB], Art. 8 N. 71; vgl. zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 2.2.2; A-3256/2014 vom 11. August 2015 E. 2.7.2; A-7570/2009, A-7572/2009 vom 22. Juni 2011 E. 2.3.2).

1.5.5 Für die Beweislastverteilung ist es grundsätzlich irrelevant, ob die mehrwertsteuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten nachkommt. So gilt, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit von steuermindernden Tatsachen in der Regel auch dann trägt, wenn sie die ihr durch das Selbstveranlagungsprinzip auferlegten Pflichten verletzt (Urteile des BVGer A-4140/2021 vom 20. April 2023 E. 1.8.2 mit weiteren Hinweisen; A-7570/2009, A-7572/2009 vom 22. Juni 2011 E. 2.3.3; A-5004/2007 vom 11. September 2009 E. 1.3.2; vgl. zur Rechtsprechung des Bundesgerichts, welche die Mitwirkungspflicht ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich von Art. 8 ZGB ausgeklammert hat: BGE 133 V 205 E. 5.5; 119 II 305; vgl. auch: BGE 147 III 139 E. 3.1.2; vgl. auch: LARDELLI/VETTER, BSK ZGB, Art. 8 N. 71). Zwischen Untersuchungsgrundsatz, Mitwirkungspflicht, Beweislastverteilung und Beweislosigkeit besteht trotzdem ein gewisser Zusammenhang. Wirkt die steuerpflichtige Person nämlich an der Ermittlung steuerbegründender oder steuermehrender Tatsachen pflichtwidrig (vgl. bspw. zur Auskunftspflicht gemäss Art. 68 Abs. 1 MWSTG, welche auch die Herausgabe von Geschäftsbüchern und den zugehörigen Belegen beinhaltet) und schuldhaft nicht gehörig mit – und vereitelt sie dadurch den von der Steuerbehörde zu leistenden Beweis – oder ist der steuerpflichtigen Person die Ermittlung steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen aus Gründen, die sie nicht zu vertreten hat, unmöglich oder nicht zumutbar, so befindet sich die Steuerbehörde bzw. die steuerpflichtige Person in einem unverschuldeten Beweisnotstand (vgl.

zuvor E. 1.5.4), der es verbietet, nach der allgemeinen Beweislastregel zuungunsten der beweisbelasteten Behörde bzw. steuerpflichtigen Person zu entscheiden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-7570/2009, A-7572/2009 vom 22. Juni 2011 E. 2.3.3 mit weiteren Hinweisen; siehe zum Untersuchungsnotstand der Veranlagungsbehörde [bei den direkten Steuern]: MARTIN ZWEIFEL ET AL., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl. 2024, § 15 N. 12, wonach die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde bei einem Untersuchungsnotstand zwangsläufig erlöschen müsse).

1.6 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 Beweismündigung; vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1; 131 I 153 E. 3; 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 1.3.3 mit weiteren Hinweisen; ALFRED KÖLZ ET AL., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 4. Aufl. 2025, Rz. 537).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-2668/2019 vom 6. April 2021 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.2

2.2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Die steuerpflichtige Person stellt dabei eigenständig fest, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 und 66 MWSTG) erfüllt, ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet somit, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich ist (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteile des BGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.2; A-2788/2018 vom 27. September 2018 E. 2.6; nichts daran ändert, dass neuere deutschsprachige Bundesgerichtsentscheide von «modifizierter Selbstveranlagung» sprechen [BGE 144 I 340 E. 2.2.1 mit Hinweisen]).

2.2.2 Die ESTV kann bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen (Art. 78 MWSTG; Urteil des BGer 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.2). Diese werden mit einer Einschätzungsmitteilung abgeschlossen, welche den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Steuerperiode und die steuerliche Nachbelastung bzw. Steuergutschrift festhält (Art. 78 Abs. 5 MWSTG; vgl. BEATRICE BLUM, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2019], Art. 78 N. 46). Die ESTV hat die Steuerforderung für die betreffende Steuerperiode im Rahmen ihrer Einschätzungsmitteilung umfassend zu prüfen (Urteil des BGer 2C_190/2015 vom 27. Juli 2015 E. 2.2).

2.3

2.3.1 Bis zum 31. Dezember 2017 regelte Art. 10 Abs. 1 MWSTG, dass steuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Absatz 2 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt (Bst. a) und unter eigenen Namen nach aussen auftritt (Bst. b). Von der Steuerpflicht nach Absatz 1 ist gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTG unter anderem befreit, wer als nicht gewinnstrebig, ehrenamtlich geführter Sport- oder Kulturverein oder als gemeinnützige Institution im Inland weniger als Fr. 150'000.-- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er oder sie nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet; der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer (Bst. c).

2.3.2 Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG in der ab 1. Januar 2018 geltenden Fassung ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und entweder (Bst. a) mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder (Bst. b) Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat. Ein Unternehmen betreibt gemäss Art. 10 Abs. 1^{bis} MWSTG, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht als Entgelt gelten (Bst. a) und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Bst. b). Von der Steuerpflicht ist gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTG unter anderem befreit, wer als nicht gewinnstrebig, ehrenamtlich geführter Sport- oder Kulturverein oder als gemeinnützige Institution innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als Fr. 150'000.-- Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (Bst. c [Stand bis zum 31. Dezember 2022]).

2.4

2.4.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen – wie gezeigt (E. 2.1) – unter anderem die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Inlandsteuer, Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

2.4.2 Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). 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. [nachfolgend: Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer], 6939).

2.4.3 Steuerobjekt der Inlandsteuer bildet ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis. Ein solches wird durch folgende Tatbestandsmerkmale, die kumulativ erfüllt sein müssen, charakterisiert:

- Es bedarf einer *Leistung* zwischen zwei Beteiligten (Leistungserbringer und Leistungsempfänger);
- der erbrachten Leistung muss ein *Entgelt* (Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer

Leistung aufwendet; Art. 3 Bst. f MWSTG) als Gegenleistung gegenüberstehen;

- die Leistung und das Entgelt müssen miteinander *innerlich wirtschaftlich verknüpft* sein, wobei nach Rechtsprechung und Doktrin zur Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt die Sicht des Leistungsempfängers einzunehmen ist (vgl. statt vieler: BGE 140 I 153 E. 2.5.2; Urteil des BGer 2C_585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 3.2 mit Hinweis; Urteil des BVGer A-2528/2022 vom 15. Februar 2024 E. 2.2.2 mit weiteren Hinweisen; FELIX GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 3 N. 41).

Fehlt eine dieser Voraussetzungen, besteht in Bezug auf die Inlandsteuer kein Steuerobjekt und der Vorgang steht ausserhalb des Geltungsbereichs der (schweizerischen) Mehrwertsteuer (Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, 6958; zum Ganzen statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-2668/2019 vom 6. April 2021 E. 2.2.2 mit weiteren Hinweisen).

Sodann hat die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2025 [nachfolgend: MWSTG Kommentar 2025], Art. 18 N. 14 f.). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses ist damit nicht von Bedeutung, ob die Leistung oder das Entgelt (oder beide) mit oder ohne rechtliche (vertragliche) Verpflichtung erbracht werden. Vielmehr genügt eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt, wobei diese (zumindest) aus Sicht des Leistungsempfängers bejaht werden können muss (Urteile des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.2.1; A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.5; A-3677/2016 vom 6. August 2018 E. 3.2.2 f.; A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.1.5 f.; vgl. CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 18 N. 16 f. mit weiteren Hinweisen). Auch die buchhalterische Erfassung von Leistungen kann nach konstanter Rechtsprechung lediglich ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation sein, vermag jedoch die wirtschaftliche Realität nicht zu ändern (Urteile des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 2.4; A-3437/2015 vom 2. Mai 2016 E. 2.2.2; A-2464/2015 vom 11. November 2015 E. 2.2.3 mit Hinweis).

2.4.4 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, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 757 ff., S. 772). Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-2528/2022 vom 15. Februar 2024 E. 2.2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.4.5 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 E. 4.3.3; PIERRE-MARIE GLAUSER, MWSTG Kommentar 2025, 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, MWSTG Kommentar 2025, Art. 20 N. 37; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1356/2022 vom 27. Oktober 2022 E. 3.2.3).

2.4.6 Im alten Mehrwertsteuerrecht wurde der Rechnung eine zentrale Bedeutung beigemessen. Sie war nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern stellte ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich stattgefunden hat (BGE 131 II 185 E. 5; Urteile des BGer 2C_1151/2014 vom 4. Juni 2015 E. 4.1; 2C_561/2009 vom 25. März 2011 E. 4.1 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-3497/2015 vom 25. Februar 2016 E. 3.1; A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5 mit Hinweisen; vgl. auch: CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 18 N. 38 mit weiteren Hinweisen). Unter dem neuen Mehrwertsteuerrecht ist die Bedeutung der Fakturierung zu relativieren; bei der Beurteilung, wer Leistungserbringer ist, sind die gesamten Umstände massgeblich (vgl. CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 18 N. 38). Die Rechnung ist nach wie vor ein zu berücksichtigendes, aber nicht mehr das entscheidende Kriterium (CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 18 N. 37). Entspricht eine Rechnung den mehrwertsteuerlichen Anforderungen (Art. 3 Bst. k MWSTG), so das Bundesgericht unlängst, «stellt sie ein wichtiges Indiz dafür dar, dass die fakturierende Person (Rechnungsadressant) auch tatsächlich die leistungserbringende Person ist und die in der Rechnung ausgewiesene Leistung erbracht hat, während spiegelbildlich der Rechnungsadressat grundsätzlich als leistungsempfangende Person zu gelten hat» (Urteil des BGer 9C_185/2024, 9C_188/2024 vom 4. November 2024 E. 4.1 mit Hinweis auf 2C_680/2021 vom 31. Mai 2022 E. 3.4.3 f.; vgl. auch: Urteil des BGer 9C_433/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 5.4.3 [zur Publikation vorgesehen]). Ergibt sich die Zuordnung von Leistungen indessen bereits aus dem öffentlichen Recht, kommen den konkreten Verträgen und Rechnungen keine entscheidende Bedeutung zu (Urteil des BGer Urteil 9C_185/2024, 9C_188/2024 vom 4. November 2024 E. 7.1.2).

2.4.7 Mangels Leistung – bzw. weil diesen Mittelflüssen die innere wirtschaftliche Verknüpfung mit einer mehrwertsteuerlichen Leistung fehlt (vgl. E. 2.4.3) – gelten namentlich die in Art. 18 Abs. 2 Bst. a-I MWSTG genannten Mittelflüsse nicht als Entgelt (sog. Nicht-Entgelte; vgl. Urteile des BVGer A-6558/2020 vom 13. April 2022 E. 4.1 mit weiteren Hinweisen; A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 2.5).

2.5 Zu den sog. Nicht-Entgelten nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG zählen unter anderem *Spenden*.

2.5.1 Eine Spende gemäss Art. 3 Bst. i MWSTG ist eine freiwillige Zuwendung in der Absicht, den Empfänger oder die Empfängerin zu bereichern

ohne Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinne (vgl. BGE 149 II 255 E. 2.4.1; 141 II 182 E. 3.3).

Die Spende erscheint nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als eine Zuwendung, wobei es sich auch dabei um eine Geld-, Sach- oder Dienstleistung handeln kann, welche die spendende Person erbringt oder veranlasst. Von der «Freiwilligkeit» der Zuwendung ist auszugehen, wenn die spendende Person keiner gesetzlichen oder (vertrags-) rechtlichen Verpflichtung unterliegt, die empfangende Person zu begünstigen. Sodann setzt Art. 3 Bst. i MWSTG einerseits eine Begünstigungsabsicht voraus, die sich im Willen äussert, die empfangende Person zu bereichern. Der tatsächlichen Entreicherung auf Ebene der spendenden Person steht die beabsichtigte Bereicherung auf Ebene der empfangenden Person gegenüber. Andererseits ergeht die Spende frei von der Erwartung einer rechtserheblichen Gegenleistung. Die Spende erfolgt mithin nicht, um auf diese Weise eine von der begünstigten Person erbrachte individuell-konkrete (Haupt-)Leistung abzugelten (BGE 149 II 255 E. 2.4.2.1 mit weiteren Hinweisen; 141 II 182 E. 3.3). Die spendenempfangende Person kann weitgehend nach Gutdünken über die erlangten Mittel verfügen, was nicht ausschliesst, dass Spenden im Hinblick auf ein bestimmtes Projekt getätigt werden. Grundsätzlich unterliegt die begünstigte Person keinerlei rechtlich normierter Verhaltensbindung, abgesehen davon, dass sie etwa die Zuwendung in einer Publikation in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt (sogleich: E. 2.5.2). Mit dieser geringfügigen Einschränkung erlangt die begünstigte Person die Mittel zur freien Verfügung (BGE 149 II 255 E. 2.4.2.2).

Eine Zuwendung gilt – wie erwähnt – gemäss Art. 3 Bst. i MWSTG auch dann als Spende, wenn sie in einer Publikation in neutraler Form ein- oder mehrmalig erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders verwendet wird oder es sich um Beiträge von Passivmitgliedern sowie von Gönnern und Gönnerinnen an Vereine oder an gemeinnützige Organisationen handelt. Beiträge von Gönnern und Gönnerinnen an gemeinnützige Organisationen gelten auch dann als Spende, wenn die gemeinnützige Organisation ihren Gönnern und Gönnerinnen freiwillig Vorteile im Rahmen des statutarischen Zwecks gewährt, sofern sie dem Gönner oder der Gönnerin mitteilt, dass kein Anspruch auf die Vorteile besteht. Bis zum 31. Dezember 2017 wurden gemäss Art. 3 Bst. i MWSTG Beiträge von Passivmitgliedern sowie von Gönnern und Gönnerinnen an Vereine oder an gemeinnützige Organisationen den Spenden gleichgestellt.

Als *Gönner* gelten Personen, deren Beiträge hauptsächlich die Unterstützung des Begünstigten und nicht der Erhalt einer Gegenleistung bezwecken. Nicht als Gegenleistung gelten Vergünstigungen, welche üblicherweise Passivmitgliedern und Gönnern als Dank gewährt werden. Macht die gemeinnützige Organisation darüber hinaus ihren Gönnern davon Mitteilung, dass sie ihnen im Rahmen des statutarischen Zwecks freiwillig Vorteile gewähren kann, muss sie die Gönner gleichzeitig darauf hinweisen, dass kein Anspruch auf die Vorteile besteht, damit die Gönnerbeiträge immer noch als Spende qualifiziert werden (MWST-Info 05 «Subventionen und Spenden» [nachfolgend: MI 05], Ziff. 2.3.1). Die Verdankung des Mitglieder- oder Gönnerbeitrages im Rahmen des sozial Üblichen ist somit keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne. Dies gilt auch dann, wenn Passivmitglieder und Gönner zwecks Verdankung ihres Beitrages an bestimmten Veranstaltungen der Einrichtung (z.B. Gratiseintritt zu einem Festanlass) teilnehmen können (MWST-Info 04 «Steuerobjekt» [nachfolgend: MI 04], Ziff. 6.14).

2.5.2 Wie soeben gezeigt, gilt eine Zuwendung auch dann als Spende, wenn sie in einer Publikation in neutraler Form ein- oder mehrmalig erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders verwendet wird (Art. 3 Bst. i Ziff. 1 MWSTG). Eine Nennung einer Zuwendung «in neutraler Form» im Sinne von Art. 3 Bst. i Ziff. 1 MWSTG kann nach Verwaltungspraxis und Doktrin nur vorliegen, wenn die Nennung des Zuwendenden in der Publikation nicht mit Werbeslogans versehen ist, darin nicht auf seine Produkte hingewiesen wird und auch keine zusätzlichen Bemerkungen zu seiner Geschäftstätigkeit enthalten sind (Urteile des BVGer A-2978/2019 vom 30. April 2020 E. 2.3.4.2; A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.4; MI 05, Ziff. 2.2.1; GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 3 N. 64). Diese Regelung dient der Abgrenzung von (mangels Entgelts bzw. Leistungsverhältnisses) nicht steuerbaren Verdankungen von Spenden von den grundsätzlich steuerbaren Werbe- bzw. Bekanntmachungsleistungen (vgl. Urteile des BVGer A-2978/2019 vom 30. April 2020 E. 2.3.4.2; A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.4). Keine Spende liegt vor, wenn die Zahlung erkennbar um Erlangung einer Leistung willen erbracht wird (vgl. BGE 149 II 255 E. 2.4.2.1; 141 II 182 E. 3.3; Urteil des BGer 2C_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.3; GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 3 N. 62).

2.6

2.6.1 Gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG sind *Bekanntmachungsleistungen*, die gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter oder Dritte

zugunsten gemeinnütziger Organisationen erbringen, von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Eine Bekanntmachungsleistung beruht auf einem Leistungsverhältnis, derweil Spenden – wie aufgezeigt (E. 2.5) – als freiwillige Zuwendungen in der Absicht, den Empfänger ohne Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn zu bereichern, gelten (vgl. Art. 3 Bst. i MWSTG; Urteil des BGer 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.3; Urteile des BVerfG A-2978/2019 vom 30. April 2020 E. 2.3.4.2; A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.4; GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 3 N. 61 f.).

2.6.2 Bekanntmachungsleistungen sind Leistungen, mit welchen eine Zuwendung – d.h. die Unterstützung oder Förderung – in einer Form der Öffentlichkeit bekannt gemacht wird, die über die neutrale Nennung in einer Publikation hinausgeht. Sie bezweckt das In-Verbindung-Bringen der zuwendenden Person mit einer bestimmten Organisation, mit dem Ziel, den Bekanntheitsgrad und das Image der zuwendenden Person zu fördern (vgl. Urteile des BVerfG 2C_466/2020 vom 26. August 2020 E. 4.4; 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.2; Urteile des BVerfG A-2978/2019 vom 30. April 2020 E. 2.3.4.1; A-1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.4; MI 04, Ziff. 6.27.3). Die zuwendende Person erhofft sich eine Verbesserung ihrer Marktposition, zumindest eine positive Wirkung auf ihre «Public Relations» (Marketing- und Kommunikationsziele; geht über die blosser Dankagung hinaus); ihr soziales Engagement soll ersichtlich und damit ein Imagegewinn erzielt werden (MI 04, Ziff. 6.27.3; GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 3 N. 63 mit Hinweis auf Urteil des BVerfG 2C_967/2013 vom 19. Mai 2014 E. 2.3). Eine Bekanntmachungsleistung liegt vor, wenn für das Publikum erkennbar ist, dass nicht Werbung für das Unternehmen oder eine Organisation beziehungsweise für deren Tätigkeit und Produkte betrieben wird, sondern auf das Engagement des Unternehmens gegenüber der bekanntmachenden Organisation (bzw. das Engagement der Organisation) aufmerksam gemacht werden soll. Es muss jedoch nicht in jedem Fall ausdrücklich auf die Unterstützung hingewiesen werden, sofern sich diese Tatsache aus den Umständen ergibt (z.B. Bekanntgabe der Zuwendung bzw. des Zuwendenden anlässlich einer Veranstaltung; MI 04, Ziff. 6.27.3).

2.6.3 Eine *steuerbare Werbeleistung* und keine Bekanntmachungsleistung liegt vor, wenn nicht die Mitteilung der Unterstützung oder Förderung im Vordergrund steht, sondern die Bekanntmachung eines Unternehmens oder einer gemeinnützigen Organisation beziehungsweise seiner/ihrer Leistungen (Produktwerbung) oder auch Tätigkeit (MI 04, Ziff. 6.27.4). Bei

einer steuerbaren Werbeleistung wird ohne Bezug zu einer Zuwendung ein Unternehmen bekannt gemacht oder für dessen Leistungen (Waren und Dienstleistungen) geworben beziehungsweise wenn einem Unternehmen ermöglicht wird, für sich oder seine Leistungen (Waren und Dienstleistungen) Werbung zu machen (MI 04, Ziff. 6.27.3).

2.7

2.7.1 Die Steuer wird vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet (Art. 24 Abs. 1 MWSTG). Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar (E. 2.4.3), sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (vgl. BGE 132 II 353 E. 4.1; BVGE 2011/44 E. 3.1; Urteil des BVGer A-2430/2019 vom 29. Dezember 2020 E. 2.4.1).

2.7.2 Der Grundsatz gemäss Absatz 1 wird durch Art. 24 Abs. 2 MWSTG eingeschränkt. Danach gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine eng verbundene Person (E. 2.7.3) als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs (sog. «dealing at arm's length»; vgl. BGE 142 II 488 E. 3.5.2; Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.2; A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.2; A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.2; A-5556/2019 vom 28. Mai 2020 E. 2.3.2; A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3; GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 24 N. 12).

2.7.3 Gemäss Art. 3 Bst. h MWSTG (in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung [AS 2009 5203]) gelten als «eng verbundene Personen» die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen. Eine massgebende Beteiligung lag vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Art. 69 DBG überschritten wurden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorlag (Urteil des BVGer A-4155/2021 vom 31. Mai 2022 E. 2.4.1 mit weiteren Hinweisen). Seit dem 1. Januar 2018 gelten die Inhaber und Inhaberinnen von mindestens 20 % des Stamm- oder Grundkapitals eines Unternehmens oder von einer entsprechenden Beteiligung an einer Personengesellschaft oder ihnen nahestehende Personen als eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h Ziff. 1 MWSTG [in der ab 1. Januar 2018 geltenden Fassung]). Als eng verbundene Personen gelten auch Stiftungen und Vereine, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht; nicht als eng verbundene Personen gelten Vorsorgeeinrichtungen (Art. 3 Bst. h Ziff. 2 MWSTG [in der ab 1. Januar 2018 geltenden Fassung]). Als nahe stehende Personen

gelten etwa verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen (Familienmitglieder und Verwandte), aber auch Schwesterngesellschaften oder Grossmuttergesellschaften. Von Schwesterngesellschaften ist die Rede, wenn zwei Unternehmen vom gleichen Beteiligungsinhaber (meist eine Muttergesellschaft) beherrscht werden (CLAVADETSCHER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 3 N. 156, N. 158 und N. 179).

Bei Tauschverhältnissen gilt gemäss Art. 24 Abs. 3 MWSTG der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung.

2.7.4 Die Anwendbarkeit dieses Drittvergleichs bedingt eine Leistung zu einem Vorzugspreis, also zu einem Entgelt, welches nicht mit dem Preis übereinstimmt, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (sog. «Drittpreis»; vgl. Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.4; A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 2.2.4.3; A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.2). Im Weiteren muss es sich beim Empfänger der Leistung um eine eng verbundene Person im Sinne von Art. 3 Bst. h MWSTG (E. 2.7.3) handeln (Urteil des BVGer A-4190/2020, A-4195/2020 vom 15. Dezember 2021 E. 3.2.3).

2.7.5 Rechtsfolge einer solchen Leistung zu einem Vorzugspreis an eine eng verbundene Person ist, dass für die Bemessung der Mehrwertsteuer eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Massgebend ist der Drittpreis, das heisst der Preis, den ein Dritter der gleichen Abnehmerkategorie auf dem Markt üblicherweise für dieselbe Leistung zu bezahlen hätte (sog. «Marktwert»; vgl. Urteil des BGer 2C_778/2008 vom 8. April 2009 E. 3.1; zum Ganzen auch: Urteile des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 2.2.5; A-2490/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.4; A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3; A-6831/2013 vom 8. Juli 2015 E. 3.2.2.3). Dieser Drittpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden (Urteil des BVGer A-2137/2018 vom 15. Januar 2020 E. 3 mit weiteren Hinweisen).

3.

3.1 Nicht mehr strittig ist die Nachforderung der Bezugssteuer der Steuerperiode 2014 in Höhe von Fr. 1'273.-- für Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland (ausführlich: E. 12.2). Mit den Urteilen des BGer 2C_563/2022 vom 31. Oktober 2022 E. 1.2 und 2C_392/2022 vom 15. November 2022 E. 3.6 ff. wurde die seitens des BVGer angestossene Rechtsprechung (vgl.

Urteil des BVGer A-4848/2021 vom 1. April 2022 E. 5.2) insoweit fortentwickelt, als dass die Steuerforderung nicht bloss bei teilweiser schriftlicher Anerkennung oder teilweiser vorbehaltloser Bezahlung einer Einschätzungsmittelteilnahme teilweise in Rechtskraft erwächst (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Vielmehr erwachsen nach der genannten Rechtsprechung auch Verfügungen, Einspracheentscheide oder Urteile im Sinne von Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG – insoweit sie nicht oder nicht mehr bestritten sind – partiell in Rechtskraft und bewirken damit die partielle Rechtskraft der ihnen zugrundeliegenden Steuerforderung. In diesem Sinne ist der angefochtene Entscheid im oben bezifferten Umfang, in welchem er nicht mehr bestritten ist (in Höhe von Fr. 1'273.--) in Rechtskraft erwachsen.

3.2

3.2.1 Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; 138 II 169 E. 3.2; 133 II 366 E. 3.3). Art. 42 Abs. 6 MWSTG sieht eine absolute Festsetzungsverjährung von zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor, in welcher die Steuerforderung entstanden ist. Es kann folglich ab dem 1. Januar 2025 für die Steuerperiode 2014 keine zusätzliche Mehrwertsteuer mehr erhoben werden (vgl. für vergleichbare Konstellationen: Urteil des BGer 2C_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1; Urteil des BVGer A-3493/2023 vom 27. Februar 2024 E. 3.1.1).

3.2.2 Aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuerforderung in Bezug auf die Steuerperiode 2014 ist die Beschwerde im Umfang der die Steuerperiode 2014 betreffenden, noch nicht in Rechtskraft erwachsenen (vgl. E. 3.1) bzw. noch bestrittenen Steuernachforderung, das heisst im Umfang von Fr. 75'413.-- (Steuernachforderung 2014 von Fr. 76'686.-- abzüglich Fr. 1'273.--) gutzuheissen.

3.3

3.3.1 Infolge Verfolgung gemeinnütziger Zwecke (vgl. Sachverhalt Bst. A.b) handelt es sich bei der Beschwerdeführerin um eine gemeinnützige Organisation im Sinne von Art. 3 Bst. j MWSTG. Die Beschwerdeführerin finanziert sich unter anderem mit Beiträgen des sog. «E. _____». Hierfür wird zwischen der Beschwerdeführerin und der Geldgeberin bzw. dem Geldgeber eine «E. _____ Vereinbarung» abgeschlossen. Die natürlichen oder juristischen Personen, die diesem Kreis angehören, werden von der Beschwerdeführerin als «Mitglieder» bezeichnet. Dabei handelt es sich nicht um eine Mitgliedschaft im rechtlichen Sinne, denn der E. _____ ist nicht

in eine Rechtsform gekleidet. Weiter finanziert sie sich durch Beiträge von natürlichen Personen (ohne Abschluss einer solchen Vereinbarung) und anderen Stiftungen wie die Stiftung B._____, die ebenfalls vom Stifter der Beschwerdeführerin, F._____ sel. (nachfolgend: Stifter), gegründet wurde. Diese Beträge werden von der Beschwerdeführerin als «Einzelspender» bezeichnet. Durch den Verkauf von Bildern des Stifters der Beschwerdeführerin erzielt sie weitere Einnahmen.

Wenn die Beschwerdeführerin sich entscheidet, in einem neuen Land tätig zu werden (sog. «A._____-Land»), bietet sie sog. «Aufbauspenden» an. Liegt ein gewisses «Startkapital» vor, wird im entsprechenden Land die Tätigkeit aufgenommen. Mittels Unternehmenspatenschaften kann ein Geldgeber oder eine Geldgeberin sich mit «Ausbildungsspenden» engagieren und Kleinunternehmen (KMU) ermöglichen, am Programm der Beschwerdeführerin teilzunehmen. Für ein gefördertes KMU in einem Entwicklungs- oder Schwellenland wird jeweils ein Projektkürzel verwendet (unter anderem in Spendenvereinbarungen, auf Spendenrechnungen, in der Buchhaltung). Ein Geldgeber oder eine Geldgeberin kann selbst festlegen, in welchem Land ihr Beitrag eingesetzt werden soll (...). Wird in einer Spendenvereinbarung oder auf einer Spenderrechnung ein Projektkürzel genannt, wird der entrichtete Betrag diesem Projekt zugewiesen und grundsätzlich für diesen Zweck verwendet.

3.3.2 Im vorliegenden Fall ist noch strittig und zu prüfen, ob die von den «Mitgliedern» des E._____ geleisteten Zahlungen an die Beschwerdeführerin als Spenden oder als Entgelte zu qualifizieren sind (E. 4). Ausserdem gilt es zu klären, wie es sich bei den Zahlungen der sog. «Einzelspender» verhält (E. 5). Sodann sind die Zahlungen von fünf juristischen Personen an die Beschwerdeführerin zu qualifizieren (als Spenden oder Entgelte) und damit zusammenhängend, ob die Bekanntmachung dieser Zahlungen auf der Internetseite der Beschwerdeführerin als steuerbare Werbeleistung oder von der Steuer ausgenommene Bekanntmachungsleistung gilt (E. 6). Überdies muss geklärt werden, ob die Zahlungen von der nahestehenden Stiftung B._____ an die Beschwerdeführerin als Entgelt für die allfällige Projektbewirtschaftung/-betreuung oder als Spenden einzuordnen sind (E. 7). Die Steuernachforderung infolge Personalverleih an weitere nahestehende juristische Personen (Stiftung B._____ und C._____ AG) ist grundsätzlich unbestritten. Die Einnahmen aus Personalverleih unterliegen jedoch nur dann der Mehrwertsteuer, wenn sich ergibt, dass die Beschwerdeführerin subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist (E. 8). Auf die Personaleinsätzen von Herrn D._____ bei der C._____

AG und der Stiftung B._____ bzw. deren drittpreiskonformen Verrechnung, ist ebenfalls einzugehen (E. 9). Weiter wurden Kunstwerke des Stifters der Beschwerdeführerin veräussert. Hierbei ist zu prüfen, durch wen die Verkäufe erfolgten bzw. wem die Einnahmen zuzuordnen sind und ob es sich bei diesen um Entgelt oder Spenden handelt (E. 10). Schliesslich gilt es zu klären, ob zwischen den Leistungen der Beschwerdeführerin und den Leistungen (sog. «Sachspenden») von Herrn G._____ und der H._____ GmbH jeweils Tauschgeschäfte vorliegen oder ob es sich um Spenden gehandelt hat (E. 11) und wie es sich mit der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht und den Dienstleistungsbezügen aus dem Ausland verhält (E. 12).

4. Zahlungen der «Mitglieder» des E._____

4.1

4.1.1 Die *Beschwerdeführerin* führt hinsichtlich dieser Zahlungen aus, dass kein Leistungsaustausch vorliege und es sich somit um Nichtentgelte bzw. Spenden gemäss Art. 18 Abs. 2 MWSTG handle. Bei den «Mitgliedern» des E._____ handle es sich um einen offenen Kreis von natürlichen und juristischen Personen. Diese würden sich über eine bestimmte Zeitperiode hinweg zu jährlich wiederkehrenden, hohen Spenden für Projekte in A._____Länder verpflichten. Dafür werde eine schriftliche Vereinbarung erstellt.

4.1.2 Es sei «marketingtechnisch» sinnvoll, dass diese Personen durch besondere Vereinbarungen und Aufmerksamkeiten bzw. Anlässe «an der Stange» gehalten würden. Anlässe dienten der Beschwerdeführerin dazu, die Beziehung zu den Geldgebenden zu pflegen und weitere Werbung für ihren Stiftungszweck zu machen sowie die Spender-Community auszubauen; es solle möglichst ein kontinuierlicher Spendenzufluss aufrechterhalten werden. Die Anlässe seien für die Beschwerdeführerin ein sehr wichtiger Kommunikationskanal und diene dazu, das Vertrauen der Geldgebenden in die Stiftung zu erhalten und weiter zu vertiefen. Die Geldgebenden sollten «aus erster Hand und im Originalton» erfahren, was sie (die Beschwerdeführerin) mit den grosszügigen Spenden unterstütze oder was künftig gefördert werden soll, um eine langfristige, auf Vertrauen basierende Beziehung zwischen ihr (der Beschwerdeführerin) und den Spenderinnen und Spendern herzustellen.

4.1.3 Als Dank für die Spenden würden die «Mitglieder» des E._____ unter anderem zu einem Wochenende im Hotel I._____, einem Bankett

und verschiedenen Veranstaltungen eingeladen. An diesen Veranstaltungen würden Informationen zur Tätigkeit der Beschwerdeführerin vermittelt. Zudem hätten die «Mitglieder» des E._____ die Möglichkeit, an einer sog. «Investorenreise» in die Projektländer (A._____-Land) teilzunehmen, wobei diese Reise vom «Mitglied» des E._____ selber bezahlt werden müsse. Die Beträge der einzelnen Spendenzahlungen, welche sie (die Beschwerdeführerin) anstrebe und auch erziele, seien überdurchschnittlich hoch. Dementsprechend müsse sie ihre Veranstaltungen auch eher in einem «gehobenen Rahmen» durchführen; ein «Sandwich an einem Stehtisch» sei nicht der geeignete Rahmen, um eine «Spende in der Höhe von Fr. 20'000.-- beliebt zu machen».

4.1.4 Die Zahlungen der «Mitglieder» des E._____ seien – so die Beschwerdeführerin weiter – erfolgt, damit sie (die Stiftung bzw. Beschwerdeführerin) das erhaltene Geld für den gewünschten Zweck verwende. Das Motiv der E._____-Mitglieder sei somit die Spende, der allenfalls im Sinne eines Dankeschöns erhalten wirtschaftliche Vorteil sei nebensächlich. Ausserdem bestünde zwischen den *Zahlungen und den erbrachten Leistungen wertmässig ein grosses Missverhältnis*. Für die Anlässe im Hotel I._____ seien in den Jahren 2014 bis 2018 pro «Mitgliedschaft» im E._____ durchschnittlich Spendeneinnahmen von jährlich Fr. 20'789.-- erzielt worden, wobei die durchschnittlichen Kosten für einen Teilnehmer Fr. 383.-- ausmachten (1.84 % eines «Beitrages»). Für die E._____-Bankette stünden die durchschnittlich Spendeneinnahmen von jährlich Fr. 20'789.-- marginalen Kosten von lediglich Fr. 106.-- gegenüber. Die E._____-Mitglieder würden wirtschaftlich unvernünftig handeln, wenn sie für eine Leistung im Wert von insgesamt Fr. 489.-- einen Preis von Fr. 20'789.-- bezahlen würden. Daher stelle der Besuch der Anlässe ein untergeordnetes Motiv dar. Vielmehr hätten die zahlenden Personen sie (die Beschwerdeführerin) bereichern wollen, damit sie ihren Aufgaben nachgehen könne. Aufgrund des wertmässigen Missverhältnisses sei davon auszugehen, dass zwischen Zahlung und Leistung keine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehe. Das Missverhältnis – und auch die *Rechtsform* der Beschwerdeführerin als gemeinnützige Organisation – begründe eine *tatsächliche Vermutung*, dass das Motiv der Zahlenden in der Unterstützung und Bereicherung der Beschwerdeführerin gelegen habe. Die meisten E._____-Mitglieder hätten ausserdem nur vereinzelt an Anlässen teilgenommen, was zeige, dass die Teilnahme an diesen Veranstaltungen nicht das ausschlaggebende Element gewesen sei.

4.1.5 Hinsichtlich ihres *eigenen Motivs* bzw. ihrer Entgeltserwartung führt die Beschwerdeführerin aus, dass es sich bei den Anlässen im Hotel I. _____ etc. primär um eine *Danksagung* an die E. _____-Mitglieder gehandelt habe, sowie darum, diese zu einem erneuten Abschluss einer E. _____-Vereinbarung zu motivieren. Die Einladungen seien aber *ohne Entgeltserwartung* ausgesprochen worden. Bei ihrer (der Beschwerdeführerin) Entgeltserwartung genüge nicht, irgendeine Erwartung auf einen wirtschaftlichen Vorteil darzulegen, sondern die Erwartung auf einen konkreten Mittelfluss, der als Entgelt für die wirtschaftliche Handlung anzusehen sei. Da auch andere Personen in das Fünfsternehotel eingeladen worden seien, werde ersichtlich, dass diese Einladung nicht davon abhängig gewesen sei, ob der Betrag gezahlt worden sei. Primäres Ziel der Anlässe sei es gewesen, bestehende Spenderinnen und Spender zu weiteren Zahlungen zu animieren bzw. an sich zu binden und potentielle Geldgeber, die noch keine Spenden geleistet hätten, zu akquirieren. Somit habe es sich um eine reine *Marketingmassnahmen* gehandelt. Dass sie keine Entgeltserwartungen gehabt habe, zeige sich auch an ihrer Rechtsform als gemeinnützige Stiftung, die sich primär über Spenden finanziere und diese auch als solche verbucht habe. Betreffend die Möglichkeit der E. _____-Mitglieder an Reisen teilzunehmen, argumentiert die Beschwerdeführerin, dass – zumindest heute – alle interessierten Personen daran teilnehmen könnten und es keine Exklusivität gegeben habe, wobei auch alle für diese Reise anfallenden Kosten von den Teilnehmenden separat hätten bezahlt werden müssen. Hierbei handle es sich somit nicht um einen verbrauchs-fähigen wirtschaftlichen Wert im Sinne von Art. 3 Bst. c MWSTG.

4.1.6 Hinsichtlich der *Sachverhaltserstellung* durch die Vorinstanz führt die Beschwerdeführerin aus, dass dieser nicht rechtsgenügend ermittelt worden sei. Die Vorinstanz habe es unterlassen, *jedes einzelne Leistungsverhältnis* daraufhin zu prüfen, ob es sich bei der Zahlung um ein Nicht-Entgelt oder ein Entgelt handle. Ihre (jene der Beschwerdeführerin) fehlende Entgeltserwartung sei von der Vorinstanz jedenfalls nicht widerlegt worden. Sie (die Beschwerdeführerin) sei hingegen ihrer Mitwirkungspflicht nachgekommen. Ihre Auflistung zeige nämlich, dass *alle Zahlungen einem bestimmten Verwendungszweck zugewiesen* worden seien, was einen Rückschluss auf das Zahlungsmotiv der zahlenden Person zulasse. In ihrer Buchhaltung würden nämlich die Beträge *je nach Verwendungszweck* auf verschiedenen Spendenertragskosten erfasst.

4.1.7 Schliesslich macht sie (die Beschwerdeführerin) geltend, dass bei der Mehrwertsteuer aufgrund des *Selbstdeklarationsverfahrens* eine

«Vermutung der Richtigkeit der Selbstdeklarationsveranlagung» gelte, wobei sie die Einnahmen als Spenden verbucht und behandelt hätte.

Die Frage des unternehmerischen Bereichs sei durch die Vorinstanz nicht wirklich behandelt und damit auch nicht bewiesen worden.

4.2

4.2.1 Die *Vorinstanz* hingegen stellt sich auf den Standpunkt, es liege ein Leistungsaustausch vor. Die E. _____-Mitglieder hätten Leistungen, wie eine Übernachtung in einem Fünfsternehotel oder die Teilnahme an einem Bankett, erhalten, welche davon abhängig gewesen seien, dass ein Beitrag geleistet werde. Ein innerer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Beiträgen und den Leistungen sei somit gegeben. Nur bei Leistungen mit einem unbedeutenden Geld- bzw. wirtschaftlichen Wert sei anzunehmen, dass aus Sicht des Leistungsempfängers die Leistung nicht Motivation und Anlass für die Zahlung der Beiträge seien, sondern die Unterstützung (und Bereicherung) im Vordergrund stehe («sozialübliches Dankeschön»). Die vorliegenden Leistungen hätten keinen unbedeutenden wirtschaftlichen Wert und könnten nicht als Vergünstigung (an Gönnerinnen und Gönner) oder als Verdankung im Rahmen des sozial Üblichen qualifiziert werden.

4.2.2 Die Zahlungsverprechen im Rahmen der Vereinbarungen stellten ausserdem einklagbare Ansprüche der Beschwerdeführerin und keine freiwilligen Beiträge im Sinne einer Spende dar. Im Gegenzug bestehe ein unbedingter Rechtsanspruch auf Teilnahme an diesen Anlässen. Zwar könne das «Fundraising» auch Anlässe umfassen, an welchen bestehende/potentielle Spender informiert würden. Die vorliegenden Leistungen hätten aber einen *wesentlichen wirtschaftlichen Wert*, der über die übliche Beziehungspflege hinausgehe und diene primär der Unterhaltung und dem Wohlbefinden der «Spender». Die Anlässe hätten zwar auch der Pflege der Beziehung gedient, es habe aber nicht mehr die Unterstützung im Vordergrund gestanden, sondern die Teilnahme an den Anlässen selbst. Die Buchhaltung zeige ausserdem, dass für diese Leistungen (Wochenende im I. _____) Aufwendungen in Höhe von rund Fr. 36'000.-- bis Fr. 54'000.-- verbucht worden seien.

4.2.3 Grundsätzlich wolle ein Spender die Tätigkeit eines Unternehmens fördern. Dabei werde mit einer Spende die Erwartung verknüpft, dass die Sach- oder Geldleistung in einer bestimmten Weise verwendet werde; dies stelle jedoch keine Gegenleistung dar. Da die «Spendenden» vorliegend eine erhebliche Gegenleistung erhielten, trete neben den Förderungswillen

gleichwertig die Erwartung, eine bestimmte Leistung zu erhalten. Daran ändere auch die Zweckbestimmung der «Spende» nichts. Da es sich bei der Teilnahme an den Reisen in ein «A. _____-Land» um ein exklusives Angebot für E. _____-Mitglieder handle, liege eine Leistung der Beschwerdeführerin an die E. _____-Mitglieder vor, selbst wenn die Reisekosten von diesen selber übernommen werden müssten.

4.2.4 Im Rahmen ihrer Vernehmlassung führt die Vorinstanz aus, dass unbestritten sei, dass die Beschwerdeführerin den E. _____-Mitgliedern mittels Vereinbarungen und Ausschreibungen auf ihrer Webseite Zusicherungen abgegeben haben, dass sie an diversen Anlässen teilnehmen könnten. Ausserdem stehe nicht im Streit, dass die Zahlungen und die in Anspruch genommenen bzw. in Aussicht gestellten Leistungen wertmässig nicht in einem «vernünftigen» Verhältnis gestanden hätten. Die E. _____-Mitglieder hätten einen Preis bezahlt, der über dem Drittpreis gelegen hätte, dies wohl auch mit der Absicht, die Beschwerdeführerin teilweise zu bereichern. Die innere wirtschaftliche Verknüpfung äussere sich im Vorliegen marktwirtschaftlich gleichwertiger Leistungen, wobei keine absolute Gleichwertigkeit verlangt werde. Beim Leistungsaustausch spiele es keine Rolle, ob Leistung und Gegenleistung wertmässig in einem vernünftigen Verhältnis stünden oder ob darin noch Goodwill-Leistungen, Sympathiezwendungen des Patrons aus der Unternehmenskasse und dergleichen enthalten seien. Es genüge, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft seien, dass die eine Leistung ohne die andere nicht erfolgt wäre. Es bestünde bei einem Missverhältnis somit gerade keine «tatsächliche Vermutung» für das Vorliegen einer Spende. Eine Aufteilung in einen Spenden- und einen Entgeltsanteil habe die Rechtsprechung stets abgelehnt.

4.2.5 Eine Spende werde – so betont die Vorinstanz – nicht in Erwartung einer Leistung gegeben, sondern freiwillig. Eine Übernachtung in einem Fünfsternehotel oder ein Abendessen würden nicht mehr als Vergünstigung zählen, die *üblicherweise* an Passivmitglieder und Gönner als Dank gewährt würden. Ausserdem genüge es für die Berechnung des Leistungswertes nicht, nur auf die Kosten des Leistungserbringers abzustellen, da dieser aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen sei. Zudem würden sich die verwendeten Zahlen als zu tief erweisen.

4.2.6 Eine Vermutung, dass Zahlungen an eine gemeinnützige Stiftung Spenden seien, existiere nicht und die Annahme, dass Menschen wirtschaftlich vernünftig handeln würden, sei kein taugliches Kriterium. Die Beschwerdeführerin hätte Entgelt erwartet. Sie verspreche ihren «Spendern»

auf ihrer Webseite und in ihren Verträgen, dass diese mit einer Begleitperson an einem Wochenende im Fünfsternehotel und auch an einem Bankett teilnehmen könnten. Im Gegenzug erwarte sie die Bezahlung der «Spende» in einer bestimmten Höhe, da nur derjenige, der einen Betrag von mindestens Fr. 10'000.-- bezahle, die versprochenen Leistungen erhalte. Hierdurch bringe die Beschwerdeführerin zum Ausdruck, dass sie diesen Wochenenden den entsprechenden Mindestwert zuordne (bzw. diesen Mindestbetrag für die Teilnahme erwarte).

4.2.7 Es bestünde überdies keine «Vermutung der Richtigkeit der Selbstdeklarationsveranlagung»; sowohl das Gesetz, als auch die durch die ständige Rechtsprechung angewendete und gestützte Beweislastverteilung spreche dagegen.

4.3 Bei der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt oder nicht, ist ausschlaggebend, ob den Zahlungen der E. _____-Mitglieder eine *innerlich wirtschaftlich verknüpfte* Leistung (der Beschwerdeführerin) gegenübersteht. Zu Recht unbestritten ist, dass die an die E. _____-Mitglieder erbrachten Hotelübernachtungen und Abendessen verbrauchsfähige wirtschaftliche Werte darstellen. Nicht im Streit liegt sodann, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine gemeinnützige Organisation im Sinne des MWSTG handelt. Aus den Akten ergibt sich Folgendes: Die meisten E. _____-Mitglieder haben eine schriftliche Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin unterzeichnet (näher dazu nachfolgend: E. 4.3.1.1), welche die gegenseitigen Rechte und Pflichten regelt. Bei einem kleinen Teil der E. _____-Mitglieder erfolgten die Zahlungen aufgrund schriftlicher Korrespondenz (vgl. beispielsweise: Vernehmlassungsbeilage [VB] 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, Schreiben vom 3. Mai 2017, S. 5 f.; Zusicherung von Spenden per Brief durch die J. _____ Foundation vom 26. Oktober 2016 [inkl. Rechnung {vgl. Schenkungsversprechen vom 6. Juni 2011}], S. 79-82, S. 85, S. 88 [vgl. hierzu E. 6.4.5]; E-Mail vom 18. Juni 2014 [Jubiläumsspende], S. 25; E-Mail vom 7. Mai 2014, S. 26 [vgl. auch S. 30]), Rechnungen, sowie Überweisungen bzw. Gutschriftsanzeigen mit Zahlungsgrund [vgl. beispielsweise: VB 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, S. 24 {basierend auf einem «Treuhandvertrag mit anschliessender Schenkung»}, S. 178]).

4.3.1

4.3.1.1 In den Akten befinden sich grösstenteils vorgedruckte und weitgehend gleichlautende «E. _____» *Vereinbarungen* (VB 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, beispielsweise: S. 3 f. [Person 1/Person 2]; S. 33 f.

[Person 2]; S. 43 f. [Person 3/Person 4]; S. 59 f. [Person 5]; S. 61 f. [Person 6]; S. 70 f. [Person 5]; S. 74 [Person 7]; S. 77 f. [Person 8]; S. 96-99 [2013-2018; Person 9]; S. 112 f. [2012-2015; Person 10]; S. 116 f. [2011-2015; Person 10]; S. 124 f. [Person 11]; S. 128 f. [Person 12]; S. 130 f. [K._____ AG/Person 12]; S. 143 [2011-2015; Person 13]; S. 149-153 [2012-2016; Person 14]; S. 154 f. [L._____ AG]; S. 156 f. [L._____ AG/Person 15]; S. 159 f. [M._____ AG/Person 16]; S. 161 f. [Person 17]; S. 168 f. [2009-2013; Person 18; hat trotzdem in der massgeblichen Steuerperiode Beiträge gezahlt {vgl. Rechnung, VB 3, S. 14 [2018] und S. 166 [2017]}; mündlich 2014 und 2015; ab 2016 mündlich]; S. 171 f. [Person 19]; S. 173 f. [N._____ AG/Person 20]; S. 179 f. [Person 21]; S. 185 f. [2012-2016; Person 22]; S. 191 f. [Person 23]; S. 195 f. [Person 24]; S. 203 [nur teilweise vorhanden; O._____ AG/Person 25]; S. 204 f. [Person 26]; S. 206 f. [Person 27]; S. 209 f. [nicht unterzeichnet; Person 27]; S. 213 f. [Person 28]; S. 216 f. [Person 29]). Darin wurde der jeweilige Name des Mitglieds von Hand oder mittels Computer eingetragen. Gemäss dieser Vereinbarung verpflichtet sich das Mitglied, jährlich mindestens Fr. 10'000.-- während mindestens vier Jahren zu überweisen (als «Associate» ist ein Beitrag in Höhe von Fr. 25'000.-- und als «Partner» ist ein solcher von Fr. 50'000.-- vorgesehen). Die Vereinbarung wird zumeist stillschweigend bis auf Widerruf um jeweils ein Jahr verlängert. Das Engagement ist nach Ablauf von vier (oder fünf) Jahren jederzeit (mit einer Kündigungsfrist von einem [teilweise drei] Monat[en] auf Ende Jahr) auflösbar (vgl. beispielhaft zudem VB 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, S. 5, wo allerdings explizit darauf hingewiesen wurde, dass man *jederzeit* – und somit wohl ohne Kündigungsfrist – aus dem E._____ aussteigen könne). Als *Verwendungszweck* der Beiträge wird angegeben, dass die Beiträge prioritär für den Aufbau von A._____ -Ländern verwendet werden sollen, wobei ein Teil auch für eine Patenschaft in A._____ -Ländern eingesetzt würden. In einigen Vereinbarungen ist vermerkt, dass die Beiträge dort eingesetzt würden, wo gerade der grösste Bedarf bestehe. Die E._____ -Mitglieder erhalten hierfür folgende als «Leistungen» bezeichnete Angebote und Informationen (teilweise auch unter dem Titel «Sie sind immer auf dem Laufenden» aufgeführt [VB 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, S. 96/S. 98, S. 112, S. 116, S. 143, S. 149 f./S. 152, S. 168, S. 185, S. 191, S. 206, S. 209]):

- Einladung zum jährlichen E._____ **Abend «A._____ aus erster Hand»** mit dem Gründerehepaar (teilweise als «A._____ E._____ Bankett» bezeichnet und als zusätzliche Leistung eine Einladung zum jährlichen «A._____ E._____ Neujahrs-Apéro» [VB 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, S. 59, S. 154, S. 179] oder

vormals «Bankett» [VB 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, S. 96, S. 98, S. 112, S. 143, S. 150, S. 168 f.]

- Einladung ans jährliche I._____ (VIP) Weekend
- Update und Erläuterung strategischer Fragen im geeigneten Rahmen
- Information über ausserordentliche Situationen
- Frühbuchungsmöglichkeiten bei A._____ Reisen (teilweise als Investorenreisen benannt)
- Newsletter und Jahresbericht
- Einladung an regionale A._____ -Veranstaltungen
- Rückfragemöglichkeit an den Stiftungsrat und Geschäftsleitung
- Zusätzliche Leistungen für Associates und Partner: Mitgliedschaft im Stiftungsbeirat, der sich einmal pro Jahr mit dem Stiftungsrat von A._____ trifft und Erwähnung auf der Website als «Associate» resp. «Partner»

Das Mitglied kann durch das Setzen eines Kreuzes zwischen Member, Associate und Partner eine Absichtserklärung abgeben. In einzelnen Vereinbarungen wurde bei der Absichtserklärung die vorgedruckten vier Jahre lang dauernde Verpflichtung von Hand gestrichen und beispielsweise auf ein Jahr begrenzt (VB 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, S. 2, S. 4). Unter «Bemerkungen/Spezielle Vereinbarungen» konnte das neue E._____ -Mitglied von Hand die *konkrete Abwicklung* des Engagements gemäss Absprache mit der Beschwerdeführerin vermerken. Oft wurden darunter konkrete Spendenprojekte aufgezählt (teilweise auch mit einem Projektkürzel) und festgehalten, welche Beträge wofür verwendet werden sollen. Diese Tatsachen sind aktenkundig und unbestritten.

4.3.1.2 Aus der aktuellen *Webseite* (< [...] >, zuletzt besucht am 2. September 2025) der Beschwerdeführerin ergibt sich Folgendes:

«E._____ Spende: Mit Ihrer Spende für den E._____ geben Sie uns (...).

Das Engagement im E._____ läuft für (Mindestjahre) Jahre und unterscheidet zwischen den Unterstützungsstufen (...) [jährliche Spende ab Fr. 10'000.--; Einfügung durch das Gericht], (...) [jährliche Spende ab Fr. 25'000.--; Einfügung durch das Gericht] und (...) [jährliche Spende ab Fr. 50'000.--; Einfügung durch das Gericht]. Die Unterstützung kann nach Ablauf dieser Zeit jederzeit aufgelöst werden.

(Beschreibung, dass das E._____ Mitglied auf dem Laufenden gehalten wird): 3x pro Jahr sind Sie zu verschiedenen A._____ -Anlässen

eingeladen, wo Sie in die aktuellen Tätigkeiten von A. _____ einen Einblick erhalten. Erfahren Sie als erste von neuen Entwicklungen. [...]

(...)!

[...]

(Beschreibung, dass das E. _____ Mitglied auf dem Laufenden gehalten wird). 3x pro Jahr sind Sie zu verschiedenen A. _____-Anlässen eingeladen, (...).

- Einladung zum jährlichen E. _____ Neujahrsapéro
- Einladung zum jährlichen E. _____ Dinner
- Einladung zum Spendenwochenende».

Der – von der Vorinstanz aufgezeigten – ehemaligen Webseite der Beschwerdeführerin aus dem Archiv (VB 11, Auszüge/Ausdruck Internet, S. 23) lässt sich Folgendes entnehmen:

«Ihr Nutzen – Ihr «RO» [Return on Investment; Anmerkung des Gerichts]

Sie profitieren mit der Unterstützung der Projekte der Stiftung A. _____. Ihre Spende ist steuerlich abzugsfähig – Ihr «Return on Investment» bietet zudem einen emotionalen und karitativen Mehrwert. Als Mitglied des E. _____ genießen Sie zusätzlich noch weitere Vorteile.

- Einladung an den jährlichen E. _____ Abend und regionale Veranstaltungen
- Einladung ans I. _____ VIP Weekend
- Frühbuchungsmöglichkeit bei A. _____ Reisen
- Individuelle Reise in ein A. _____-Land als Begleitung der Projektleitung
- Als Associate oder Investor werden Sie oder ein Vertreter Ihrer Firma Mitglied des Stiftungsbeirats, der sich einmal pro Jahr mit dem Stiftungsrat trifft».

In diversen *Dankesschreiben* und E-Mails der Beschwerdeführerin an die E. _____-Mitglieder wird sodann über die anstehenden Anlässe der Beschwerdeführerin informiert (vgl. beispielsweise: VB 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, S. 5, S. 41, S. 58, S. 90).

4.3.1.3 Unbestritten ist vorliegend, dass die Beschwerdeführerin die E. _____-Mitglieder (und zwar auch diejenigen, welche keine E. _____-Vereinbarung unterzeichnet haben, aber auf andere Weise «Mitglieder» wurden, vgl. E. 4.3) an Anlässe wie dem I. _____ **(VIP) Wochenende** und dem E. _____-**Bankett** eingeladen hat und fast alle E. _____-Mitglieder tatsächlich an einem oder mehreren davon teilgenommen haben; teilweise in Begleitung eines Partners bzw. einer Partnerin. Hinsichtlich des I. _____ (VIP) Wochenende ergibt sich aus den

Akten zudem, dass auch Nicht-Mitglieder beiwohnten, die nach einer Teilnahme Zahlungen an die Beschwerdeführerin leisteten, aber ohne Mitglied zu werden. Vereinzelt besuchten Personen dieses Wochenende und sind erst danach E._____-Mitglieder geworden (vgl. als Beispiel: VB 3, S. 208 [Person 27]). Schliesslich nahmen Personen an dem Wochenende teil, welche nicht E._____-Mitglieder waren und wohl auch keine Zahlungen leisteten (vgl. z.B.: Person 30, Person 31, Person 32, Person 33, Person 34, Person 35, Person 36, welche weder in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin erscheinen, noch aus der Liste der Einzelspender hervorgehen). Von den jeweils über 100 Teilnehmenden an den besagten Wochenenden in den massgeblichen Jahren waren jeweils nur zwischen 19 bis 29 Teilnehmer zugleich E._____-Mitglieder (VB 15, Excel-Liste Teilnehmer Anlässe; VB 16, Excel-Liste E._____-Mitglieder 2014 bis 2018; VB 2, EM, Beilage 2 [Einzelspender]; VB 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, Rechnung des Hotels I._____, an die Beschwerdeführerin vom 11. Juni 2015, S. 218 ff.; VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018; VB 27, Einspracheentscheid vom 30. Januar 2024, Auflistung der Leistungen an die E._____-Mitglieder, S. 53-62; siehe auch: Beschwerde, S. 11, S. 14 und S. 32-42).

4.3.2

4.3.2.1 Vorliegend haben gemäss Beurteilung des Bundesverwaltungsgerichts die E._____-Mitglieder ihren Beitrag bzw. die Zahlung gerade nicht in Erwartung einer Teilnahme am **I._____ (VIP) Wochenende** oder des **E._____-Banketts** geleistet, sondern wollten die Beschwerdeführerin unterstützen und bereichern, damit diese ihren karitativen Aufgaben nachgehen kann. Dies ergibt sich aus den folgenden Umständen:

Sowohl auf der aktuellen und ehemaligen *Webseite* der Beschwerdeführerin als auch in den *Dankesschreiben* für den geleisteten Beitrag wird zwar auf diese Anlässe hingewiesen (E. 4.3.1.2). Daraus lassen sich aber noch keine Einzelheiten über den jeweiligen Anlass herauslesen. Vielmehr ergibt sich zumindest aus der aktuellen Webseite, dass es bei diesen Anlässen insbesondere darum geht, den E._____-Mitgliedern einen Einblick in die aktuellen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin zu geben. Im Vordergrund (der Zahlung) stand demnach nicht der Erhalt einer Hotelübernachtung oder die Teilnahme an einem Bankett, sondern die Unterstützung und Bereicherung der Beschwerdeführerin, damit diese ihren Stiftungszweck erfüllen kann. An den Anlässen ging es zudem um die Vermittlung von Informationen zu den einzelnen Projekten und die Generierung von weiteren Spenden. Dies zeigt sich auch gerade daran, dass dem **I._____ (VIP)**

Wochenende auch einige Nicht-Mitglieder beiwohnten, welche nach einer Teilnahme Zahlungen an die Beschwerdeführerin leisteten (ohne E. _____-Mitglied zu werden). Das Wochenende wurde zudem auch von Personen besucht, welche erst nach der Teilnahme E. _____-Mitglieder wurden. Ein Grossteil der Personen, welche an dem Wochenende teilnahmen, waren nicht einmal E. _____-Mitglieder und leisteten wohl auch keine Zahlungen (vgl. oben [E. 4.3.1.3]).

Dass es den E. _____-Mitgliedern als Leistungsempfänger bzw. zahlenden Personen darum ging, die Stiftung zu unterstützen und zu bereichern und somit keine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem Geldbetrag und der Teilnahme an den Anlässen vorliegt, ergibt sich ebenfalls aus den einzelnen E. _____-Vereinbarungen. Unter «Verwendungszweck» wird – wie gezeigt (E. 4.3.1.1) – ausgeführt, dass die Beiträge prioritär für den Aufbau von A. _____-Ländern verwendet werden sollen bzw. dass die Beiträge dort eingesetzt würden, wo gerade der grösste Bedarf bestehe. Ausserdem konnte das E. _____-Mitglied unter «Bemerkungen/Spezielle Vereinbarungen» die *konkrete Abwicklung* des Engagements gemäss Absprache mit der Beschwerdeführerin vermerken, wobei darunter oft konkrete Spendenprojekte aufgezählt und festgehalten wurde, welche Beträge wofür verwendet werden sollen (E. 4.3.1.1). Mit ihrem freiwilligen Beitrag verbindet die zahlende Person zwar die Erwartung, dass ihre Geldleistung in bestimmter Weise verwendet wird bzw. sie tätigt die Zahlung im Hinblick auf ein bestimmtes Projekt. Darin ist aber keine konkrete Gegenleistung zu erblicken (vgl. Urteil des BGer 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.3 mit Hinweis auf BGE 126 II 443 E. 8a; vgl. auch Urteil des BGer 9C_609/2022 vom 13. Juni 2023 E. 2.4.2.2). Im vorliegenden Fall verhält es sich ebenso. Das E. _____-Mitglied leistete die Zahlung in der Regel im Hinblick auf ein bestimmtes Projekt, worin keine Gegenleistung zu erblicken ist. Zwar machten die E. _____-Mitglieder eine rechtlich bindende Zusage jährlich einen finanziellen Beitrag zu leisten, diese Zahlung gilt gleichwohl als Spende, da im Zeitpunkt der Zusage die Freiwilligkeit gegeben war (vgl. zur Freiwilligkeit der Spende: GEIGER, MWSTG Kommentar 2019, Art. 3 N. 60). Abgesehen davon, konnte das Mitglied jederzeit den Mitgliederkreis verlassen (E. 4.3.1.1).

Trotz ihrer Teilnahme an den Anlässen, welche neben der Information über die Projekte sicherlich auch der Unterhaltung und dem Wohlbefinden der beitragsleistenden E. _____-Mitglieder dienten, stand stets die Unterstützung der Beschwerdeführerin bzw. derer Projekte im Vordergrund. Dies zeigt sich unter anderem auch daran, dass die Mehrheit der

Teilnehmenden an diesen Anlässen noch (gar) nicht E. _____-Mitglied war (E. 4.3.1.3). Somit war die Teilnahme an den Anlässen nicht ursächlich für die Zahlungen. Dies ergibt sich auch daraus, dass in diversen E. _____-Vereinbarungen diese Anlässe nicht unter «Leistungen» vermerkt sind, sondern festgehalten wird, dass das Mitglied (unter anderem an diesen Anlässen) «immer auf dem Laufenden» gehalten werde. Beim E. _____-Bankett würden die Mitglieder denn auch – neben dem festlichen Dinner – ein Update und Erläuterung strategischer Fragen erhalten und es fände ein Diskussionsforum statt (E. 4.3.1.1).

4.3.2.2 Unbestrittenermassen kostete das I. _____ (VIP) Wochenende bzw. eine Übernachtung im Fünfsterhotel einige Hundert Franken pro teilnehmende Person. Die Beschwerdeführerin stellt hierbei auf ihre verbuchten Kosten in Höhe von durchschnittlich rund Fr. 383.-- pro Teilnehmer ab bzw. Fr. 106.-- für das Bankett. Die Vorinstanz geht – da nicht ausschliesslich auf die Kosten für die Leistungserbringung abgestellt werden könne – von einem höheren Wert bzw. dem marktüblichen Preis für ein Doppelzimmer im Juni aus und beziffert diesen, insbesondere mit Blick auf die Webseite des Hotels I. _____, zwischen Fr. 400.-- und Fr. 500.--, worauf auch nachfolgend abgestellt wird. Zu prüfen ist, ob es sich hierbei noch um eine Vergünstigung, welche Gönnerinnen und Gönner üblicherweise gewährt werden bzw. *ein sozialübliches Dankeschön* handelt. Eine solche Verdankung ist nämlich – wie gezeigt (E. 2.5.1 *in fine*) – keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne. Es ist mit der Vorinstanz zwar einig zu gehen, dass die besagten Leistungen (zwischen Fr. 400.-- und Fr. 500.--) für einen durchschnittlich verdienenden Menschen einen wesentlichen wirtschaftlichen Wert haben. Mit Blick auf die Höhe der jährlichen Spenden der E. _____-Mitglieder, welche sich zwischen Fr. 10'000.-- bis Fr. 50'000.-- bewegen und somit erhebliche finanzielle Beiträge darstellen, ist jedoch davon auszugehen, dass es sich bei den E. _____-Mitglieder grösstenteils um (sehr) wohlhabende Personen handelt. Aus ihrer (vorliegend massgeblichen) Sicht stellt die Übernachtung kein wesentlicher wirtschaftlicher Wert dar, der über die übliche Beziehungspflege hinausgeht, sondern eine Verdankung im Rahmen des (in ihren Kreisen) sozial Üblichen. Für die E. _____-Mitglieder steht nach wie vor die finanzielle Unterstützung der Beschwerdeführerin im Vordergrund, wobei der allenfalls im Sinne eines Dankeschöns erhaltene wirtschaftliche Vorteil nebensächlich ist und nicht Motivation und Anlass für ihre Zahlung war.

4.3.2.3 Letztlich spricht im vorliegenden Fall auch das wertmässige *Missverhältnis* dagegen, dass zwischen der Zahlung des Mitgliederbeitrags und

der Teilnahme am I. _____ (VIP) Wochenende oder am E. _____-Bankett eine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht. Anders als bei den durch die Vorinstanz zitierten Urteilen des Bundesgerichts (vgl. sogleich) kann die Beschwerdeführerin vorliegend nämlich ein Missverhältnis aufzeigen. Aus den Akten ergibt sich, was überdies unbestritten ist, dass die Zahlungen der E. _____-Mitglieder und die von ihnen (grösstenteils) in Anspruch genommenen Leistungen wertmässig nicht in einem vernünftigen Verhältnis stehen. Die Beschwerdeführerin erzielte in den massgeblichen Jahren 2014 bis 2018 pro E. _____-Mitgliedschaft im Durchschnitt Einnahmen in Höhe von jährlich Fr. 20'789.-- ([2014: Fr. 485'540.-- / 19 Mitglieder = Fr. 25'555.--, 2015: Fr. 483'930.-- / 19 Mitglieder = Fr. 25'470.--, 2016: Fr. 492'630.-- / 25 Mitglieder = Fr. 19'705.--, 2017: Fr. 510'068.-- / 29 Mitglieder = Fr. 17'589.--, 2018: Fr. 398'216.-- + Fr. 55'000.-- = Fr. 453'216.-- / 29 Mitglieder = Fr. 15'628.--; insgesamt: Fr. 103'947.-- / 5 (Jahre) = Fr. 20'789.--] zum Ganzen: VB 2, EM, Beiblatt 1, Ziff. 1.1 bzw. Beilage 1; VB 16, Excel-Liste E. _____-Mitglieder 2014 bis 2018; vgl. auch Beschwerde, Rz. 53 und Rz. 90). Diesen Zahlungen ist der Wert der durch die E. _____-Mitglieder einmal im Jahr bezogenen Übernachtung im Fünfsternehotel (inkl. Bankett) in Höhe von maximal Fr. 600.-- (vgl. E. 4.3.2.2 [rund Fr. 100.-- {Bankett} und max. Fr. 500.-- {Hotel}]) gegenüber zu stellen. Hieraus ergibt sich ein durchschnittliches Verhältnis von gerade einmal 2.89 % (Fr. 100.-- * Fr. 600.-- / Fr. 20'789.--). Dabei ist durchaus von einem offensichtlichen Missverhältnis zu sprechen. Dies im Gegensatz zum Urteil 2C_466/2020 vom 26. August 2020, in welchem das Bundesgericht in E. 5.3.2 ausführte, der (dortigen) Beschwerdeführerin sei nicht zu folgen, wenn sie vorbringe, die Zahlung der Genossenschaft stünde offenkundig in keinem Verhältnis zur Leistung. Die einem solchen Missverhältnis zugrunde liegenden (steuermindernden) Tatsachen seien weder vorinstanzlich erstellt noch mache die Beschwerdeführerin eine unvollständige Sachverhaltsermittlung durch die Vorinstanz geltend. Das Zurverfügungstellen eines Labels, das eine klimaneutrale Geschäftstätigkeit vermittele, sei ohne Weiteres als eine (werthaltige) Bekanntmachungsleistung zu erfassen. Insgesamt könne nicht davon ausgegangen werden, dass ein offensichtliches Missverhältnis zwischen den Leistungen der Beschwerdeführerin und den Entgelten bestehe. Auch im Urteil 2C_967/2013 vom 19. Mai 2014 E. 4.5 konnte die (dortige) Beschwerdeführerin nicht nachweisen, dass die Sponsoringbeiträge des Clubs in einem krassen Missverhältnis zu deren insgesamt erbrachten Bekanntmachungsdienstleistungen standen. Dafür, dass zwischen der Zahlung des Mitgliederbeitrags und der Teilnahme am I. _____ (VIP) Wochenende oder am E. _____-Bankett keine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht (und somit kein

Leistungsaustausch) spricht letztlich auch, dass sich eine innere wirtschaftliche Verknüpfung allem voran durch das Vorliegen marktwirtschaftlich gleichwertiger (äquivalenter) Leistungen äussert, wobei Gesetz und Praxis keine absolute Gleichwertigkeit verlangen (Urteile des BGer 2C_100/2016 vom 9. August 2016 E. 3.1; 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 E. 2.2.1 mit weiteren Hinweisen). Vorliegend wurde das eindeutige Missverhältnis jedoch bereits aufgezeigt.

4.3.3 Insgesamt stehen den Zahlungen der E. _____-Mitglieder somit keine hinreichend konnexen Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber.

4.3.4 Gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG liegt eine Leistung vor, wenn die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson *in Erwartung eines Entgelts* erfolgt (E. 2.4.2). Folglich ist die Entgeltserwartung der Beschwerdeführerin zu prüfen:

4.3.4.1 Entgegen der Auffassung der Vorinstanz haben zukünftige E. _____-Mitglieder die streitbetroffenen Leistungen, wie die Übernachtung im Fünfsternehotel oder die Teilnahme am Bankett, auch dann erhalten, wenn sie ihre Zahlung noch nicht geleistet haben. Selbst Nichtmitglieder haben diese Leistungen erhalten. Wie gezeigt, waren von den über 100 Teilnehmenden an den besagten Wochenenden in den massgeblichen Jahren jeweils nur zwischen 19 bis 29 Teilnehmer zugleich E. _____-Mitglieder (ausführlich: E. 4.3.1.3). Es kann der Vorinstanz somit nicht gefolgt werden, dass die Beschwerdeführerin den Mitgliedern des E. _____ verspreche, mit einer Begleitperson an einem Wochenende im Fünfsternehotel und an einem Bankett teilnehmen zu können und im Gegenzug hierfür eine Bezahlung von mindestens Fr. 10'000.-- (im Sinne einer Mindestspendenhöhe) erwarte. Vielmehr zeigen die Akten, dass die Einladung in das Fünfsternehotel oder ans Bankett nicht davon abhängig gewesen ist, ob (vorgängig) ein «Mitgliederbeitrag» gezahlt wurde. Die Einladungen sind ohne Entgeltserwartung (wenn auch nicht ohne Hoffnung auf Einnahmen) ausgesprochen worden. Es ist davon auszugehen, dass es sich einerseits tatsächlich primär um eine Danksagung an die E. _____-Mitglieder gehandelt hat bzw. um Massnahmen, diese zu weiteren Zahlungen zu animieren. Andererseits sollten dadurch offensichtlich potentielle Geldgeber, die noch keine Spenden geleistet hatten, gewonnen werden.

4.3.4.2 Die Beschwerdeführerin hat die Übernachtung im Fünfsternehotel und die Teilnahme am Bankett somit *ohne Entgeltserwartung* ausgesprochen.

4.3.5

4.3.5.1 Hinsichtlich der Teilnahme an den «Investorenreisen» bzw. Reisen in ein «A. _____-Land» liegt gemäss Vorinstanz eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn vor, da es sich für die E. _____-Mitglieder um eine *exklusive Möglichkeit* handle, an einer geführten Reise teilzunehmen. Laut Beschwerdeführerin habe aber keine Exklusivität bestanden. An den Reisen könnten alle interessierten Personen teilnehmen, sie würden – zumindest heute – auf der Website ausgeschrieben. Habe sich ein E. _____-Mitglied für eine solche Teilnahme entschieden, habe es sämtliche für diese Reise anfallenden Kosten separat bezahlen müssen. Bei dieser «exklusiven Möglichkeit, an einer geführten Reise teilzunehmen» handle es sich nicht um einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert.

4.3.5.2 Ob es sich bei diesen Reisen um einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wert handelt, kann offengelassen werden. Da bereits bei der Übernachtung im Fünfsternehotel und der Teilnahme am Bankett keine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht, ist eine solche erst recht nicht bei einer derart vagen Möglichkeit zu erblicken, an einer allfälligen, durch die Beschwerdeführerin angebotenen, aber selbst zu zahlenden, Reise teilzunehmen. Auch hier standen die Unterstützung und Bereicherung der Beschwerdeführerin bzw. derer Projekte im Vordergrund und nicht der Erhalt dieser Reise.

4.4 Insgesamt stehen den Zahlungen der E. _____-Mitglieder keine hinreichend konnexen Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber und auch die Beschwerdeführerin hatte keine Entgeltserwartung. Ein Leistungsverhältnis ist demnach zu verneinen, weshalb die streitbetroffenen Mittelflüsse als sog. Nicht-Entgelte gelten (vgl. E. 2.4.7). Ausserdem hat sich gezeigt, dass trotz leichter Abweichungen in den Formulierungen der Vereinbarung und der den jeweiligen E. _____-Mitgliedern zur Verfügung gestellten Auswahl zwischen drei unterschiedlichen Mitgliederbeiträgen sowie der unterschiedlichen Ausgestaltung der «Spendenverhältnisse» (vgl. E. 4.3) entgegen der Beschwerdeführerin somit keine für die Beurteilung des vorliegenden Falls rechtswesentlichen Unterschiede bestehen. Folglich kann der Vorinstanz nicht vorgeworfen werden, sie habe diesbezüglich den Sachverhalt nicht rechtsgenügend ermittelt.

5. Zahlungen von «Einzelspendern»

5.1 Sodann gilt es zu klären, wie es sich bei den Zahlungen von Personen verhält, welche nicht dem E. _____ angehörten und unregelmässige bzw. teilweise nicht wiederkehrende Beiträge zahlten (nachfolgend als sog. «Einzelspender» bezeichnet).

5.2 Die *Beschwerdeführerin* stellt sich auf den Standpunkt, auch diesbezüglich habe die Vorinstanz nicht rechtsgenügend nachgewiesen, dass jeder der insgesamt 233 aufgerechneten Spendeneingänge aufgrund der Absicht der zahlenden Person erfolgt sei, eine Leistung zu erhalten. Zudem habe die Vorinstanz ihre Entgeltserwartung (diejenige der Beschwerdeführerin) nicht dargelegt. Auch bei den Einzelspendern finde sich hinter nahezu jedem Namen ein Verwendungszweck (teilweise inkl. Anzahl der zugesagten Ratenzahlung). Auch die Einzelspender hätten in aller Regel für einen ganz konkreten Zweck gezahlt. Da die Vorinstanz auf die Begründung hinsichtlich der E. _____-Mitglieder verweise, würden auch hier ihre allgemeinen Ausführungen zu den E. _____-Mitgliedern gelten. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung sei anzumerken, dass in den massgeblichen Jahren ein Einzelspender bzw. eine Einzelspenderin im Durchschnitt Fr. 4'100.-- gespendet habe. Im Rahmen ihrer Stellungnahme führt sie (die Beschwerdeführerin) aus, es genüge nicht, wenn die Vorinstanz ihre Aufrechnung mit Verweis auf die Ausführungen bzgl. E. _____-Mitglieder begründe. Letztlich hätten nicht einmal die E. _____-Mitglieder einen privatrechtlich durchsetzbaren Anspruch auf eine Teilnahme an den Anlässen gehabt.

5.3 Die *Vorinstanz* entgegnet, bestehende und auch potentielle Geldgeber hätten auch in dieser Konstellation an Anlässen der Beschwerdeführerin teilnehmen können, welche über die üblichen Fundraising-Aktivitäten einer gemeinnützigen Organisation oder ein sozialübliches Dankeschön hinausgehen würden. Aus Sicht der zahlenden Person stehe nicht mehr die Unterstützung der Beschwerdeführerin, sondern (auch) der Erhalt der Leistungen wie eine Teilnahme am I. _____ (VIP) Wochenende oder am E. _____-Bankett im Vordergrund. Der Förderwille setze nämlich voraus, dass die zahlende Person nur eine Gegenleistung von geringem Wert erhalten würde. Insgesamt bestünde eine innere wirtschaftliche Verknüpfung.

5.4 Nicht bestritten und aufgrund der Akten erstellt ist, dass diverse Personen, welche zwar nicht dem E. _____ angehörten, trotzdem am

I. _____ (VIP) Wochenende und am E. _____-Bankett teilgenommen haben und zugleich (unregelmässige) Beiträge an die Beschwerdeführerin überwiesen haben (vgl. E. 4.3.1.3; insbesondere: VB 2, EM, Beiblatt 1, Ziff. 1.2 bzw. Beilage 2; VB 15, Excel-Liste Teilnehmer Anlässe).

5.4.1 Vorliegend steht den Zahlungen der Einzelspender keine *innerlich wirtschaftlich verknüpfte* Leistung (der Beschwerdeführerin) gegenüber. Anders als bei den E. _____-Mitgliedern machten die Einzelspender vorliegend (wohl) nicht einmal eine rechtlich bindende Zusage, eine Spende zu tätigen; sie hatten keine E. _____-Vereinbarungen unterzeichnet und galten demnach nicht als E. _____-Mitglieder. Sie wurden nicht offiziell an die Anlässe eingeladen und besaßen keinen durchsetzbaren Anspruch darauf. Im Zeitpunkt der Zahlung hatten die Einzelspender demnach nicht die Absicht, eine Leistung der Beschwerdeführerin – wie die Teilnahme am I. _____ (VIP) Wochenende und am E. _____-Bankett – zu erhalten. Vielmehr wollten sie die Beschwerdeführerin unterstützen und bereichern ohne Erwartung einer konkreten Gegenleistung. Dass von einer Spende auszugehen ist, zeigt sich im Übrigen auch daran, dass bei nahezu allen Einzelspendern neben dem Namen ein konkreter Verwendungszweck aufgeführt wurde (vgl. diesbezüglich BGE 126 II 443 E. 8a, wonach in der Nennung eines Verwendungszwecks keine konkrete Gegenleistung zu erblicken ist).

5.4.2 Ausserdem fehlt es auch in dieser Konstellation an der Entgeltserwartung der Beschwerdeführerin (vgl. hierzu: E. 4.3.4). Sie liess die Einzelspender nämlich teilweise an den jährlichen Anlässen teilnehmen, bevor diese erstmals gezahlt hatten bzw. ohne zu wissen, ob sich diese Person im Folgejahr (in den Folgejahren) noch einmal zu einer Spende bereit erklären. Da es sich bei den Einzelspendern nicht um E. _____-Mitglieder handelte und diese keine E. _____-Vereinbarung unterzeichnet hatten, wurden sie nicht aufgrund einer solchen Vereinbarung (und erst recht nicht aufgrund der Webseite) auf die Anlässe der Beschwerdeführerin aufmerksam gemacht. Die Einladung in das Fünfsternehotel oder ans Bankett ist somit nicht davon abhängig gewesen, ob (vorgängig) ein Beitrag gezahlt wurde. Die Einladungen sind ohne Entgeltserwartung ausgesprochen worden (vgl. hierzu auch: E. 4.3.4.1).

5.5 Insgesamt stehen den Zahlungen der Einzelspender keine hinreichend konnexen Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber. Da letztlich auch die Beschwerdeführerin keine Entgeltserwartung hatte, liegt auch aus ihrer Sicht kein Leistungsverhältnis vor. Ein Leistungsverhältnis ist

demnach auch hier zu verneinen, weshalb die streitbetroffenen Mittelflüsse als sog. Nicht-Entgelte gelten (vgl. E. 2.4.7).

6. Zahlungen von «Partner-Organisationen»

6.1 Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Zahlungen (ab 2015) von fünf juristischen Personen an die Beschwerdeführerin als Spenden oder Entgelte zu qualifizieren sind bzw. ob die diesbezügliche Bekanntmachung durch die Beschwerdeführerin als steuerbare Werbeleistung oder von der Steuer ausgenommene Bekanntmachungsleistung gilt.

Auf der Webseite der Beschwerdeführerin wurden im relevanten Zeitraum unter anderem fünf juristische Personen – verlinkt und mit Logo – als «Partner-Organisationen» genannt. Es handelt sich um die P._____ Foundation, die J._____ Foundation, die Q._____ Stiftung, die R._____ Stiftung und die S._____ Genossenschaft (VB 11, Auszüge/Ausdrucke Internet, S. 14 f. und S. 25 f.). Nicht bestritten ist und aus den Akten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin von diesen juristischen und zugleich gemeinnützigen Personen Geldbeträge erhalten hat (VB 4, Unterlagen zur Ziff. 1.3 der EM, S. 1, S. 3 f., S. 7 f., S. 10, S. 24, S. 26 ff., S. 33 f., S. 37, S. 39, S. 41; VB 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, S. 79 ff.).

6.2 Die *Beschwerdeführerin* bestreitet, dass überhaupt ein Leistungsverhältnis vorliegt. Bei keiner der fünf Organisationen sei belegbar, dass deren Motiv (für die Auszahlung der Beträge) der Erhalt einer Leistung gewesen sei. Drei von diesen Organisationen hätten keine Erwähnung ihrer Unterstützung gefordert. Für die Praxisfestlegung der ESTV zu Art. 3 Bst. i MWSTG, wonach bei einer Verlinkung ein Leistungsverhältnis vorliege, bestehe keine rechtliche Grundlage. Hinsichtlich Bekanntmachungsleistungen führt sie aus, dass sie und ihre Gegenparteien gemeinnützige Stiftungen seien, weshalb das subjektive Tatbestandsmerkmal von Art. 21 Abs. 2 Bst. 27 MWSTG doppelt erfüllt sei. Eine explizite «Verdankung» der Zahlungen der «Partner-Organisationen» – auf welche die Vorinstanz in der EM und der Verfügung noch abgestellt habe – werde in der Praxisfestlegung der Vorinstanz nirgends als Tatbestandsvoraussetzung gefordert (es genüge eine «Bekanntgabe»). Explizit zugelassen sei die Verlinkung mit der Internetseite der zuwendenden Person. Es dürften sogar deren Geschäftstätigkeit allgemein beschrieben oder auch eine allgemeine Werbebotschaft damit verbunden werden. Indem sie (die Beschwerdeführerin) die zahlenden Organisationen als «Partner» bezeichnet habe, habe sie die Unterstützung durch die fünf Organisationen bekannt gemacht. Im

Rahmen ihrer Stellungnahme führt sie erneut aus, keine der fünf zahlenden Organisationen habe eine Verlinkung (durch die Beschwerdeführerin) erwartet. Sie (die Beschwerdeführerin) habe diese freiwillig erstellt. Es gebe keinen vernünftigen Grund, weshalb die gemeinnützigen Organisationen in der Verlinkung einen besonderen «wirtschaftlichen Mehrwert» erblickt hätten, der über eine Publikation hinausgegangen wäre. Eine Bekanntmachungsleistung müsse – mangels Leistungsverhältnis – eigentlich gar nicht geprüft werden. Jedenfalls habe der Begriff einer Partnerschaft bei gemeinnützigen Organisationen eine andere Bedeutung, als bei unternehmerisch tätigen Rechtsträgern.

6.3 Laut *Vorinstanz* liege keine (von der Steuer ausgenommene) Bekanntmachungsleistung vor, weil zum einen eine Verdankung fehle (bzw. ein Hinweis auf die Unterstützung im Internet) und zum andern mit der Verlinkung auf die juristische Person generell für deren Tätigkeit geworben werde. Es sei aufgrund der Unterlagen erstellt, dass bei einzelnen Geldgebern deren Nennung gemäss den schriftlichen Vereinbarungen geschuldet und auch effektiv erbracht worden sei. Mit der Verlinkung werde nicht mehr nur neutral auf die Zuwendung aufmerksam gemacht, weshalb keine Spende vorliegen könne. Die Nennung habe überdies einen wirtschaftlichen Wert, da deren Bekanntheitsgrad und deren Fundraising gefördert werde. Eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Zahlungen und der Nennung/Verlinkung sei daher gegeben. Eine Bekanntmachungsleistung setze praxisgemäss voraus, dass für das Publikum erkennbar sei, dass eine Unterstützung bekannt gemacht werde. Ein einfaches Werbebanner oder nur das Logo mit Verlinkung genüge nicht; diese müssten im Zusammenhang mit einem klaren Hinweis auf die Unterstützung erwähnt werden. Vorliegend fehlten ausdrückliche Hinweise auf eine Zuwendung/Unterstützung und deren Verdankung. Die fünf juristischen Personen würden lediglich als «Partner-Organisationen» bezeichnet. Dies deute lediglich auf eine Zusammenarbeit, nicht aber auf eine Unterstützung hin.

Im Rahmen ihrer Vernehmlassung entgegnet die *Vorinstanz*, die Erwähnung der Geldgeber (mit Logo und Verlinkung) auf der Webseite der Beschwerdeführerin und die Zahlungen würden sich gegenseitig bedingen. Ob die Verlinkung aus Sicht der Geldgeber angeblich nicht geschuldet gewesen sei, spiele keine Rolle. Eine Verlinkung könne nicht mehr als neutrale Nennung gelten, da die Besucher mit einem einfachen «Klick» auf die verlinkten Webseiten und somit auf die Informationen über die Tätigkeit der genannten Organisation Zugriff hätten. Dies gelte auch für gemeinnützige Organisationen, da diese Verlinkung auch für sie einen wirtschaftlichen

Wert habe. Sie betont erneut, aus der Bezeichnung «Partner-Organisation» ergebe sich lediglich, dass eine Zusammenarbeit bestehe, nicht jedoch, dass die Organisation die Beschwerdeführerin unterstütze, was für eine Bekanntmachungsleistung aber erforderlich sei, um sie von einer (steuerbaren) Werbeleistung zu unterscheiden.

6.4

6.4.1 Einer der fünf zu prüfenden Beitragszahlenden war die S. _____ Genossenschaft. Wie gezeigt (E. 6.1), wurde sie auf der (damaligen) Webseite der Beschwerdeführerin verlinkt und mit Logo als «Partner-Organisation» genannt. Dem massgeblichen Schreiben der S. _____ Genossenschaft vom 6. Dezember 2018 (VB 4, Unterlagen zur Ziff. 1.3 der EM, S. 1 f.) lässt sich Folgendes entnehmen: «Sie [die Beschwerdeführerin, Anmerkung des Gerichts] sind berechtigt und verpflichtet, die Unterstützung an geeigneter Stelle und unter Verwendung des S. _____-Logos wie folgt zu erwähnen: «Das Projekt Förderprogramm für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) in der Staat 3 wurde durch den S. _____ Fonds gefördert.» Die Erwähnung bedarf vor der Publikation einer Abnahme durch das Generalsekretariat der S. _____ Genossenschaft [...]. Bis zum 7. Juni 2019 ist uns ein Zwischenbericht zum Stand des Projekts (inklusive Finanzen) und nach Projektabschluss ein Schlussbericht zuzustellen. Wir bitten Sie, uns frühzeitig über allfällige Verzögerungen bei der Berichterstattung zu informieren».

Aus dieser Korrespondenz ist ersichtlich, dass die Zahlung der S. _____ Genossenschaft klar daran geknüpft war, dass die Beschwerdeführerin die Unterstützung unter Verwendung des S. _____-Logos erwähnt. Die S. _____ Genossenschaft behielt sich vor der Publikation sogar eine diesbezügliche Abnahme vor. Die Leistungen der Beschwerdeführerin erschöpfen sich aber nicht in einer blossen «Erwähnung» einer Zuwendung (welche zudem in neutraler Form erfolgen müsste) im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG. Die Beschwerdeführerin hat die S. _____ Genossenschaft auf ihrer (damaligen) Webseite unter Verwendung des S. _____-Logos zudem verlinkt. Davon, dass die S. _____ Genossenschaft keine solche Verlinkung erwartet habe, wie die Beschwerdeführerin behauptet, kann nicht ausgegangen werden. Sie hatte sich nämlich schriftlich – wie gezeigt – vor der Publikation eine Abnahme (im Sinne einer Zustimmung) vorbehalten. Diesfalls ist davon auszugehen, dass diese Verlinkung in gemeinsamer Absprache entstanden ist.

Nach Verwaltungspraxis und Doktrin kann eine Nennung einer Zuwendung «in neutraler Form» im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG nur vorliegen, wenn die Nennung des Zuwendenden in der Publikation nicht mit Werbeslogans versehen ist, darin nicht auf seine Produkte hingewiesen wird und auch keine zusätzlichen Bemerkungen zu seiner Geschäftstätigkeit enthalten ist (ausführlich: E. 2.5.2). Da mit einer Verlinkung die Besucher der Webseite der Beschwerdeführerin mit einem einfachen «Klick» auf die verlinkte Webseite der S._____ Genossenschaft gelangten, auf welcher auch Informationen über deren Geschäftstätigkeit enthalten waren, liegt gemäss Praxis der Vorinstanz und der Lehre keine Nennung einer Zuwendung «in neutraler Form» im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG vor (vgl. GLAUSER, MWSTG Kommentar 2025, Art. 3 N. 245). Vorliegend wurde die Bekanntgabe vereinbart. Unter dem Reiter «Über A._____» bzw. «Partner-Organisationen» wird mit dem (verlinkten) Logo der S._____ Genossenschaft die Zuwendung auch für das Publikum erkennbar bekannt gegeben. Somit liegt keine steuerbare Werbeleistung, sondern eine (von der Steuer ausgenommene: vgl. E. 2.6.1) Bekanntmachungsleistung vor (E. 2.6.3). Die Frage, ob die im Detail nicht ohne Weiteres nachvollziehbare Praxis der Vorinstanz gesetzeskonform ist (vgl. E. 6.2; MI 05 Ziff. 2.2), muss deshalb nicht weiter geklärt werden.

6.4.2 Auch die R._____ Stiftung hat Beiträge an die Beschwerdeführerin bezahlt. Sie wurde ebenfalls auf der (damaligen) Webseite der Beschwerdeführerin verlinkt und mit Logo als «Partner-Organisation» genannt (E. 6.1). Aus dem sich in den Akten befindlichen Schreiben der R._____ Stiftung vom 22. August 2017 (VB 4, Unterlagen zur Ziff. 1.3 der EM, S. 3 [vgl. auch das {nahezu gleichlautende} Schreiben vom 16. Juni 2015, S. 8]) ergibt sich Folgendes: «Bei Erwähnung unserer Unterstützung kann das Logo von unserer Internetseite (...) (Downloads) heruntergeladen werden. Nach Abschluss des Projektes erwarten wir einen Schlussbericht mit Schlussabrechnung gemäss Merkblatt auf unserer Internetseite».

Hieraus lässt sich schliessen, dass der Beitrag der R._____ Stiftung davon abhängig war, dass die Beschwerdeführerin die Unterstützung unter Verwendung des Logos dieser Stiftung erwähnt. Die Leistungen der Beschwerdeführerin erschöpften sich aber auch hier nicht in einer blossen «Erwähnung» einer Zuwendung (welche zudem in neutraler Form erfolgen müsste) im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG. Die Beschwerdeführerin hat die R._____ Stiftung auf ihrer (damaligen) Webseite unter Verwendung deren Logos nämlich ausserdem verlinkt. Davon, dass die R._____ Stiftung keine solche Verlinkung erwartet habe, wie die Beschwerdeführerin

behauptet, kann nicht ausgegangen werden. Zwar hatte sie sich schriftlich vor der Publikation keine Abnahme vorbehalten. Trotzdem ist auch hier davon auszugehen, dass diese Verlinkung in gemeinsamer Absprache entstanden ist, da im Rahmen des Geschäftsbetriebes davon ausgegangen werden kann, dass die R._____ Stiftung und Leisterin namhafter Beiträge von der Beschwerdeführerin darüber informiert wurde, wie sie gegenüber der Öffentlichkeit auf dem Netz erscheint. Da mit einer Verlinkung die Besucher der Webseite der Beschwerdeführerin mit einem einfachen «Klick» auf die verlinkte Webseite der R._____ Stiftung gelangten, auf welcher auch Informationen über deren Geschäftstätigkeit enthalten waren, liegt keine Nennung einer Zuwendung «in neutraler Form» im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG vor. Vorliegend wurde die Bekanntgabe vereinbart. Unter dem Reiter «Über A._____» bzw. «Partner-Organisationen» wird mit dem (verlinkten) Logo der R._____ Stiftung die Zuwendung auch für das Publikum erkennbar bekannt gegeben. Somit liegt keine steuerbare Werbeleistung, sondern eine (von der Steuer ausgenommene) Bekanntmachungsleistung vor (vgl. bereits: E. 6.4.1).

6.4.3 Sodann sind die Beiträge der P._____ Foundation an die Beschwerdeführerin zu prüfen. Wiederum wurde die P._____ Foundation auf der (damaligen) Webseite der Beschwerdeführerin mit Logo als «Partner-Organisation» genannt und verlinkt (E. 6.1). Einem Schreiben der P._____ Foundation vom 27. August 2018 bzw. dessen Anhang A (VB 4, Unterlagen zur Ziff. 1.3 der EM, S. 24 f.; [vgl. zum Reporting auch das Schreiben vom 6. Januar 2016 bzw. dessen Anhang A, S. 30]) lässt sich unter anderem Folgendes entnehmen: «the Grantee [die Beschwerdeführerin] will submit to the Foundation a final financial report showing detailed expenses against budget, as outlined in Annex B, [...]». Im Rahmen dieses Reportings verlangte die P._____ Foundation gleichzeitig, dass ihr die Beschwerdeführerin hochwertige digitale Fotos bzw. das Recht, diese Bilder zu verwenden, zur Verfügung stellt («the Grantee will also provide with each report high quality digital photographs of the project and beneficiaries activities to the Foundation. The Grantee hereby grants the Foundation a royalty free and unlimited right to use the pictures in its publications or otherwise»; VB 4, Unterlagen zur Ziff. 1.3 der EM, Schreiben vom 6. Januar 2016 bzw. dessen Anhang A, S. 31). In diesem Schreiben wurde ausserdem vereinbart, dass die Beschwerdeführerin die Unterstützung – mit vorheriger schriftlicher Zustimmung – bekannt geben bzw. auf ihrer Webseite veröffentlichen darf («the Grantee is allowed to disclose externally the fact that the Grantee has received a grant from the Foundation. In particular this means that the relationship can be published on the Grantee's website

as well as be disclosed to other organizations. Furthermore, the relationship may be listed in the Grantee's materials, e.g. annual report. For the avoidance of doubt, amounts contributed by the Foundation and / or any other terms and conditions may only be disclosed with the prior written consent of the Foundation»; ebenda, S. 31).

Aus dieser Korrespondenz erhellt, dass die Zahlung der P._____ Foundation daran geknüpft war, dass die Beschwerdeführerin die Unterstützung auf ihrer Webseite erwähnt und der P._____ Foundation gleichzeitig Fotos bzw. die Rechte daran – wohl zu Marketingzwecken – zur Verfügung stellt. Auch hier war die Offenlegung der Unterstützung daran geknüpft, dass sich die Beschwerdeführerin von der P._____ Foundation eine vorherige schriftliche Zustimmung einholte. Die Leistungen der Beschwerdeführerin erschöpfen sich aber auch hier nicht in einer blossen «Erwähnung» einer Zuwendung (welche zudem in neutraler Form erfolgen müsste) im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG. Die Beschwerdeführerin hat die P._____ Foundation auf ihrer (damaligen) Webseite unter Verwendung deren Logos zudem verlinkt. Davon, dass die P._____ Foundation keine solche Verlinkung erwartet habe, wie die Beschwerdeführerin behauptet, kann nicht ausgegangen werden. Auch sie hatte sich nämlich – wie gezeigt – vor der Publikation eine schriftliche Zustimmung ausbedungen. Insgesamt ist somit davon auszugehen, dass die Verlinkung in gemeinsamer Absprache entstanden ist. Da mit einer Verlinkung die Besucher der Webseite der Beschwerdeführerin mit einem einfachen «Klick» auf die verlinkte Webseite der P._____ Foundation gelangten, auf welcher auch Informationen über deren Geschäftstätigkeit enthalten waren, liegt keine Nennung einer Zuwendung «in neutraler Form» im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG vor. Vorliegend wurde die Bekanntgabe vereinbart. Unter dem Reiter «Über A._____» bzw. «Partner-Organisationen» wird mit dem (verlinkten) Logo der P._____ Foundation die Zuwendung auch für das Publikum erkennbar bekannt gegeben. Somit liegt keine steuerbare Werbeleistung, sondern eine (von der Steuer ausgenommene) Bekanntmachungsleistung vor (vgl. bereits: E. 6.4.1).

6.4.4 Die Q._____ *Stiftung* hat Beiträge an die Beschwerdeführerin bezahlt. Sie wurde ebenfalls auf der (damaligen) Webseite der Beschwerdeführerin verlinkt und mit Logo als «Partner-Organisation» genannt (E. 6.1). Aus dem sich in den Akten befindlichen Schreiben vom 13. März 2018 (VB 4, Unterlagen zur Ziff. 1.3 der EM, S. 37 f. [vgl. auch das {nahezu gleichlautende} Schreiben vom 16. Mai 2017, S. 39 f.]) ergibt sich Folgendes: «[...] Bezüglich des unterstützten Projekts führt der Projektpartner [die

Beschwerdeführerin; Anmerkung des Gerichts] eine angemessene Dokumentation [...]. Im Zusammenhang mit dem unterstützten Projekt wird der Projektpartner (inklusive allfällige vom Projektpartner involvierte Dritte) der Stiftung alle verlangten Auskünfte gewähren, welche die Stiftung zur Überwachung oder Evaluierung des Projekts vernünftigerweise verlangen kann [...]. Im Schreiben vom 16. Mai 2017 (VB 4, Unterlagen zur Ziff. 1.3 der EM, S. 39 f.) wurde ausserdem vereinbart, «Die Stiftung kann zu Marketingzwecken über das Projekt berichten. Auf Anfrage stellt der Projektpartner [die Beschwerdeführerin; Anmerkung des Gerichts] unentgeltlich geeignetes, frei verwendbares Bild-/Filmmaterial zur Verfügung.» Ähnliches haben die Parteien im Schreiben vom 14. Juni 2016 (VB 4, Unterlagen zur Ziff. 1.3 der EM, S. 41 f.) festgehalten: «Auf Anfrage und nach Möglichkeit wird der Projektpartner einige aussagekräftige Fotos des unterstützten Projekts zur Verfügung stellen. Die Fotos sollten elektronisch, in hoher Auflösung, mit einer Bildlegende und mit den Angaben des Copyrights geliefert werden. Q._____ kann die Fotos für Marketingzwecke oder zur Information von Spendern in den ihr sinnvoll erscheinenden Medien und Unterlagen verwenden.»

Aus dieser Korrespondenz ist ersichtlich, dass die Zahlung der Q._____ Stiftung daran geknüpft war, dass ihr die Beschwerdeführerin Fotos bzw. die Rechte daran zu Marketingzwecken zur Verfügung stellt. Die Q._____ Stiftung hat zwar nicht direkt gefordert, dass die Beschwerdeführerin die Unterstützung auf deren Webseite erwähnt. Trotzdem hat sich die Q._____ Stiftung das Recht gesichert, zu Marketingzwecken über das (durch sie unterstützte) Projekt der Beschwerdeführerin selber berichten zu können. Die Zahlungen der Q._____ Stiftung erfolgten somit nicht ohne Erwartung einer Gegenleistung. Die Korrespondenz verdeutlicht, dass durch die Kooperation der Bekanntheitsgrad und das Image der Q._____ Stiftung gefördert werden soll. Die Leistungen der Beschwerdeführerin erschöpften sich aber auch hier nicht in einer blossen «Erwähnung» einer Zuwendung (welche zudem in neutraler Form erfolgen müsste) im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG. Die Beschwerdeführerin hat die Q._____ Stiftung auf ihrer (damaligen) Webseite unter Verwendung deren Logos nämlich ausserdem verlinkt. Davon, dass die Q._____ Stiftung keine solche Verlinkung erwartet habe, wie die Beschwerdeführerin behauptet, kann nicht ausgegangen werden. Zwar hatte sie sich schriftlich vor einer Publikation keine Abnahme vorbehalten. Aufgrund der obgenannten Korrespondenz, welche sich insbesondere auch mit dem Marketing befasste, ist auch hier davon auszugehen, dass diese Verlinkung in gemeinsamer Absprache entstanden ist. Da mit einer Verlinkung – wie gezeigt –

die Besucher der Webseite der Beschwerdeführerin mit einem einfachen «Klick» auf die verlinkte Webseite der Q._____ Stiftung gelangten, auf welcher auch Informationen über deren Geschäftstätigkeit enthalten waren, liegt keine Nennung einer Zuwendung «in neutraler Form» im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG vor. Vorliegend wurde die Bekanntgabe zwar nicht direkt vereinbart. Unter dem Reiter «Über A._____» bzw. «Partner-Organisationen» wird mit dem (verlinkten) Logo der Q._____ Stiftung die Zuwendung auch für das Publikum erkennbar bekannt gegeben. Somit liegt keine steuerbare Werbeleistung, sondern eine (von der Steuer ausgenommene) Bekanntmachungsleistung vor (vgl. bereits: E. 6.4.1).

6.4.5 Schliesslich sind die bezahlten Beiträge der J._____ Foundation, welche zugleich E._____ -Mitglied war, an die Beschwerdeführerin zu beurteilen. Die J._____ Foundation wurde auch auf der (damaligen) Webseite der Beschwerdeführerin verlinkt und mit Logo als «Partner-Organisation» genannt (E. 6.1). Aus dem sich in den Akten befindlichen Protokoll der J._____ Foundation vom 19. September 2016 (VB 3, Unterlagen zur Ziff. 1.1 der EM, S. 80) ergibt sich Folgendes: «A._____ ist ein Partnerschaftsprojekt der J._____ Foundation. Wir sind für Sie ein sehr wichtiger Partner, doch möchte J._____ auch visuell auf der Webseite [der Beschwerdeführerin; Anmerkung des Gerichts] auf den ersten Blick ersichtlich sein (Über uns).»

Aus diesem Protokoll erhellt – entgegen der Beschwerdeführerin – gerade, dass die Zahlung der J._____ Foundation klar daran geknüpft war, dass die Beschwerdeführerin auf Unterstützung der J._____ Foundation auf ihrer Webseite aufmerksam macht. Sie forderte gar, dass sie auf der Homepage unter der Rubrik «Über uns» auf den ersten Blick ersichtlich ist. Dies wurde unter anderem mit dem Logo garantiert. Wie schon bei den anderen Organisationen ausgeführt, erschöpften sich die Leistungen der Beschwerdeführerin aber auch hier nicht in einer blossen «Erwähnung» einer Zuwendung (welche zudem in neutraler Form erfolgen müsste) im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG. Die Beschwerdeführerin hat die J._____ Foundation auf ihrer (damaligen) Webseite unter Verwendung deren Logos nämlich ausserdem verlinkt. Davon, dass die J._____ Foundation keine solche Verlinkung erwartet habe, wie die Beschwerdeführerin auch hier geltend macht, kann nicht ausgegangen werden. Zwar hatte sich die J._____ Foundation (wohl) schriftlich vor der Publikation keine Abnahme vorbehalten. Trotzdem ist auch hier davon auszugehen, dass diese Verlinkung in gemeinsamer Absprache entstanden ist. Dies insbesondere auch mit Blick darauf, dass die J._____ Foundation gar Forderungen stellte,

wie und dass sie auf der Homepage auf den ersten Blick ersichtlich sein müsse. Da mit einer Verlinkung die Besucher der Webseite der Beschwerdeführerin mit einem einfachen «Klick» auf die verlinkte Webseite der J._____ Foundation gelangten, auf welcher auch Informationen über deren Geschäftstätigkeit enthalten waren, liegt keine Nennung einer Zuwendung «in neutraler Form» im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG vor. Vorliegend wurde die Bekanntgabe vereinbart. Unter dem Reiter «Über A._____» bzw. «Partner-Organisationen» wird mit dem (verlinkten) Logo der J._____ Foundation die Zuwendung auch für das Publikum erkennbar bekannt gegeben. Somit liegt keine steuerbare Werbeleistung, sondern eine (von der Steuer ausgenommene) Bekanntmachungsleistung vor (vgl. bereits: E. 6.4.1).

6.5 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin allen fünf streitbetroffenen Organisationen (von der Steuer ausgenommene) Bekanntmachungsleistungen erbracht hat.

7. Stiftung B._____

7.1 Überdies muss geklärt werden, ob die Zahlungen von der Stiftung B._____ an die Beschwerdeführerin in Höhe von insgesamt 2,9 Mio. Fr. als Entgelt für die allfällige Projektbewirtschaftung/-betreuung durch die Beschwerdeführerin oder als Spenden einzuordnen sind.

7.2 Es sei zwar richtig, so die *Beschwerdeführerin*, dass die Stiftung B._____ die administrativen Kosten von ihr (der Beschwerdeführerin) trage. Hierzu entrichte ihr die Stiftung B._____ aus deren Stiftungsvermögen die umstrittenen Beiträge, damit sie (die Beschwerdeführerin) den eigenen Betriebsaufwand decken könne. Hierbei handle es sich um ein Nichtentgelt. Sie (die Beschwerdeführerin) sei eine operative Stiftung mit einem hohen operativen Aufwand; ihre Tätigkeit sei verhältnismässig aufwendig. Die Stiftung B._____ hingegen sei eine Förderstiftung, bei welcher die konkrete Arbeit nicht bei der Stiftung, sondern bei den durch sie finanziell unterstützten Institutionen stattfinde. Die Stiftung B._____ «betreue etwa 24 Projekte im Jahr». Die Vorinstanz gehe davon aus, dass hierfür jährliche Kosten von mehr als Fr. 500'000.-- anfielen. Die Tätigkeit der Stiftung B._____ sei verhältnismässig einfach sowie überschaubar und würde durch deren Stiftungsräte unentgeltlich erbracht. Eigenes Personal habe die Stiftung B._____ deshalb nicht angestellt. Die Vorinstanz sei für die wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den bezahlten Beträgen und einer entsprechenden Leistung beweisbelastet. Vorliegend fehle es

bereits am Nachweis einer von ihr (der Beschwerdeführerin) an die Stiftung B._____ erbrachten Leistung (ausser jener durch Herrn D._____ [ein Mitarbeiter der Beschwerdeführerin {vgl. E. 9}; Anmerkung des Gerichts]). Die *Kreditkarte* bringe hierzu keinerlei Erkenntnisgewinn. Damit seien Leistungen, die mit ihren eigenen Projekten (jenen der Beschwerdeführerin) zusammenhängen würden, bezahlt worden. Die Vorinstanz suggeriere, so die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Stellungnahme vom 7. Mai 2024, die unterstützten gemeinnützigen Projekte seien in Tat und Wahrheit Projekte der Stiftung B._____. Um die Motive hinter den umstrittenen Zahlungen zu ermitteln, seien die Mitglieder des Stiftungsrates der Stiftung B._____ als Zeugen einzuvernehmen und allenfalls ein Parteiverhör durchzuführen.

7.3 Die *Vorinstanz* hält dagegen, dass es sich bei den jährlichen Zahlungen der eng verbundenen Stiftung B._____ an die Beschwerdeführerin um Entgelt für Leistungen der Beschwerdeführerin an die Stiftung B._____ handle. Die Stiftung B._____ habe rund 24 Projekte im In- und Ausland finanziert. Trotzdem habe sie keinerlei Aufwendungen, welche deren Verwaltung mit sich bringen würde, verbucht. Diesbezügliche Aktivitäten des Stiftungsrates seien weder bekannt noch belegt. Über Personal verfüge die Stiftung nicht. Da eine Geschäftstätigkeit ohne Minimalinfrastruktur nicht möglich sei, könne davon ausgegangen werden, dass die Verwaltung der Projekte durch die Beschwerdeführerin wahrgenommen worden sei. Diese verfüge über die notwendige Infrastruktur und das erforderliche Personal zur Verwaltung der Projekte und pflege eine besonders enge personelle und wirtschaftliche Beziehung zur Stiftung B._____. Hierfür spreche auch, dass die Stiftung B._____ die Zahlungen an die Beschwerdeführerin in ihrer Erfolgsrechnung als Sponsoring bezeichnet und unter dem Titel «Aufwand A._____» aufgeführt habe. Die Beschwerdeführerin habe die Zahlungen der Stiftung B._____ nicht als Spenden, sondern als «Partnerschaft NGO» verbucht. Zudem bestehe der Unterschied zwischen den beiden Stiftungen lediglich in quantitativer Hinsicht (die Beschwerdeführerin betreue deutlich mehr Projekte als die Stiftung B._____). Die Beschwerdeführerin habe Kosten, welche gemäss Unterlagen die Stiftung B._____ betreffen [Kreditkartenabrechnung; Anmerkung des Gerichts], übernommen bzw. verbucht. Laut Beschwerdeführerin handle es sich um Kosten betreffend ihre eigene Geschäftstätigkeit. Dies zeige auf, dass keine klare Trennung zwischen der Geschäftstätigkeit dieser beiden Unternehmen vorgenommen worden sei und die Beschwerdeführerin in die Verwaltung der Projekte der Stiftung B._____ involviert gewesen sei.

7.4

7.4.1 Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin und die Stiftung B._____ **denselben Stifter** (F._____ sel.) haben und es ergibt sich aus den Akten, dass sie sich die **Büroräumlichkeiten** in der Liegenschaft an der (...) im massgeblichen Zeitraum bzw. ab dem 1. September 2017 teilten (VB 12, Unterlagen Stiftung B._____, Mietvertrag für Geschäftsräume vom 10. März 2015, S. 174-182 und diesbezüglicher Nachtrag Nr. 1 vom März 2018, S. 172 f.). Weiter ist aus den Akten ersichtlich sowie unbestritten, dass die Stiftung B._____ über **kein eigenes Personal** verfügte (VB 12, Unterlagen Stiftung B._____, Erfolgsrechnung der Stiftung B._____ der massgeblichen Jahre, insbesondere S. 18 [2015], S. 78 [2017], S. 186 [2018]) bzw. als Personalaufwand nur Arbeitseinsätze von Herrn D._____, einem Mitarbeiter der Beschwerdeführerin verbucht hatte (VB 14, AHV-Lohnbescheinigungen [Herr D._____ war gleichzeitig Geschäftsführer der Stiftung B._____ {VB 12, Unterlagen Stiftung B._____, Handelsregisterauszug vom 12. Juni 2019, S. 13 f.}]). Diese Arbeitsleistungen wurden der Beschwerdeführerin von der Stiftung B._____ jedoch erstattet (vgl. nachfolgend: E. 8 und E. 9). Da die beiden Stiftungen somit eine besonders enge personelle und wirtschaftliche Beziehung pflegten, kann davon ausgegangen werden, dass es sich bei den beiden Stiftungen um nahestehende bzw. eng verbundene Personen handelt (vgl. E. 2.7.3). Ausserdem hat die Stiftung B._____ während der massgeblichen Jahre 2014 bis 2018 laut Buchhaltung jährlich rund 24 Projekte im In- und Ausland finanziert (VB 12, Unterlagen Stiftung B._____, Erfolgsrechnung der Stiftung B._____ der massgeblichen Jahre, insbesondere S. 17 f. [2015], S. 77 f. bzw. S. 120 f. [2017], S. 185 f. bzw. S. 241 f. [2018]). Gleichzeitig ist aktenkundig, dass die Stiftung B._____ **keinen** mit diesen Projekten verbundenen **Verwaltungsaufwand** und auch **keine Betriebskosten** bzw. keine Kosten für EDV, Unterhalt, Sachversicherung usw. verbucht hat.

Die mit der **Kreditkarte** aufgeführten Kosten im In- und Ausland umfassten Leistungen wie Flüge, Hotelübernachtungen, Transportkosten, Verpflegung usw. Hierbei ist erstellt und unbestritten, dass die Kreditkartenabrechnung auf den Stifter F._____ (sel.), *Stiftung B._____* lautete und es sich bei allen in der Kreditkartenabrechnung aufgeführten Personen aber um (damalige) Mitarbeiter der Beschwerdeführerin handelte (VB 5, Unterlagen zur Ziff. 1.4.1 der EM, S. 1-21; VB 14, AHV-Lohnbescheinigungen; vgl. auch Beschwerde, S. 24). Die Beschwerdeführerin hat diese Kosten (zumindest grösstenteils) bezahlt und verbucht (VB 5, Unterlagen zur

Ziff. 1.4.1 der EM, S. 1-21; VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018, S. 1492-1531).

7.4.2 Zu klären ist, ob die in der *Kreditkartenabrechnung* genannten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Beschwerdeführerin für eigene Projekte oder für diejenigen der Stiftung B. _____ tätig wurden bzw. die bezahlten Leistungen wie Flüge, Hotelübernachtungen, Transportkosten, Verpflegung im Zusammenhang mit Projekten der Beschwerdeführerin (Kosten für ihre eigene Geschäftstätigkeit) oder der Stiftung B. _____ standen. Nur falls die Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin für Projekte der Stiftung B. _____ tätig wurden, wäre zu prüfen, ob die Tätigkeiten der Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin als steuerbare Leistungen von der Beschwerdeführerin an die Stiftung B. _____ als eng verbundene Person zu betrachten sind (und wie es sich mit der Entgeltlichkeit verhält).

7.4.2.1 Wie gezeigt (E. 7.4.1), verfügte die Stiftung B. _____ über kein eigenes Personal, finanzierte rund 24 Projekte im Jahr, für welche sie jedoch keinen Verwaltungsaufwand und auch keine Betriebskosten verbucht hat. Unbestrittenermassen kaufte sie auch keine diesbezüglichen Leistungen bei Dritten ein (bis auf die Arbeitsleistungen von Herrn D. _____). Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, dass der Stiftungsrat der Stiftung B. _____ sämtliche anfallenden Arbeiten selbst erledigt habe. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz folgt aber aus dem Fehlen von eigenem Personal nicht zwingend, dass die Stiftung B. _____ die streitbetreffenden Leistungen einkaufen musste. Es ist nämlich nicht grundsätzlich auszuschliessen, dass Gesellschaften allein durch das Handeln ihres Verwaltungsratspräsidenten [oder Stiftungsratspräsidenten] bzw. Geschäftsführers (und ohne den Einkauf von Leistungen) Umsätze erwirtschafteten (vgl. auch Urteil des BVGer A-2304/2019 vom 20. April 2020 E. 3.3 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020], wo die grundsätzliche Möglichkeit, dass fakturierte Leistungen ausschliesslich durch den Gesellschafter / Geschäftsführer einer GmbH erbracht wurden, eingeräumt wurde). Gesellschaftsrechtlich ist es ebenfalls zulässig – wenn auch nur in kleineren oder Einpersonengesellschaften realistisch, dass der Verwaltungsrat die Geschäfte der Gesellschaft selbst führt (vgl. Art. 716 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] [OR, SR 220]; PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 5. Auflage 2022, § 9 N. 388, N. 658; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6887/2023 vom 21. Oktober 2024 E. 4.2.3.3).

7.4.2.2 Die Beschwerdeführerin führt aus, bei der Stiftung B._____ handle es sich um eine Förderstiftung, bei welcher die konkrete Projektarbeit nicht bei der Stiftung selbst, sondern bei den durch sie finanziell unterstützten Institutionen anfalle. Die Stiftung B._____ vergebe lediglich Gelder aufgrund fachmännisch vorbereiteter Gesuche, wobei der Stiftungsrat nur die für die Behandlung dieser Projekte nötigen Entscheide fällen müsse. Die Tätigkeit der Stiftungsräte der Stiftung B._____ sei somit verhältnismässig einfach sowie überschaubar und würde durch deren Stiftungsräte unentgeltlich erbracht. Ausserdem habe es sich nur um rund 24 Projekte im Jahr gehandelt. Auch die Vorinstanz wendet ein, dass die Stiftung B._____ ca. 24 Projekte finanziere, wobei es bei der Beschwerdeführerin deutlich mehr seien. Angesichts dieser Umstände scheint es vorliegend nicht völlig abwegig zu sein, dass der Stiftungsrat der Stiftung B._____ (zumindest einen Grossteil) die genannten Arbeiten (insb. Auswahl der zu unterstützenden Projekte) selbst bewältigte. Nicht überzeugend erscheint nämlich tatsächlich, dass die Finanzierung dieser 24 Projekte bzw. der administrative Aufwand bei der Stiftung B._____ pro Jahr Kosten in der Höhe von rund 0,5 Mio. Fr. auslösen soll, nachdem in der Buchhaltung der Stiftung B._____ Totalkosten für den gesamten Projektaufwand in den Jahren 2014 bis 2018 in Höhe von rund 1,66 Mio. Fr. (bzw. von jährlich 0,33 Mio. Fr.) verbucht wurden. Der administrative Aufwand bzw. die von der Vorinstanz behauptete Projektbewirtschaftung durch die Beschwerdeführerin würde folglich fast das Doppelte des gesamten Projektaufwandes der Stiftung B._____ ausmachen. Somit hat die Vorinstanz die ihr obliegende Beweislast für das Vorliegen eines Leistungsverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der Stiftung B._____ für die 24 Projekte nicht erbracht (vgl. E. 1.5.3).

7.4.2.3 Es ist zwar erstellt, dass die Kreditkartenabrechnungen auf den Stifter «Herr F._____, Stiftung B._____, (Adresse)» und nicht auf die Beschwerdeführerin lauteten. Gemäss Bundesgericht stellt die Rechnung zwar, falls sie den Mehrwertsteuerlichen Anforderungen entspricht, ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Rechnungsadressat grundsätzlich als leistungsempfangende Person zu gelten hat (E. 2.4.6). Da der in der Kreditkartenabrechnung erwähnte Stifter F._____ (sel.) – wie gezeigt (E. 7.4.1) – zugleich auch Stifter der Beschwerdeführerin war und unter dem neuen Mehrwertsteuerrecht die Bedeutung der Rechnung insofern relativiert wurde, als dass nun die gesamten Umstände massgeblich sind, kann vorliegend der Adressierung der Kreditkartenabrechnung an den Stifter «F._____, Stiftung B._____, (Adresse)» keine übermässige Bedeutung zukommen. Dies gilt erst recht mit Blick darauf, dass die

Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Stellungnahme vom 7. Mai 2024 ausserdem anhand eines konkreten Beispiels aufzeigen kann, dass die mit den Kreditkarten bezahlten Leistungen (wohl eher) im Zusammenhang mit ihren eigenen Projekten (also denjenigen der Beschwerdeführerin) standen und nicht mit jenen der Stiftung B._____. Herr T._____, ein Mitarbeiter der Beschwerdeführerin (VB 14, AHV-Lohnbescheinigungen, S. 3), war gemäss Abrechnung tatsächlich in (...) (Hauptstadt von Staat 1) unterwegs (VB 5, Unterlagen zur Ziff. 1.4.1 der EM, S. 2 f.; vgl. auch S. 9-11 und S. 19 f.). Keines der von der Stiftung B._____ geförderten Projekte ist im Staat 1 (VB 12, Unterlagen Stiftung B._____, Erfolgsrechnung der Stiftung B._____ der massgeblichen Jahre, insbesondere S. 17 f. [2015], S. 77 f. bzw. S. 120 f. [2017], S. 185 f. bzw. S. 241 f. [2018]; vgl. auch Einspracheentscheid, S. 33), wobei die Beschwerdeführerin (laut Homepage [VB 11, Auszüge/Ausdruck Internet, S. 14, S. 17]) Projekte im Staat 1 durchführt. Ausserdem ergibt sich aus den Akten, dass U._____, ebenfalls ein Mitarbeiter der Beschwerdeführerin (VB 14, AHV-Lohnbescheinigungen, S. 1, S. 3, S. 5 und S. 7), in (...) (Hauptstadt von Staat 2) unterwegs war (VB 5, Unterlagen zur Ziff. 1.4.1 der EM, S. 4 f., S. 7 f.; vgl. auch: S. 15 und S. 18). Keines der von der Stiftung B._____ geförderten Projekte ist im Staat 2 (VB 12, Unterlagen Stiftung B._____, Erfolgsrechnung der Stiftung B._____ der massgeblichen Jahre, insb. S. 17 f. [2015], S. 77 f. bzw. S. 120 f. [2017], S. 185 f. bzw. S. 241 f. [2018]; vgl. auch Einspracheentscheid, S. 33), wobei die Beschwerdeführerin (laut Homepage [VB 11, Auszüge/Ausdruck Internet, S. 14, S. 17]) tatsächlich Projekte im Staat 2 durchführt. Ausserdem war V._____, ein Mitarbeiter der Beschwerdeführerin (VB 14, AHV-Lohnbescheinigungen, S. 1, S. 3, S. 5 und S. 7), in (...) (Hauptstadt der Staat 3) unterwegs (VB 5, Unterlagen zur Ziff. 1.4.1 der EM, S. 11-14, S. 19). Keines der von der Stiftung B._____ geförderten Projekte ist im Staat 3 (VB 12, Unterlagen Stiftung B._____, Erfolgsrechnung der Stiftung B._____ der massgeblichen Jahre, insb. S. 17 f. [2015], S. 77 f. bzw. S. 120 f. [2017], S. 185 f. bzw. S. 241 f. [2018]; vgl. auch Einspracheentscheid, S. 33), wobei die Beschwerdeführerin (laut Homepage [VB 11, Auszüge/Ausdruck Internet, S. 14, S. 17]) tatsächlich Projekte im Staat 3 durchführt. Diesfalls erscheint sodann sachgerecht, dass die Transaktionen in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin erfasst wurden (E. 7.4.1).

7.4.2.4 An diesem Ergebnis ändert auch nichts, dass die Stiftung B._____ die *Zahlungen an die Beschwerdeführerin* in ihrer Erfolgsrechnung als Sponsoring bezeichnet und unter dem Titel «Aufwand A._____» aufgeführt hat und die Beschwerdeführerin wiederum die

Zahlungen der Stiftung B. _____ nicht als Spenden, sondern als «Partnerschaft NGO» verbucht hat. Wie gesehen (E. 2.4.3), ist die buchhalterische Erfassung von Leistungen lediglich ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation, vermag jedoch die wirtschaftliche Realität nicht zu ändern.

7.5 Insgesamt sind die Zahlungen von der Stiftung B. _____ an die Beschwerdeführerin in Höhe von insgesamt 2,9 Mio. Fr. nicht als Entgelt für eine allfällige Projektbewirtschaftung/-betreuung durch die Beschwerdeführerin, sondern als Nichtentgelt einzuordnen. Diesfalls erübrigen sich die von der Beschwerdeführerin beantragte Zeugeneinvernahme der Mitglieder des Stiftungsrates der Stiftung B. _____ sowie das beantragte Parteiverhör des CEO und CFO der Beschwerdeführerin.

8. Personalverleih an weitere nahestehende Gesellschaften

Die Steuernachforderung infolge Personalverleih an die Stiftung B. _____ und die C. _____ AG ist unbestritten. Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass es sich grundsätzlich um steuerbare Leistungen handelt. Damit erreicht die Beschwerdeführerin jedoch noch nicht die massgebliche Umsatzgrenze von Fr. 150'000.-- (vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG [in beiden vorliegend massgeblichen Fassungen], hierzu: E. 2.3). Die Einnahmen aus Personalverleih unterliegen jedoch (nur) dann der Mehrwertsteuer, wenn sich ergibt, dass die Beschwerdeführerin insgesamt subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist bzw. die Umsatzgrenze erreicht (vgl. nachfolgend: E. 12).

9. Korrekturen/Nachbelastungen Personaleinsätze Herr D. _____

9.1 Auch die Aufrechnungen der Vorinstanz aufgrund der Personaleinsätze von Herrn D. _____, ein Mitarbeiter der Beschwerdeführerin, bei der C. _____ AG und der Stiftung B. _____ (als eng verbundene bzw. nahestehende Gesellschaften) ist ebenfalls grundsätzlich unbestritten. Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass die in Rechnung gestellten Personaleinsätze nicht dem Drittpreis entsprachen und erhob die Mehrwertsteuer auf der Differenz zum kalkulatorisch ermittelten Drittpreis.

9.2 Diesbezüglich führt die *Beschwerdeführerin* lediglich (noch) aus, sie sei bereit, diese Aufrechnung zu akzeptieren. Dies allerdings nur unter dem Titel «Kostenzuschlag», keinesfalls unter «Gewinnzuschlag», da sie nicht gewinnstrebig auftreten dürfe.

9.3 In Übereinstimmung mit der Vorinstanz kann sich die steuerpflichtige Person gegen eine zulässigerweise durchgeführte Ermessenseinschätzung nicht mit allgemeiner Kritik zur Wehr setzen bzw. Kalkulationsgrundlagen der Ermessenseinschätzung pauschal kritisieren. Vielmehr hat sie anhand von Belegen nachzuweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (ausführlich statt vieler: Urteil des BVGer A-582/2023 vom 17. Mai 2024 E. 3.6.5). Auch hier unterliegen die Einnahmen aufgrund der Personaleinsätzen von Herrn D._____ jedoch (nur) dann der Mehrwertsteuer, wenn sich ergibt, dass die Beschwerdeführerin insgesamt subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist bzw. die Umsatzgrenze erreicht (vgl. nachfolgend: E. 12).

10. Verkäufe von Kunstwerken des Stifters F._____

10.1 Schliesslich ist zu prüfen, durch wen die Kunstwerke bzw. Bilder des Stifters der Beschwerdeführerin veräussert wurden bzw. wem die Einnahmen zuzuordnen sind und ob es sich bei diesen um Entgelt oder Spenden handelt.

10.2 Die *Beschwerdeführerin* moniert, dass die ESTV im angefochtenen Entscheid nur pauschale Behauptungen aufstelle und eine Auseinandersetzung mit den sich in den Akten befindlichen Unterlagen nicht stattfinde. Die ESTV sei für den behaupteten Aussenauftritt beweispflichtig. Sie müsse die Zuordnung einer Leistung in jedem Einzelfall nachweisen. Aus den aktenkundigen Belegen gehe hervor, dass der Verkauf nicht durch sie (die Beschwerdeführerin), sondern (in Namen und auf Rechnung) des Künstlers (Stifter der Beschwerdeführerin) oder des Hotels I._____ erfolgt sei. Eine grosse Anzahl von Belegen zeige eine Aufteilung des Erlöses zwischen zwei oder drei Parteien. Sie könne keine weiteren Belege einreichen, weil sie die Bilder nicht in ihrem Namen verkauft habe und somit nicht über die Ausgangsrechnungen an die Käuferinnen und Käufer verfüge. Diverse Aktenstücke zeigten, dass die Zuordnung nicht oder zumindest nicht zwingend bewiesen werden könne. In ihrer Stellungnahme vom 7. Mai 2024 führt sie (die Beschwerdeführerin) aus, sie habe – entgegen der Vorinstanz – nicht anerkannt, dass es sich um ihre eigenen Geschäfte gehandelt habe. Sie wiederholt, die Vorinstanz habe die vorhandenen Belege nicht gewürdigt.

10.3 Die *Vorinstanz* stellt sich auf den Standpunkt, dass die Beschwerdeführerin gegenüber den Käuferinnen und Käufer der Bilder des Stifters als Verkäuferin aufgetreten sei, da sie in allen Fällen – soweit aktenkundig –

Rechnung gestellt habe. Der Rechnung komme eine entscheidende Bedeutung zu. Die Beschwerdeführerin habe die Bilder im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verkauft; ein Stellvertretungsverhältnis sei nicht anzunehmen. Somit sei der Beschwerdeführerin der Verkaufserlös zuzuordnen. Die Bezahlung der Bilder sei keine Spende, da die zahlende Person eine Leistung in Form eines Kunstwerkes erhalten habe. Das Rechtsgeschäft sei nicht darauf ausgerichtet gewesen, der Beschwerdeführerin eine Spende zukommen zu lassen, sondern ein Bild zu kaufen. Es habe durch den Käufer auch keine betragsmässige Aufteilung in einen Spenden- und einen Entgeltsanteil stattgefunden. Da die Beschwerdeführerin die «Spendenanteile» in Prozenten bestimmt habe, könne gar keine Spende vorliegen, denn eine Spende könne nur dann vorliegen, wenn die Zahlung freiwillig entrichtet werde. Im Rahmen ihrer Vernehmlassung unterstreicht sie (die Vorinstanz) erneut, aus diversen Belegen gehe hervor, dass die Beschwerdeführerin die Bilderverkäufe den Käuferinnen und Käufern in eigenem Namen in Rechnung gestellt und ihnen dafür eine «Spendenbestätigung» ausgestellt habe. Die Beschwerdeführerin habe anerkannt, dass es sich bei den Bilderverkäufen um ihre eigenen Geschäfte handle (indem sie sich darauf beschränkt habe, für die Bilderverkäufe eine Steuerausnahme geltend zu machen). Ausserdem habe sie (die Vorinstanz) die Beschwerdeführerin aufgefordert, diverse Unterlagen zu den Bilderverkäufen einzureichen, was Letztere nie getan habe. Dadurch sei sie in einen unverschuldeten Beweisnotstand geraten, welcher es verbiete, nach der allgemeinen Beweislastregel zu ihren Ungunsten zu entscheiden.

10.4

10.4.1 Aus den Akten ergibt sich Folgendes:

10.4.1.1 Zum einen hat die Beschwerdeführerin für die Verkäufe der strittigen Kunstwerke auf drei verschiedene Arten *Rechnung* gestellt:

- Erste Art der Rechnungsstellung: Die Beschwerdeführerin stellte der Hotel I. _____ AG Rechnung für den Verkauf des Bildes. Hierbei wurde das Schreiben als «Rechnung» bezeichnet, wobei sich diese auf «Bilderverkauf F. _____ [inkl. jeweiliges Datum]» bezog. Das jeweilige Bild wurden benannt («Bild+Nr.»), das Verkaufsdatum ergänzt («Datum»), das Total des Verkaufspreises aufgeführt und schliesslich noch die Aufteilung unter folgenden drei Parteien aufgezeigt: Hotel I. _____ AG [20%], F. _____ [jeweils 30 % oder 40 %] und Beschwerdeführerin [jeweils 50 % oder 40 %]. Als dann wurden die Käuferinnen und Käufer und deren Adresse

namentlich genannt und ein Einzahlungsbeleg (teilweise mit dem die Beschwerdeführerin betreffenden Betrag, teilweise ohne Betrag) beigelegt (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 2-8, S. 27, S. 42).

- Zweite Art der Rechnungsstellung: Die Beschwerdeführerin stellte den Käuferinnen und Käufern direkt Rechnung für den Verkauf der Bilder. Hierbei wurde das Schreiben als «Rechnung» bezeichnet, wobei sich diese auf «Bilderverkauf F. _____» bezog. Die Bilder wurden benannt («Bild+Nr.»), das Verkaufsdatum ergänzt («Datum»), das Total des Verkaufspreises aufgeführt und schliesslich noch die Aufteilung unter folgenden zwei Parteien aufgezeigt: F. _____ [jeweils 50 %] und Beschwerdeführerin [jeweils 50 %]. Zudem wurde ein Einzahlungsbeleg (mit dem die Beschwerdeführerin betreffenden Betrag) beigelegt. Hierbei wurde vermerkt, dass die Käuferinnen und Käufer eine Spendenbescheinigung erhalten würden (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 9 f., S. 26).
- Dritte Art der Rechnungsstellung: Die Beschwerdeführerin liess den Käuferinnen und Käufern ein Schreiben zukommen, welches als «Bild von F. _____» betitelt war. Hierbei wurden diesen zur Ersteigerung eines Bildes von F. _____ an einem «VIP Wochenende» gratuliert und zugleich um Überweisung mittels beiliegenden Einzahlungsscheins über einen bestimmten Betrag an die Beschwerdeführerin gebeten. Hierbei wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass 100 % des jeweiligen Betrages an sie (die Beschwerdeführerin) fliesse und damit Seminare und Workshops im Staat 3 finanziert würden. Auch hier wurde eine Spendenbescheinigung in Aussicht gestellt (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 11-13).

10.4.1.2 In den Akten findet sich zum anderen eine *Quittung* über Fr. 1'000.--, welche durch die Beschwerdeführerin am 7. Juni 2015 an den Käufer (Person 32) ausgestellt wurde. Vermerkt wurde dabei, dass es sich um ein Bild von F. _____ handle («Fr. 750.-- Spende an A. _____, Fr. 250.-- Unkosten Bild»; VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 65). Die Beschwerdeführerin stellte dem Käufer daraufhin am 17. Februar 2016 eine «Spendenbescheinigung 2015» in Höhe von Fr. 750.-- aus (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 60 [vgl. auch nachfolgend]). In der Buchhaltung bzw. im Bankkonto (Aktivkonto) verbuchte die Beschwerdeführerin am 23. Juni 2015 ein Betrag in Höhe Fr. 1'280.-- und zwar mit dem Buchungstext «Person 32, Bilderauktion/Verkauf RW I. _____» (VB 13,

Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018, S. 472). Wiederum am 23. Juni 2015 findet sich in der Buchhaltung bzw. im Konto Kreditoren (Verbindlichkeiten; Passivkonto) ein Eintrag von Fr. 250.-- mit dem Buchungstext «Person 32, Unkosten Bild» (VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018, S. 508) und im Ertragskonto solcher von Fr. 750.-- mit dem Buchungstext «Person 32, Spende Bild F. _____» (VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018, S. 571).

10.4.1.3 Weiter liegen in den Akten diverse «Spendenbescheinigungen». Hierbei stellte die Beschwerdeführerin den jeweiligen Käuferinnen und Käufern eine «Spendenbescheinigung» in Höhe des Kaufpreises des erworbenen Bildes aus. Das Datum, der konkrete (Verkaufs-)Betrag und dessen Verwendung wurden erwähnt. Die Beschwerdeführerin bedankte sich für die Unterstützung. Sie verbuchte den für das jeweilige Bild auf der «Spendenbescheinigung» angegebenen Betrag in rund der Hälfte der Fälle in ihrer Buchhaltung auf einem der Spendenkonten (Ertragskonto) sowie auf dem jeweiligen Bankkonto (Aktivkonto). Hierbei verwendete sie zumeist das entsprechende Datum auf der «Spendenbescheinigung» (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 17-19, S. 23 f., S. 30 f., S. 35, S. 38, S. 40; VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018). In rund 50 % der Fälle wurde nicht der auf der «Spendenbescheinigung» angegebene Betrag im Bankkonto verbucht, sondern ein höherer Betrag; hierbei erfolgte unter dem Konto Kreditoren (Verbindlichkeiten; Passivkonto) eine Buchung in Höhe des Differenzbetrages mit dem Buchungstext «Unkosten Bild» (Beispiel für einen Bildverkauf: W. _____: VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 86: Spendenbescheinigung für Bild im Betrag von Fr. 3'000.-- [vom 29.08.2014]; VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018, S. 41 [Bankkonto]: Fr. 4'000.-- [vom 29.08.2014], S. 73 [Verbindlichkeiten]: Fr. 1'000.-- [vom 29.08.2014; Unkosten Bild], S. 161 [Ertragskonto; zugewiesene Spenden]: Fr. 3'000.-- [vom 29.08.2014]; für übrige Beispiele vgl.: VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 55, S. 58-60, S. 72, S. 80-86; VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018; siehe auch zu den Fällen, in welchen auf dem Bankkonto ein höherer Betrag einging, als auf der «Spendenbescheinigung» vermerkt: VB 25, Antwortschreiben vom 31. August 2023, Bankauszüge in Beilage 15 [S. 18 f.], Beilage 18 [S. 23]). In den Akten befinden sich ausserdem diverse Spendenbescheinigungen, welche keinem Bildverkauf zugeordnet werden konnten (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 16, S. 20 f., S. 25, S. 32 f., S. 36 f., S. 39, S. 41, S. 45-54, S. 56 f., S. 61-63, S. 68-71, S. 73-79, S. 87 f.).

10.4.1.4 Schliesslich liegt in den Akten eine *Tabelle* mit dem Titel «Verkaufte Bilder 01.05.2013-30.04.2014». Darin wird der Titel des verkauften Bildes (insgesamt wurden zwei Bilder vermerkt), dessen Käufer, das Verkaufsdatum, die Zahlungsart (via Hotelrechnung oder via Rechnung), das Total des Verkaufspreises und wiederum die folgende Aufteilung unter den drei Parteien aufgeführt: I. _____ (jeweils 20 %), F. _____ (jeweils 40 %) und Beschwerdeführerin (jeweils 40 %; VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 1). In ihrer Buchhaltung im Bankkonto (Aktivkonto) gab die Beschwerdeführerin lediglich das sie betreffende Total beider verkauften Bilder an (VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018, S. 34).

10.4.1.5 In den Akten finden sich lediglich zwei *Bankauszüge* und eine *Gutschriftanzeige* der X. _____ AG, welche allenfalls als Beleg für den tatsächlichen Geldfluss hinsichtlich der verkauften Bilder dienen könnten. Das Datum und die Höhe des Betrages der Gutschriftanzeige (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 64) passt zu einer «Spendenbescheinigung» (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 19), welche zugunsten des Ehepaars Y. _____ ausgestellt wurde. Die Beschwerdeführerin verbuchte hierbei den in der Gutschriftanzeige und «Spendenbescheinigung» erwähnten Betrag (VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018, S. 1523/1583). Aus den beiden Bankauszügen ergibt sich – soweit wesentlich – jeweils das Datum der Vergütung, der Namen des Käufers, der Betrag der Gutschrift (in Euro) sowie das Valuta-Datum (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 22, S. 29). Auch diesbezüglich enthält die Buchhaltung der Beschwerdeführerin den in den Bankauszügen aufgeführten – und in Schweizer Franken umgerechneten – Betrag sowie das Datum der Vergütung (VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018, S. 1082/1168 [Z. _____], S. 1535/1612 [Z. _____], S. 1536/1612 [Person 17]).

10.4.2 Die Beschwerdeführerin hat – so ergibt es sich aus den Akten – bei der ersten und zweiten Art der *Rechnungsstellung* (E. 10.4.1.1) jeweils nur den sie angeblich betreffenden Anteil des Betrages, folglich 50 % oder 40 % verbucht (VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018, S. 55, S. 466, S. 493, S. 755, S. 728/733, S. 1048, S. 1502, S. 1534, S. 1081 [erste Art der Rechnungsstellung] sowie S. 1496/1600 [Person 18], S. 1604/1513 [N. _____ AG], S. 1534/1610 [Person 37] für die zweite Art der Rechnungsstellung). Die Vorinstanz ergänzte den Betrag aufgrund der behaupteten Zuordnung (laut Vorinstanz sei die Beschwerdeführerin nach aussen als Verkäuferin aufgetreten) auf 100 % und forderte

diesen von der Beschwerdeführerin nach (VB 2, EM, Beiblatt 3, Ziff. 1.5 bzw. Beilage 5). Bei der dritten Art der Rechnungstellung (E. 10.4.1.1), in welcher die Beschwerdeführerin den Käuferinnen und Käufern ein Schreiben zukommen liess, welches als «Bild von F. _____» betitelt war, verbuchte die Beschwerdeführerin jeweils 100 % des Betrages (VB 13, Buchhaltung der Beschwerdeführerin 2014 bis 2018, S. 736/810 [Person 38], S. 735/810 [Person 39], S. 733/810 [Person 40]). Die Vorinstanz ging jedoch auch hier davon aus, die Beschwerdeführerin habe nur 50 % davon verbucht und ergänzte die Beträge folglich auf 100 % (VB 2, EM, Beiblatt 3, Ziff. 1.5 bzw. Beilage 5). Auch aufgrund der «Spendenbescheinigung» (E. 10.4.1.3) rechnete die Vorinstanz – da die Beschwerdeführerin lediglich 40 % bzw. 50 % verbucht haben soll – die jeweiligen Beträge auf 100 % auf (VB 2, EM, Beiblatt 3, Ziff. 1.5 bzw. Beilage 5). Gleich verfuhr sie aufgrund der «Quittung» (E. 10.4.1.2) und der *Tabelle* (E. 10.4.1.4): Auch hier ging die Vorinstanz davon aus, dass der verbuchte Betrag lediglich 40 % des massgeblichen Betrages ausmache und rechnete diese Beträge auf 100 % auf (VB 2, EM, Beiblatt 3, Ziff. 1.5 bzw. Beilage 5). Was die Bankauszüge bzw. Gutschriftanzeige anbelangt, hat die Vorinstanz die in der Buchhaltung angegebenen Beträge – welche den Bankbelegen entsprechen (E. 10.4.1.5) – trotzdem wiederum als lediglich 50 % des eigentlichen Betrages gewertet und auf 100 % ergänzt (VB 2, EM, Beiblatt 3, Ziff. 1.5 bzw. Beilage 5).

10.4.3 Hinsichtlich der vorliegenden Belege ist vorab Folgendes festzuhalten: Die Vorinstanz hat mit Schreiben vom 13. Juni 2023 die Beschwerdeführerin aufgefordert, zu den Bilderverkäufen durch die Galerie I. _____ und im Atelier des Stifters sowie zu den Bilderverkäufen an den I. _____ (VIP) Wochenenden Unterlagen einzureichen (so insbesondere Kaufverträge, Rechnungen, Auktionsbedingungen und schriftliche Informationen an die Käuferinnen und Käufer), da der bestrittene Sachverhalt noch ungenügend belegt sei (VB 24; vgl. auch: Sachverhalt Bst. C.b). In ihrem Antwortschreiben vom 31. August 2023 (VB 25) reichte die Beschwerdeführerin jedoch keine zusätzlichen Belege zu den Bilderverkäufen ein. Auch im Rahmen ihrer Beschwerde wurden keine weiteren Belege eingereicht. Aufgrund der fehlenden Unterlagen und der lückenhaften Aufzeichnung ist die Prüfspur nicht gegeben. Wirkt die Beschwerdeführerin – wie gezeigt (E. 1.5.5) – an der Ermittlung steuerbegründender oder steuermehrender Tatsachen pflichtwidrig und schuldhaft nicht gehörig mit, indem sie beispielsweise die Herausgabe von Geschäftsbüchern und den zugehörigen Belegen verweigert – und vereitelt sie dadurch den von der ESTV zu leistenden Beweis, so befindet sich die ESTV in einem unverschuldeten

Beweisnotstand, der es verbietet, nach der allgemeinen Beweislastregel zuungunsten der beweisbelasteten Behörde zu entscheiden. Die Beschwerdeführerin stellt sich diesbezüglich auf den Standpunkt, dass es Aufgabe der Vorinstanz gewesen wäre, die vorhandenen Belege zu würdigen und auch auf Sachverhaltselemente einzugehen, die sich für sie (die Beschwerdeführerin) günstig auswirken. Stattdessen verlange die Vorinstanz weitere Belege. Solche könne sie aber nicht einreichen, weil sie die Bilder nicht in ihrem Namen verkauft habe und somit nicht über die Ausgangsrechnungen verfüge/verfügen müsse. In ihrer Buchhaltung habe sie nur die Zahlungseingänge erfasst (Beschwerde, Rz. 243 und 247; Stellungnahme vom 7. Mai 2024, Rz. 306).

F._____ sel. hat die streitbetroffenen Bilder gemalt. Er war unbestrittenmassen Stifter der Beschwerdeführerin und im massgeblichen Zeitpunkt Vizepräsident des Verwaltungsrates der Hotel I._____ AG (mit Einzelunterschrift). Mit Blick darauf kann das Argument der Beschwerdeführerin, sie habe die massgeblichen Ausgangsrechnungen nicht einreichen können, weil sie die Bilder nicht in ihrem Namen verkauft habe – was nachfolgend anhand diverser Belege widerlegt werden kann (insbesondere E. 10.4.4.8) – und somit nicht über die Ausgangsrechnungen verfüge, nicht gelten. Anders als der ESTV wäre es ihr aufgrund der Nähe zwischen dem Künstler und gleichzeitig Stifter der Beschwerdeführerin sowie seiner Funktion im Hotel I._____ wohl möglich gewesen, die entsprechenden Beweismittel zu beschaffen. Hierfür spricht auch, dass die Beschwerdeführerin unter anderem auch der Hotel I._____ AG Rechnungen für die Bilder stellte und dabei eine Aufteilung vornahm (E. 10.4.1.1; erste Art der Rechnungsstellung). Die Beschwerdeführerin versetzte die ESTV in einen unverschuldeten Beweisnotstand. Diesfalls sind Beweiserleichterungen, wie insbesondere die *Herabsetzung des Beweismasses* (überwiegende Wahrscheinlichkeit) angezeigt (E. 1.5.4).

10.4.4 Nun ist im Einzelnen auf die in den Erwägungen 10.4.1.1-10.4.1.5 erwähnten *aktenkundigen Belege* und eine allfällige Zuordnung einzugehen:

10.4.4.1

10.4.4.1.1 Wie gezeigt (E. 10.4.1.1), stellte die Beschwerdeführerin teilweise der Hotel I._____ AG *Rechnung* für den Verkauf der Bilder (erste Art der Rechnungsstellung) und teilweise den Käuferinnen und Käufern direkt (zweite und dritte Art der Rechnungsstellung). Die Beschwerdeführerin führt zur *ersten Art der Rechnungsstellung* aus, es handle sich um ein

Dokument auf ihrem (demjenigen der Beschwerdeführerin) Briefpapier und enthalte den Betreff «Rechnung». Inhaltlich werde eine Abrechnung über die Zuteilung des Erlöses vorgenommen. Sie habe mit diesem Beleg nur den sie betreffenden Betrag und nicht den vollen Kaufpreis in Rechnung gestellt. Bei diesem Beleg handle es sich lediglich um eine Abrechnung über den Erlös von Bilderverkäufen, die durch den Stifter/Künstler erfolgt seien und deren Entgelte durch die Hotel I. _____ AG vereinnahmt worden seien. Rechtsgrund für den Erhalt eines Anteils am Erlös sei der Spendenwille des Verkäufers/Stifters/Künstlers (Beschwerde, Rz. 226-228).

10.4.4.1.2 Aus den vorliegenden Akten ergibt sich entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin gerade nicht, dass der Stifter die Bilder verkauft hat bzw. dass der jeweilige Verkauf im Namen und auf Rechnung des Künstlers erfolgt ist (und die Hotel I. _____ AG oder die Beschwerdeführerin als Auftragsverkäuferinnen bzw. direkte Vertreterinnen agierten; vgl. ausführlich zur Stellvertretung: E. 2.4.5). Der Hinweis «Bilderverkauf F. _____ [inkl. jeweiliges Datum]» und die Aufteilung auf der Rechnung lassen nicht auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schließen. Vielmehr hat die Hotel I. _____ AG via Hotelrechnung (vgl. hierzu nachfolgend: Tabelle in E. 10.4.4.5) mit hoher Wahrscheinlichkeit in einigen der Fälle den Kaufpreis des Bildes von der Käuferin oder dem Käufer eingezogen und die Beschwerdeführerin ihrerseits Rechnung an die Hotel I. _____ AG gestellt. Die Beschwerdeführerin hat dann wohl ihrerseits den Käuferinnen und Käufern der Bilder eine «Spendenbescheinigung» verschickt. Dies ergibt sich zwar lediglich aufgrund der Rechnung vom 22. Dezember 2016 (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 5), für welche eine Spendenbescheinigung der Beschwerdeführerin an einen der Käufer (Person 39) bei den Akten liegt (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 35) sowie einer Handnotiz auf einer der Rechnungen an die Hotel I. _____ AG, aus welcher sich ergibt, dass «Spendenbescheinigungen» am 7. Januar 2015 verschickt worden seien (VB 8, Unterlagen zur Ziff. 1.5 der EM, S. 2). Auch die jeweiligen Hotelrechnungen liegen zwar nicht bei den Akten, doch ist aufgrund der Gesamtumstände und mit Blick auf den unverschuldeten Beweisnotstand der ESTV (E. 10.4.3) davon auszugehen, dass es sich so zugetragen hat. Demnach ist auf jeden Fall die Beschwerdeführerin gegenüber den Käuferinnen und Käufern im eigenen Namen aufgetreten (E. 2.4.4).

10.4.4.2

10.4.4.2.1 Hinsichtlich der *zweiten Art der Rechnungsstellung* (E. 10.4.1.1) stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, es handle sich um

ein als «Rechnung» bezeichneter Beleg auf ihrem (jenem der Beschwerdeführerin) Briefpapier, welcher an den Erwerber des Bildes adressiert sei. Inhaltlich enthalte das Dokument eine Abrechnung über die Aufteilung des Erlöses, wobei jeweils nur der Anteil der Beschwerdeführerin eingefordert worden sei, was sich auch aus dem vorbereiteten Einzahlungsschein ergebe. Trotzdem habe ihr die Vorinstanz den vollen Verkaufspreis aufgerechnet. Als Rechtsgrund sei wiederum «Bildverkauf F. _____» aufgeführt (inkl. dessen Erlösanteil), was dagegen spreche, dass sie (die Beschwerdeführerin) gegenüber dem Erwerber als Verkäuferin aufgetreten sei (Beschwerde, Rz. 235-239).

10.4.4.2 Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin ergibt sich aus den eingereichten Akten auch bei dieser Art der Rechnungsstellung gerade nicht, dass der Stifter die Bilder verkauft hat bzw. dass der jeweilige Verkauf im Namen und auf Rechnung des Künstlers erfolgt ist (und die Beschwerdeführerin als Auftragsverkäuferin bzw. direkte Vertreterin agierte; vgl. ausführlich zur Stellvertretung: E. 2.4.5). Wiederum lässt der Hinweis auf der Rechnung der Beschwerdeführerin «Bilderverkauf F. _____» und die Aufteilung auf der Rechnung nicht auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin im eigenen Namen direkt Rechnung an die einzelnen Käuferinnen und Käufer der Bilder gestellt und ihnen danach eine «Spendenbescheinigung» verschickt. Eine diesbezügliche Bescheinigung, welche zu der zweiten Art der Rechnungsstellung passt, befindet sich zwar nicht in den Akten. Da eine solche aber auf der jeweiligen Rechnung angekündigt worden ist und sich ausserdem diverse «Spendenbescheinigungen» in den Akten befinden, ist davon auszugehen, dass es sich so zugetragen hat. Insgesamt ist die Beschwerdeführerin demnach auch bei dieser Art der Rechnungsstellung gegenüber den Käuferinnen und Käufern im eigenen Namen aufgetreten (E. 2.4.4).

10.4.4.3 Dies gilt auch hinsichtlich der *Quittung* (E. 10.4.1.2). Auch hier ist die Beschwerdeführerin gegenüber dem Käufer im eigenen Namen aufgetreten. Diesfalls verfangen die Entgegnungen der Beschwerdeführerin nicht. Diese bringt hierzu lediglich vor, die Quittung enthalte eine Aufteilung in «Fr. 750.-- Spende an A. _____, Fr. 250.-- Unkosten Bild». Trotz einer Quittung über den Erhalt von Fr. 1'000.-- und der vorgenommenen Aufteilung habe die Vorinstanz Fr. 1'875.-- aufgerechnet (Beschwerde, Rz. 240 f.; vgl. nachfolgend zur Bemessungsgrundlage: E. 10.4.4.9).

10.4.4.4

10.4.4.4.1 Was die *dritte Art der Rechnungsstellung* (E. 10.4.1.1) anbelangt, führt die Beschwerdeführerin aus, es handle sich nicht um eine klassische Rechnung. Zugegebenermassen fordere sie (die Beschwerdeführerin) die Überweisung des vollen Kaufpreises. Inhaltlich sei mit diesem Dokument jedoch nicht bewiesen, dass es sich bei ihr um die Verkäuferin gehandelt habe. Vielmehr sei davon die Rede, dass das Bild vom Stifter stamme, welcher es dem Ersteigerer persönlich übergeben habe. Die Formulierung «100% des Betrags geht an die Stiftung A. _____» lasse sich so interpretieren, dass der Stifter/Künstler das Bild in seinem Namen veräussert habe und unmittelbar darauf den Kaufpreis schenkungshalber an die Beschwerdeführerin abgetreten habe, welche nun über dieses Schreiben die abgetretene Forderung geltend mache (Beschwerde, Rz. 229 f.).

10.4.4.4.2 Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin ergibt sich aus den eingereichten Akten auch bei dieser Art der Rechnungsstellung nicht, dass der Stifter die Bilder verkauft hat bzw. dass der jeweilige Verkauf im Namen und auf Rechnung des Künstlers erfolgt ist (und die Beschwerdeführerin als Auftragsverkäuferin bzw. direkte Vertreterin agierte; vgl. ausführlich zur Stellvertretung: E. 2.4.5) und der Stifter den Kaufpreis schenkungshalber an die Beschwerdeführerin abgetreten hat. Der Hinweis auf dem Schreiben der Beschwerdeführerin «Bild von F. _____» oder die persönliche Übergabe durch den Stifter lassen nicht auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen. Auch hier hat die Beschwerdeführerin im eigenen Namen direkt Rechnung an die einzelnen Käuferinnen und Käufer der Bilder gestellt, hierbei den vollen Verkaufspreis mittels beiliegenden Einzahlungsscheins einverlangt und ihnen zugleich eine «Spendenbescheinigung» in Aussicht gestellt. Eine diesbezügliche Bescheinigung, welche zu der dritten Art der Rechnungsstellung passt, befindet sich zwar nicht in den Akten. Da eine solche aber auf dem jeweiligen Schreiben angekündigt worden ist und sich ausserdem diverse «Spendenbescheinigungen» in den Akten befinden, ist davon auszugehen, dass es sich so zugetragen hat. Insgesamt ist die Beschwerdeführerin demnach auch bei dieser Art der Rechnungsstellung gegenüber den Käuferinnen und Käufern im eigenen Namen aufgetreten (E. 2.4.4).

10.4.4.5

10.4.4.5.1 Bei der *Tabelle* (E. 10.4.1.4) bezüglich der verkauften Bilder handelt es sich nicht um eine eigentliche Rechnung der Beschwerdeführerin. In Übereinstimmung mit der Beschwerdeführerin erfolgte die Rechnungsstellung der eigentlichen Bilderverkäufe nicht gestützt auf diesen

Beleg. Die Beschwerdeführerin entgegnet, bei der Tabelle handle es sich nur um eine Abrechnung zwischen drei Parteien. Sie belege lediglich die Aufteilung des Erlöses zwischen der Hotel I. _____ AG, der Beschwerdeführerin und dem Künstler/Stifter. Ausserdem könne dem Beleg entnommen werden, dass Person 41 den Bezug des Bildes über die Hotelrechnung bezahlt habe. Trotzdem ordne die Vorinstanz den vollen Umsatz von Fr. 1'040.-- der Beschwerdeführerin zu (Beschwerde, Rz. 223-225).

10.4.4.5.2 Obwohl die Rechnungsstellung nicht gestützt auf die Tabelle erfolgte, kann diese im Gesamtzusammenhang jedoch als Indiz dafür gesehen werden, dass die Beschwerdeführerin im Nachgang für die beiden erwähnten Bilder Rechnung gestellt hat. Dies ergibt sich insbesondere aus der Spalte «Zahlung», in welcher vermerkt wurde, dass «via Hotelrechnung» oder «via Rechnung» der Kaufpreis durch die Beschwerdeführerin von der Hotel I. _____ AG oder vom Käufer direkt eingefordert wurde. Auf diese Art und Weise hat die Beschwerdeführerin aktenkundig diverse Male Rechnung gestellt (vgl. E. 10.4.1.1, erste und zweite Art der Rechnungsstellung) und ist gegen aussen als Verkäuferin (ausführlich: E. 10.4.4.1 und E. 10.4.4.2) aufgetreten.

10.4.4.6 Bei den «*Spendenbescheinigungen*» (E. 10.4.1.3) bezüglich der verkauften Bilder handelt es sich nicht um eine eigentliche Rechnung der Beschwerdeführerin. Die Rechnungsstellung für die Bilderverkäufe erfolgte nicht gestützt auf diese Belege. Obwohl die Rechnungsstellung nicht mittels «Spendenbescheinigung» erfolgte, kann diese im Gesamtzusammenhang jedoch als Indiz dafür gesehen werden, dass die Beschwerdeführerin im Vorherein für die jeweiligen Bilder auf eine der in Erwägungen 10.4.4.1, 10.4.4.2 und 10.4.4.4 aufgezeigten Art Rechnung gestellt hat und gegenüber den Käuferinnen und Käufern im eigenen Namen aufgetreten ist. Dies gilt gerade auch mit Blick darauf, dass in den Rechnungen immer wieder Bezug auf die «Spendenbescheinigungen» genommen wird.

10.4.4.7 Auch bei den *Bankauszügen* (E. 10.4.1.5) handelt es sich zwar nicht um Rechnungen der Beschwerdeführerin. Sie beweisen – darin ist der Beschwerdeführerin zu folgen – tatsächlich nicht, wie die Rechnungsstellung an die Erwerberinnen und Erwerber der Bilder erfolgt ist (Beschwerde, Rz. 234). Im Gesamtzusammenhang kann jedoch auch der Bankbeleg als Indiz dafür gesehen werden, dass die Beschwerdeführerin im Vorherein für die jeweiligen Bilder auf eine der in Erwägungen 10.4.4.1, 10.4.4.2 und 10.4.4.4 aufgezeigten Art Rechnung gestellt hat und gegenüber den Käuferinnen und Käufern im eigenen Namen aufgetreten ist. Es

ist nämlich nicht davon auszugehen, dass eine Käuferin oder ein Käufer «einfach so» eine Überweisung auf das Bankkonto der Beschwerdeführerin getätigt hat. Ausserdem ist erstellt, dass die Gutschriftanzeige zu einer «Spendenbescheinigung» passt (ausführlich: E. 10.4.1.5).

10.4.4.8 Insgesamt hat mit Blick auf die soeben erwähnten aktenkundigen Belege als rechtsgenügend erstellt zu gelten, dass die Beschwerdeführerin die Bilder im eigenen Namen den Käuferinnen und Käufern gegenüber in Rechnung gestellt hat und nach aussen als Verkäuferin aufgetreten ist. Die Einnahmen der Bilderverkäufe sind der Beschwerdeführerin zuzuordnen.

10.4.4.9 Hinsichtlich der durch die Vorinstanz angewendeten *Bemessungsgrundlage* (ausführlich: E. 10.4.2) gilt Folgendes: Bei der *ersten, zweiten und dritten Art der Rechnungsstellung* hat die Beschwerdeführerin nur ihren Anteil, das heisst 40 %, 50 % oder sogar 100 %, des Verkaufspreises verbucht. Zwei Bankauszüge und eine Gutschriftanzeige belegen, dass (zumindest beim Verkauf dieser insgesamt vier Bilder) die Buchhaltung den Bankbelegen entsprechen. Dass die Beschwerdeführerin vermutlich lediglich ihren Anteil des Verkaufspreises eingefordert hat, ergibt sich bei der zweiten und dritten Art der Rechnungsstellung auch aufgrund der teilweise vorhandenen Einzahlungsscheine. Da jedoch, wie festgestellt (E. 10.4.1.3), in rund 50 % der Fälle nicht der auf der «*Spendenbescheinigung*» angegebene Betrag, sondern ein höherer Betrag im Buchhaltungskonto Bank (Aktivkonto) der Beschwerdeführerin verbucht worden ist, ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführerin in diesen Fällen tatsächlich ein höheres – als das bescheinigte – Entgelt zugeflossen ist. Dass die Beschwerdeführerin in ihrem Konto Kreditoren (Verbindlichkeiten; Passivkonto) eine Buchung in Höhe des Differenzbetrages mit dem Buchungstext «Unkosten Bild» tätigte, ändert an diesem Umstand nichts. Dies bestätigt sich auch aufgrund der Ausführungen hinsichtlich der *Quittung*. Auch hier wurde in der Buchhaltung bzw. im Bankkonto (Aktivkonto) der Beschwerdeführerin am 23. Juni 2015 ein höherer als der quittierte Betrag verbucht (E. 10.4.1.2). Diesfalls und mit Blick auf den unverschuldeten Beweisnotstand der ESTV ist dieser nicht vorzuwerfen, dass sie die Beträge auf 100 % aufgerechnet hat. Was jedoch die *Bankauszüge und die Gutschriftanzeige* anbelangt, enthält die Buchhaltung der Beschwerdeführerin den in den Bankauszügen aufgeführten – und wohl tatsächlich überwiesenen – Betrag für die Bilderverkäufe (E. 10.4.1.5). In diesen vier Fällen ist die Aufrechnung der ESTV nicht rechtens und zu korrigieren.

10.4.5 Ausserdem ist die Behauptung der Beschwerdeführerin, ein Teil der Einnahmen aus den Bilderverkäufen seien durch F. _____ an sie (die Beschwerdeführerin) gespendet worden (Beschwerde, Rz. 228), aktenwidrig. Diesfalls hätte nämlich tatsächlich F. _____ die «Spendenbestätigung» der Beschwerdeführerin erhalten müssen und nicht die einzelnen Käuferinnen und Käufer der Bilder.

In Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass eine allfällige (separate) Vereinbarung, wonach ein Teil des Kaufpreises für das Bild als «Spende» an die Beschwerdeführerin ausgerichtet wird, nichts daran ändert, dass das Motiv der zahlenden Person (Leistungsempfängerin) war, ein Bild des Künstlers zu erwerben und nicht, die Beschwerdeführerin zu unterstützen. Es handelt sich somit nicht um eine Spende (oder ein anderweitiges Nichtentgelt), weshalb sich weitere Ausführungen zu einer allfälligen betragsmässigen Aufteilung in einen Spenden- und einen Entgeltsanteil erübrigen.

10.5 Die Beschwerdeführerin ist nach aussen als Verkäuferin der Bilder aufgetreten, weshalb ihr die Einnahmen zuzuordnen sind. Lediglich in den vier Fällen bezüglich der Bankauszüge und der Gutschriftanzeige ist die Aufrechnung der ESTV – wie in E. 10.4.4.9 gezeigt – nicht rechtens und zu korrigieren.

11. «Sachspenden» von G. _____ und der H. _____ GmbH

11.1 Schliesslich gilt zu klären, ob zwischen den Leistungen der Beschwerdeführerin und dem nachträglichen Erlass der ihr bereits in Rechnung gestellten Beratungsleistungen («Sachspenden») von G. _____ und der H. _____ GmbH ein Leistungsaustausch bzw. Tauschgeschäft besteht oder ob es sich um Spenden gehandelt hat.

11.2 Die *Beschwerdeführerin* stellt sich auf den Standpunkt, dass zwischen der Teilnahme von G. _____ und Herrn H. _____ an ihren (denjenigen der Beschwerdeführerin) Anlässen und dem Mittelfluss, der in Form eines Forderungserlasses für die erbrachte Beratungsdienstleistung geflossen sei, keine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehe und dass diesbezüglich auch keine Entgeltserwartung von ihrer Seite (jener der Beschwerdeführerin) bestanden habe. Es sei realitätsfremd anzunehmen, ein Unternehmen verzichte auf die Einforderung eines Rechnungsbetrages von Fr. 12'000.-- respektive Fr. 19'620.--, um dafür eine Leistung im Wert von einigen hundert Franken zu erhalten, die es zudem vor Monaten

bezogen hatte. Die Aufrechnung sei unbegründet. Im Rahmen ihrer Stellungnahme führt sie ausserdem aus, G._____ habe erst am Montag 30. Mai 2016 einen Anlass an (Ort bei I._____) durchgeführt (und sei unbestrittenermassen an einem weiteren Anlass am 3. November im Club A.a._____ aufgetreten). Am I._____-wochenende vom 28. und 29. Mai 2016 habe er demnach nicht teilgenommen.

11.3 Die *Vorinstanz* führt aus, es treffe nicht zu, dass G._____ – welcher als Teilnehmer am I._____ (VIP) Wochenende 2016 gelistet gewesen sei – daran teilgenommen habe, um seine geschuldeten Leistungen in ebendiesem Hotel zu erbringen. Das in Rechnung gestellte Coaching habe nämlich nicht im Hotel I._____ stattgefunden, sondern im «Club A.a._____», weshalb die Leistungen und das Wochenende im I._____ weder örtlich noch zeitlich in einem Zusammenhang stünden. Die Leistungen von Herrn H._____ würden zwar einen Bezug zu den Events der Beschwerdeführerin aufweisen, der Nachweis sei jedoch nicht erbracht und es sei auch sehr unwahrscheinlich, dass Herr H._____ zwecks Beratung des Stiftungsrates oder Erstellung einer Webseite ein Wochenende im Hotel I._____ verbracht habe. Im Rahmen ihrer Vernehmlassung gibt sie der Beschwerdeführerin zwar Recht, dass man davon ausgehen könne, dass wenn ein Unternehmen für eine erbrachte Leistung Rechnung stelle, dass es den fakturierten Betrag auch geltend machen wolle und der Verzicht von G._____ und Herrn H._____ aus betriebswirtschaftlicher Sicht als ungewöhnlich erscheine. Der Verzicht lasse sich aber damit erklären, dass die Herren an verschiedenen Anlässen der Beschwerdeführerin hätten teilnehmen können. Aufgrund der zeitlichen Kongruenz zwischen den Leistungen und der Teilnahme sei der innere Zusammenhang der gegenseitigen Leistungen offensichtlich. Wiederum führt sie aus, es bestünde aufgrund der Art der Leistungen keine geschäftliche Notwendigkeit, an den Anlässen der Beschwerdeführerin teilzunehmen. Bei der Teilnahme an den Anlässen handle es sich somit um eine Gegenleistung der Beschwerdeführerin, weshalb nicht von einer Sachspende, sondern von einem Tauschgeschäft auszugehen sei. Eine Rechnung belege ausserdem, dass das Coaching von G._____ im «Club A.a._____» und nicht im Hotel I._____ stattgefunden habe.

11.4

11.4.1 Nicht strittig ist, dass G._____ und die H._____ GmbH – beides keine E._____-Mitglieder – der Beschwerdeführerin Beratungsleistungen erbracht und dass beide nachträglich auf ein Entgelt – in Form einer Geldzahlung – verzichtet haben. Ausserdem liegt nicht im Streit, dass die

Beschwerdeführerin beide Vorgänge nicht verbucht hat (vgl. hierzu: VB 9, Unterlagen zur Ziff. 1.7 der EM, S. 7; Beschwerde, Rz. 258).

11.4.2 Aus den Akten ergibt sich, dass G. _____ der Beschwerdeführerin am 7. Dezember 2016 eine Rechnung für «Coaching-In-Aktion» (Workshop und Keynote) in Höhe von insgesamt Fr. 12'000.-- in Rechnung gestellt hat (VB 9, Unterlagen zur Ziff. 1.7 der EM, S. 2). Die Beschwerdeführerin liess G. _____ hierauf am 16. Dezember 2016 eine Spendenbescheinigung für Sachspenden in Höhe von Fr. 12'000.-- zukommen (VB 9, Unterlagen zur Ziff. 1.7 der EM, S. 1). Unter der Spalte «Beschreibung» wurde in der Rechnung vom 7. Dezember 2016 Folgendes hinterlegt: «Coaching-In-Aktion Workshop, 1 Tag [inkl. Pre-Interviews, Bücher, Vor- und Nachbereitung]; Coaching-In-Aktion Keynote, Club A.a. _____». Die Spalte «Total» führte wiederum zwei Preise auf: nämlich Fr. 5'500.-- und Fr. 6'500.-- (VB 9, Unterlagen zur Ziff. 1.7 der EM, S. 2). Hieraus ist zu schliessen, dass G. _____ insgesamt für *zwei Anlässe* Rechnung stellte. Dass G. _____ am Montag, 30. Mai 2016 einen eintägigen Workshop durchführte, führt auch die Vorinstanz aus (Einspracheentscheid, S. 44). Aus einem E-Mailverkehr vom 26./27. Mai 2016 (Beschwerdebeilage [BB] 54) ergibt sich, dass G. _____ erst am Sonntagabend, 29. Mai 2016 im Hotel I. _____ erwartet wurde und sein «Coaching-In-Aktion» Workshop für Montag, 30. Mai 2016 geplant war (vgl. auch BB 52, Teilnehmer Team-Tag 30.05.2016; BB 53, E-Mail vom 18. Januar 2016). Zwar wird G. _____ in der Zusammenstellung der ESTV unter «Teilnehmer I. _____ 28. Mai 2016» aufgelistet (VB 15, Excel-Liste Teilnehmer Anlässe), in der Teilnehmerliste als PDF (VB 17, S. 41) wird diesbezüglich jedoch vermerkt, dass G. _____ erst ab Sonntag teilnehmen werde bzw. *nicht* vom 28./29. Mai 2016 (im Hotel I. _____) übernachten werde. Dass G. _____ am 3. November 2016 an einem weiteren Anlass als «Keynote Speaker» im Club A.a. _____ aufgetreten ist, ist nun aktenkundig (BB 55, Kopie Einladung «Ein Abend im [Ort]»; BB 56, Kopie des internen Ablaufs der Veranstaltung). Es ist insgesamt davon auszugehen, dass auf diesen zweiten Anlass in der Rechnung vom 7. Dezember 2016 unter der Spalte «Beschreibung» «[...] Coaching-In-Aktion Keynote, Club A.a. _____» Bezug genommen wird.

Demnach hat insgesamt als erstellt zu gelten, dass G. _____ nicht am I. _____ (VIP) Wochenende vom 28./29. Mai 2016 teilgenommen hat, sondern dass er erst am Abend des 29. Mai 2016 im Hotel I. _____ übernachtet hat, um am nächsten Tag seinen «Coaching-In-Aktion» Workshop bzw. seine Beratungsleistung für einige Mitarbeitende der Beschwerde-

führerin zu erbringen. Diesfalls kann tatsächlich nicht davon ausgegangen werden, dass G._____ nachträglich auf sein Entgelt – in Form einer Geldzahlung – verzichtet hat, um eine Teilnahme am I._____ (VIP) Wochenende vom 28./29. Mai 2016 zu erhalten. Ein Leistungsverhältnis bzw. Tauschgeschäft ist somit zu verneinen, weshalb die streitbetroffenen Mitteilflüsse als sog. Nicht-Entgelte gelten (vgl. E. 2.4.7). Ausserdem erscheint es unwahrscheinlich, dass die Beschwerdeführerin die Einladung zur Übernachtung am Abend des 29. Mai 2016 im Hotel I._____ in der Erwartung ausgesprochen hat, später dafür ein Entgelt (in der Form eines Forderungsverzichtes) zu erhalten. Auch aus Sicht der Beschwerdeführerin liegt kein Leistungsverhältnis vor.

11.4.3 Weiter kann den Akten entnommen werden, dass die H._____ GmbH der Beschwerdeführerin am 8. Februar 2017 eine «Rechnung (pro Forma)» in Höhe von Fr. 19'620.-- für Leistungen im Bereich Marketing und Fundraising im Zusammenhang mit diversen Projekten der Beschwerdeführerin im Zeitraum von August 2015 bis Dezember 2016 stellte (VB 9, Unterlagen zur Ziff. 1.7 der EM, S. 4). Die Beschwerdeführerin liess auch in diesem Fall der H._____ GmbH am 1. März 2017 eine Spendenbescheinigung für Sachspenden in Höhe von Fr. 19'620.-- zukommen (VB 9, Unterlagen zur Ziff. 1.7 der EM, S. 5). Herr H._____ nahm am 5. Juni 2015 an einem Lunch-Meeting der Beschwerdeführerin in Zürich teil (VB 17, Teilnehmerliste als PDF, S. 122; VB 15, Excel-Liste Teilnehmer Anlässe), und ist für das I._____ (VIP) Wochenende 2015 (mit seiner Frau) aufgelistet (VB 17, Teilnehmerliste als PDF, S. 35 [eingeladen durch F._____, residiert im Chalet F._____]; VB 15, Excel-Liste Teilnehmer Anlässe). Auch am I._____ (VIP) Wochenende 2016 war er (mit seiner Frau) laut Liste zugegen (VB 17, Teilnehmerliste als PDF, S. 41 [vgl. auch S. 44]; VB 15, Excel-Liste Teilnehmer Anlässe). Am E._____ -Bankett vom 15. September 2016 war er als «Del. [Delegierter, Anmerkung des Gerichts] des Stiftungsrates» vermerkt (VB 17, Teilnehmerliste als PDF, S. 26 [vgl. auch: S. 45]; VB 15, Excel-Liste Teilnehmer Anlässe). Somit kann als erstellt gelten, dass Herr H._____ an vier Anlässen der Beschwerdeführerin teilgenommen hat.

Auch diesbezüglich kann nicht davon ausgegangen werden, dass Herr H._____ nachträglich auf sein Entgelt – in Form einer Geldzahlung – verzichtet hat, um eine Teilnahme an den vier soeben erwähnten Anlässen zu erhalten. Einerseits erscheint es tatsächlich ungewöhnlich, dass der nachträgliche Forderungserlass dadurch motiviert gewesen sein soll, Leistungen von der Beschwerdeführerin zu erhalten, welche Herr H._____

schon Monate zuvor bezogen hatte (was zugleich gegen eine Entgeltserwartung der Beschwerdeführerin spricht). Andererseits ist vorliegend davon auszugehen, dass die (vorgängige) Teilnahme an den Anlässen der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den von Herrn H._____ zu erbringenden Beratungsleistungen stattfand. Hierfür spricht unter anderem, dass Herr H._____ auf der Teilnehmerliste der Beschwerdeführerin teilweise als Delegierter des Stiftungsrates vermerkt worden war (vgl. oben). Ausserdem ist in seiner Rechnung vom 8. Februar 2017 unter anderem vermerkt, dass er an «diverse[n] A._____ -Events» teilgenommen habe, «Networking zu [...] Gross-Spendern» für die Beschwerdeführerin betrieb und auch «strategische Arbeiten für den Stiftungsrat und die GL [Geschäftsleitung, Anmerkung des Gerichts]» erfüllte. Hierfür war an den Anlässen der Beschwerdeführerin – entgegen der Vorinstanz – sicherlich der passende Ort. Es kann aufgrund der Art der Leistungen somit durchaus auf eine geschäftliche Notwendigkeit, an diesen Anlässen teilzunehmen, geschlossen werden. Hierfür spricht letztlich auch die Formulierung auf der Rechnung, er «habe [...] kostenlos für [...] Projekte der [Beschwerdeführerin] gearbeitet». Ausserdem wurde seine Rechnung für die erbrachten (und nachträglich erlassenen) Beratungsleistungen für einen ähnlichen Zeitraum (August 2015 bis Dezember 2016) wie die Teilnahme an den Anlässen der Beschwerdeführerin (Juni 2015 bis September 2016) gestellt. Im Zeitpunkt des Verzichts auf sein Entgelt – in Form einer Geldzahlung – hatte Herr H._____ demnach nicht die Absicht, eine Leistung der Beschwerdeführerin zu erhalten, sondern wollte diese vielmehr unterstützen und bereichern ohne Erwartung einer konkreten Gegenleistung. Auch eine Entgeltserwartung der Beschwerdeführerin ist – wie bereits erwähnt – nicht auszumachen.

11.5 Insgesamt ist auch bei dieser Rechtsfrage ein Leistungsverhältnis bzw. Tauschgeschäft somit zu verneinen, weshalb die streitbetroffenen Mittelflüsse als sog. Nicht-Entgelte gelten. Die diesbezügliche Steuernachforderung der Vorinstanz ist nicht zu bestätigen.

12. Zur subjektiven Mehrwertsteuerpflicht

12.1 Wie gesehen, stehen sowohl den Zahlungen der E._____ -Mitglieder (E. 4.4), als auch jenen der Einzelspender (E. 5.5) keine hinreichend konnexen Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüber. Ein Leistungsverhältnis ist demnach zu verneinen, weshalb die streitbetroffenen Mittelflüsse als sog. Nicht-Entgelte gelten. Ausserdem hat die Beschwerdeführerin allen fünf streitbetroffenen Organisationen (von der Steuer

ausgenommene) Bekanntmachungsleistungen gegen Entgelt erbracht (E. 6.5). Sodann sind die Zahlungen von der Stiftung B. _____ an die Beschwerdeführerin in Höhe von insgesamt 2,9 Mio. Fr. nicht als Entgelt für eine allfällige Projektbewirtschaftung/-betreuung durch die Beschwerdeführerin, sondern als Nichtentgelte einzuordnen, weshalb sich allfällige weitere Beweismassnahmen erübrigen (E. 7.5). Weiter ist die Beschwerdeführerin nach aussen als Verkäuferin der Bilder aufgetreten, weshalb ihr die Einnahmen zuzuordnen sind (E. 10.5). Alsdann besteht zwischen den Leistungen der Beschwerdeführerin und dem nachträglichen Erlass der ihr zuvor in Rechnung gestellten Beratungsleistungen von G. _____ und der H. _____ GmbH kein Leistungsaustausch (E. 11.5).

Da die Steuernachforderung der Vorinstanz hinsichtlich der Bilder zu bestätigen ist (neben der bereits anerkannten Steuerforderung in Höhe von Fr. 1'273.-- für die Bezugssteuer der Steuerperiode 2014 [sogleich: E. 12.2]), erreicht die Beschwerdeführerin in den Jahren 2017 und 2018 jedoch die massgebliche Umsatzgrenze (ohne Mehrwertsteuer; vgl. Art. 10 Abs. 2^{bis} MWSTG) von Fr. 150'000.-- aus steuerbaren Leistungen (vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG [in beiden vorliegend massgeblichen Fassungen], hierzu: E. 2.3; Jahr 2017: Fr. 155'242.--, Jahr 2018: Fr. 159'806.-- [beide bereinigt um die vier Bilder gemäss E. 10.4.4.9]). Somit wird die Beschwerdeführerin subjektiv steuerpflichtig. Die auf dem Personalverleih an weitere nahestehende Gesellschaften (E. 8) und auf den Personaleinsätzen von Herrn D. _____ (E. 9) sowie auf den Bildverkäufen (E. 10) lastende Mehrwertsteuer ist geschuldet. Die Vorinstanz hat diese einschliesslich des Verzugszinseszinses zu berechnen.

12.2 Was die Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland bzw. die Bezugssteuerpflicht betrifft gilt Folgendes: Hinsichtlich der *Bezugssteuer der Steuerperiode 2014* hat die Beschwerdeführerin die Steuerforderung in Höhe von Fr. 1'273.-- anerkannt bzw. nicht bestritten. Der angefochtene Einspracheentscheid ist in diesem Umfang in Teilrechtskraft erwachsen (vgl. ausführlich zur Verjährung der die Steuerperiode 2014 betreffenden noch bestrittenen Steuernachforderung: E. 3.2). Die Vorinstanz hat im Rahmen ihres Einspracheentscheides vom 30. Januar 2024 die *Bezugssteuer der Steuerperioden 2015 und 2016* hinsichtlich des im Ausland tätigen A.b. _____ korrigiert, wobei ihr ein Fehler unterlaufen ist. Sie hat den falschen Steuersatz angewendet. In diesem Umfang beantragen die Parteien im Rahmen ihrer Beschwerde und der Vernehmlassung übereinstimmend, dass die Steuernachforderung hinsichtlich der Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland in Höhe von insgesamt Fr. 216.45 korrigiert werden soll.

Diesbezüglich ist die Beschwerde somit im Umfang der die Steuerperioden 2015 und 2016 betreffenden Steuernachforderung, das heisst im Umfang von Fr. 216.45 gutzuheissen. Da die Beschwerdeführerin in den Kalenderjahren 2015 und 2016 nach der Korrektur nun jedoch für weniger als Fr. 10'000.-- bezugssteuerpflichtige Leistungen bezogen hat (vgl. Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG) und auch nicht nach Art. 10 MWSTG subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist (vgl. Art. 45 Abs. 2 Bst. a MWSTG), entfällt eine Bezugssteuerpflicht gemäss Art. 45 Abs. 2 MWSTG für diese Steuerperioden. Hinsichtlich der Bezugssteuer der Steuerperioden 2017 und 2018 ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin wie gezeigt (E. 12.1) subjektiv mehrwertsteuerpflichtig ist und für diese Bezüge aus dem Ausland in Höhe von rund Fr. 2'014.-- (Jahr 2017) und rund Fr. 9'084.-- (Jahr 2018) die Mehrwertsteuer schuldet. Auch diesbezüglich hat die Vorinstanz die Mehrwertsteuer einschliesslich des Verzugszinses zu berechnen. Insgesamt ist die Beschwerde in diesem Punkt lediglich hinsichtlich der *Bezugssteuer der Steuerperiode 2015 bis 2016* gutzuheissen.

13. Fazit

Die Beschwerde ist in folgenden Punkten *gutzuheissen*: Verjährung (E. 3.2), Zahlungen der E._____-Mitglieder (E. 4), der «Einzelspender» (E. 5), der Partnerorganisationen (E. 6), der Stiftung B.____ (E. 7), der «Sachspenden» (E. 11) sowie betreffend die subjektive Steuerpflicht hinsichtlich der Jahre 2015 und 2016 (E. 12.1) und der Bezugsteuerpflicht für dieselben Jahre (E. 12.2). Die Beschwerde ist in folgenden Punkten jedoch *abzuweisen*: Personalverleih (E. 8), Personaleinsätze D.____ (E. 9), Bildverkäufe (E. 10), der subjektiven Steuerpflicht hinsichtlich der Jahre 2017 und 2018 (E. 12.1) sowie der Bezugsteuerpflicht für dieselben Jahre (E. 12.2). Die von der Beschwerdeführerin geschuldete Mehrwertsteuer einschliesslich der Verzugszinse hat die Vorinstanz zu berechnen.

14. Kosten und Entschädigung

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

14.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeführerin obsiegt im Sinne der Erwägungen teilweise, nämlich zu gut 3/5 bzw. 60 %. Entsprechend hat sie die Verfahrenskosten in Höhe von insgesamt Fr. 8'500.-- im Umfang von Fr. 3'400.-- zu tragen. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'500.-- entnommen. Der

Restbetrag von Fr. 5'100.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

14.2 Entsprechend hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung ist aufgrund einer 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; Urteile des BVGer A-471/2021 vom 27. Juni 2022 E. 5.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_680/2022, 9C_736/2022 vom 3. April 2023], A-2566/2020 vom 11. November 2021 E. 4.2 [bestätigt durch BGE 149 II 43]). Die Parteientschädigung ist vorliegend mangels Kostennote und angesichts des Streitwerts praxismässig auf Fr. 7'650.-- festzusetzen.

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen teilweise gutgeheissen; im Übrigen jedoch abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 8'500.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 3'400.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 8'500.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 5'100.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird zur Zahlung einer Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin von Fr. 7'650.-- verpflichtet.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Strässle

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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