Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 492/2020

Urteil vom 25. Februar 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichterin Hänni,
Bundesrichter Beusch, Hartmann,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

A._____ AG,
Beschwerdegegnerin.
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Tobias Rohner,

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2011-2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 6. Mai 2020 (A-5601/2019).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Zuvor war sie als Warenumsatzsteuerpflichtige registriert. Die A._____ AG ist Mitglied der Association suisse des fabricants et commerçants de métaux précieux (ASFCMP). Sie ist Teil eines internationalen Konzerns.
Vom 15. bis am 19. Februar 2016 führte die ESTV bei der A._____ AG eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2011 bis 2014 durch. Es folgte eine längere Korrespondenz zwischen der A._____ AG und der ESTV.

B.
Mit undatierter Einschätzungsmitteilung forderte die ESTV für die Jahre 2011 bis 2014 zusätzliche Mehrwertsteuern in Höhe von Fr. 15'168'014.-- von der A._____ AG. Am 30. Oktober 2017 bestritt die A._____ AG die Forderung und verlangte eine einsprachefähige Verfügung. Am 24. September 2019 erliess die ESTV eine Verfügung, worin sie den geforderten Betrag auf Fr. 10'955'399.-- reduzierte.
Die dagegen erhobene Einsprache nahm das Bundesverwaltungsgericht auf Antrag der A._____ AG als Sprungbeschwerde entgegen. Mit Urteil vom 6. Mai 2020 hiess das Bundesverwaltungsgericht das Rechtsmittel der A._____ AG gut und hob die Verfügung der ESTV vom 24. September 2019 auf.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 11. Juni 2020 beantragt die ESTV die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 6. Mai 2020 und die Bestätigung ihrer Verfügung vom 24. September 2019.

Die A._____ AG beantragt Nichteintreten, eventualiter die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.
Als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts unterliegt das angefochtene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts nach Art. 82 lit. a in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Die ESTV ist nach Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 141 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) zur Beschwerde legitimiert und hat ihre Beschwerde frist- und formgerecht (Art. 100 Abs. 1 und Art. 42 BGG) eingereicht. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil nach Art. 105 Abs. 1 BGG den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Hauptaufgabe des Bundesgerichts ist die Rechtskontrolle (Art. 189 BV). Es prüft daher die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz nicht frei wie eine Appellationsinstanz, sondern nur in eingeschränkter Weise (BGE 144 V 50 E. 4.1). Namentlich können die vorinstanzlichen Feststellungen gemäss Art. 105 Abs. 2 BGG nur berichtigt werden, wenn sie entweder offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich ermittelt worden sind (BGE 140 III 115 E. 2; 137 II 353 E. 5.1) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6). Die Parteien haben substanziiert darzulegen, inwiefern der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt im Lichte der vorstehenden Regeln zu ergänzen ist; werden sie diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1).

2.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Die Verletzung von Grundrechten untersucht das Bundesgericht nur, wenn eine entsprechende Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2; 134 II 244 E. 2.2). Ansonsten wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5; 138 I 274 E. 1.6; 133 II 249 E. 1.4.1). Es ist weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; 139 II 404 E. 3).

3.
Der Streit dreht sich um die Fragen, in welchem Umfang die Beschwerdegegnerin ihren Kunden steuerbare Leistungen erbracht hat und wie die Mehrwertsteuer auf diesen Leistungen zu bemessen ist. Zum besseren Verständnis sind vorab die verschiedenen, möglicherweise steuerpflichtigen Geschäfte und ihre mehrwertsteuerliche Behandlung durch die Beschwerdegegnerin darzustellen, bevor auf die Rügen der ESTV betreffend die tatsächliche und rechtliche Würdigung der Vorinstanz eingegangen wird. Dabei wird auf die Darstellung im angefochtenen Urteil, welche das Bundesgericht bindet (Art. 105 Abs. 1 BGG), abgestellt (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.1), soweit sie von der ESTV nicht substanziiert in Zweifel gezogen wird (vgl. dazu unten E. 4).
Strittig sind vor Bundesgericht die Ein- und Auslieferungsgeschäfte mit Industrie- und Edelmetallabfällen (E. 3.1) und mit reinem Edelmetall (E. 3.2) sowie Verkäufe von Edelmetall an Kunden (reine Auslieferungsgeschäfte), bei denen der Kunde zunächst bloss eine Gutschrift auf seinem Metallkonto will (z.B. weil er das Edelmetall zur Absicherung kauft) und erst zu einem späteren Zeitpunkt Halbfabrikate aus dem Edelmetall bestellt (E. 3.3).

3.1.

3.1.1. Die Ein- und Auslieferungsgeschäfte mit Edelmetall- und Industrieabfällen laufen wie folgt ab:
Ein Unternehmen aus der Uhrenindustrie oder ein Goldschmied beliefert die Beschwerdegegnerin mit Industrie- oder Edelmetallabfällen. Die Beschwerdegegnerin notiert auf dem Gewichtskonto des Kunden, wieviel Gramm Edelmetall der Kunde ihr übergeben hat, ohne dafür eine Gutschrift in Geld auszustellen oder den Wert des Edelmetalls zu nennen. Die eingelieferten Metalle werden von der Beschwerdegegnerin an Gruppengesellschaften oder Dritte zur Raffination übergeben. Die raffinierte

Menge Feinedelmetall kann der Kunde nun bei der Beschwerdegegnerin für die Bestellung von neuen Halbfabrikaten nutzen - wobei die Fabrikation in der Regel nicht durch die Beschwerdegegnerin selbst erfolgt - oder je nach Auftrag wiederum bei der Beschwerdegegnerin zwischenlagern. Halbfabrikate werden auf Bestellung produziert. Nach diesem Produktionsschritt werden die Edelmetalle durch die Beschwerdegegnerin an den Kunden geliefert, wobei der Wert der Edelmetalle nicht in Rechnung gestellt wird.
Wenn der Anteil an Edelmetallen in den Abfällen nicht genau bestimmbar ist, schreibt die Beschwerdegegnerin dem Kunden zunächst die vermutete Menge gut und korrigiert diese Menge nach der Raffination. Lässt sich der Anteil an Edelmetallen gar nicht bestimmen, wird nur die Art der eingelieferten Ware bestätigt. Nach der Raffination kann der Kunde die zurückgewonnenen Edelmetalle für die Bestellung von neuen Halbfabrikaten nutzen oder zwischenlagern. Die Bestellung erfolgt dabei bei der Beschwerdegegnerin, welche die Fabrikation in der Regel durch Gruppen- oder Drittgesellschaften ausführen lässt.

3.1.2. Bei den Ein- und Auslieferungsgeschäften mit Edelmetall- und Industrieabfällen stellt die Beschwerdegegnerin lediglich den Werklohn (für Raffination und gegebenenfalls Produktion) mit Mehrwertsteuer in Rechnung. Auf dem Metallwert rechnet die Beschwerdegegnerin hingegen keine Mehrwertsteuer ab, da ihrer Ansicht nach der Kunde Eigentümer bleibt.

3.2. Neben Industriekunden und Goldschmieden schliesst die Beschwerdegegnerin Ein- und Auslieferungsgeschäfte auch mit anderen Marktteilnehmern im Edelmetallhandel, wobei diese typischerweise nicht Edelmetallabfälle, sondern reines Edelmetall bei ihr einliefern. Die Marktteilnehmer führen dabei gegenseitig Konten mit Gewichtsguthaben. Die Vorinstanz illustrierte diese Geschäfte mit folgendem Beispiel: Ein Konkurrent beliefert die Beschwerdegegnerin mit 1 kg Rhodium zur Einlagerung und späteren Produktion. Das Eigentum soll beim Konkurrenten bleiben. Die Beschwerdeführerin führt ein Konto und schreibt dem Konkurrenten 1 kg Rhodium gut, was nichts anderes bedeutet, als dass die Beschwerdegegnerin gegenüber dem Konkurrenten bestätigt, dass dieser 1 kg Rhodium geliefert hat. Der Konkurrent hat also gegenüber der Beschwerdeführerin einen jederzeit realisierbaren obligatorischen und dinglichen Anspruch auf Herausgabe der ihm gutgeschriebenen Menge von 1 kg Rhodium. Der Konkurrent bestellt nun bei der Beschwerdeführerin 400 g Rhodium in Form von hauchdünnen Folien und weist die Beschwerdeführerin an, die 400 g Rhodium seinem Bestand zu entnehmen bzw. seinem Konto zu belasten. Schliesslich werden die 400 g Rhodium in die gewünschte Form
gebracht und dem Konkurrenten zugestellt. Buchmässig reduziert sich das Guthaben des Konkurrenten gegenüber der Beschwerdegegnerin um 400 g, weil der obligatorische und dingliche Lieferanspruch des Konkurrenten gegenüber der Beschwerdegegnerin im Umfang von 400 g Rhodium als erfüllt angesehen wird. Die Beschwerdeführerin stellt gegenüber dem Konkurrenten lediglich die Produktionskosten für die Herstellung der Folien mit Mehrwertsteuer in Rechnung.

3.3. Bei den reinen Auslieferungsgeschäften mit Edelmetallen (ausser befreites Gold) stellt die Beschwerdegegnerin den Materialwert immer mit Mehrwertsteuer in Rechnung, auch wenn der Kunde zunächst bloss die Gutschrift auf dem Metallkonto will. Bestellt der Kunde erst zu einem späteren Zeitpunkt Halbfabrikate aus dem gekauften Edelmetall, werden zu diesem späteren Zeitpunkt auch noch die Produktionskosten mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt.
Bestellt der Kunde von der Mehrwertsteuer befreites Gold (Art. 44 MWSTV), wird dieses ohne Mehrwertsteuer seinem Konto gutgeschrieben. Möchte der Kunde das Gold später in nicht mehrwertsteuerbefreiter Form beziehen, werden ihm sowohl der Materialwert als auch die Produktionskosten mit Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt, wobei die Beschwerdegegnerin den bereits für das Material bezahlten Betrag von der Rechnung abzieht.

3.4. Vor Bundesgericht nicht (mehr) strittig sind die weiteren Geschäfte, welche die Beschwerdegegnerin betreibt (reine Auslieferungsgeschäfte mit sofortiger Produktion und physischer Auslieferung [vgl. dazu angefochtenes Urteil E. 3.1.3 und 3.1.4] und Produktion und Belieferung durch einen Konkurrenten der Beschwerdegegnerin gestützt auf Guthaben der Beschwerdegegnerin [vgl. dazu angefochtenes Urteil E. 3.1.6.2]).

4.
Die ESTV rügt, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt. Sie habe übersehen, dass die Beschwerdegegnerin ihren steuerpflichtigen Kunden rechnungsersetzende Gutschriften ausgestellt habe und gestützt darauf in ihren Mehrwertsteuerabrechnungen den Vorsteuerabzug geltend gemacht habe.

4.1. Nach Art. 3 lit. k MWSTG gilt als Rechnung jedes Dokument, mit dem gegenüber einer Drittperson über das Entgelt für eine Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Nach der Verwaltungspraxis und der Literatur können Gutschriften der Rechnung gleichgestellt werden (ESTV, MWST-Info 16, Ziff. 2.1; BEATRICE BLUM, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG/LTVA, 2015, N. 290 zu Art. 3 MWSTG; FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 59 zu Art. 3 MWSTG; RENATE SCHLUCKEBIER, in: MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 4 zu Art. 26 MWSTG mit Hinweis auf Art. 27 Abs. 3 MWSTG). Art. 26 Abs. 2 MWSTG stellt gewisse formelle Anforderungen an die Rechnung. Soweit die Rechnung den mehrwertsteuerlichen Anforderungen entspricht, stellt sie ein wichtiges Indiz dafür dar, dass die rechnungsstellende (fakturierende) Person auch Leistungserbringerin ist und die in der Rechnung ausgewiesene Leistung tatsächlich erbracht hat (Urteil 2C 411/2014 vom 15. September 2014 E. 2.2.2). Zudem kann eine unrichtige oder unberechtigte Rechnung oder Gutschrift eine Mehrwertsteuerschuld entstehen lassen, selbst wenn kein steuerpflichtiges Leistungsverhältnis gemäss Art. 18 Abs. 1 MWSTG
vorliegt ("impôt facturé = impôt dû"; Art. 27 Abs. 2 und 3 MWSTG; vgl. dazu BGE 144 II 412 E. 3.2.1 und 3.2.4).

4.2. Das Vorbringen der ESTV bezieht sich primär auf die Einlieferung von Edelmetallabfällen und reinen Edelmetallen durch Kunden bei der Beschwerdegegnerin. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführte, ist die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Einlieferung für die Beurteilung der angeblichen Leistungen der Beschwerdegegnerin nicht unmittelbar relevant (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.5.2 und 3.5.6.1). Unmittelbar rechtserheblich ist jedoch, ob die Beschwerdegegnerin im Moment direkt vor der Auslieferung an die Kunden die wirtschaftliche Verfügungsmacht innehatte und diese mittels der Auslieferung an die Kunden übertrug. Die Vorinstanz prüfte daher eingehend, ob die Kunden anlässlich der Einlieferung von Edelmetallabfällen oder reinen Edelmetallen ihre wirtschaftliche Verfügungsmacht daran auf die Beschwerdegegnerin übertragen hatten. Sie kam insbesondere gestützt auf die Vertragsdokumente zum Schluss, dass die Kunden anlässlich der Einlieferung kein Entgelt erwarteten und der Beschwerdegegnerin keine wirtschaftliche Verfügungsmacht oder Nutzungsberechtigung verschaffen wollten.

4.3. Soweit ihr Vorbringen überhaupt zulässig ist (Art. 99 Abs. 1 BGG), bleibt die ESTV den Beweis dafür schuldig, dass die Beschwerdegegnerin ihren Kunden bei der Einlieferung von Edelmetallabfällen oder reinen Edelmetallen nicht bloss das Material in Gewicht, sondern den Materialwert in Geld gutgeschrieben und darauf Vorsteuern geltend gemacht hätte. Im Gegenteil deuten die Akten darauf hin, dass die Beschwerdegegnerin bei der Einlieferung von Edelmetall und Edelmetallabfällen in den als "Facture" bezeichneten Bestätigungen jeweils nur das (geschätzte) Gewicht des eingelieferten Edelmetalls nannte und keine Mehrwertsteuer auswies (vgl. Beilage 4 zur Einsprache/Sprungbeschwerde der Beschwerdegegnerin vom 8. Oktober 2019; Art. 105 Abs. 2 BGG). Diese Bestätigungen erfüllen die mehrwertsteuerlichen Anforderungen an eine Rechnung nicht (vgl. Art. 26 Abs. 2 lit. f MWSTG). Weder folgt aus diesen Bestätigungen, dass die Kunden der Beschwerdegegnerin eine mehrwertsteuerliche Lieferung erbracht und ihr die wirtschaftliche Verfügungsmacht am Edelmetall übertragen hätten, noch ergibt sich daraus ein Anhaltspunkt dafür, dass die Beschwerdegegnerin Vorsteuern geltend gemacht hätte, weisen diese Bestätigungen doch gerade keine Mehrwertsteuer
aus. Die ESTV bringt auch keine anderen Beweismittel dafür bei, dass die Beschwerdegegnerin die angeblichen Vorsteuern in der Folge zum Abzug gebracht hätte.

4.4. Entgegen der Auffassung der ESTV lässt sich der Vorinstanz keine offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhalts vorwerfen.

5.
In rechtlicher Hinsicht rügt die ESTV sinngemäss, dass die Vorinstanz den Begriff der wirtschaftlichen Verfügungsmacht falsch ausgelegt und angewandt habe. Namentlich sei die Vorinstanz zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Kunden anlässlich der Einlieferung die wirtschaftliche Verfügungsmacht am Edelmetall behalten hätten.

5.1. Nach Art. 18 Abs. 1 MWSTG unterliegen die im Inland durch eine steuerpflichtige Person in Erwartung eines Entgelts erbrachten Leistungen der Mehrwertsteuer, sofern das Gesetz keine Ausnahme vorsieht. Als Entgelt gelten nach Art. 3 lit. f MWSTG Vermögenswerte, die der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Als Leistungen gelten unter anderem Lieferungen nach Art. 3 lit. d MWSTG. Darunter fällt das Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu

verfügen (Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG), das Abliefern eines Gegenstandes, an dem Arbeiten besorgt worden sind, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist (Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG), und das Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung (Art. 3 lit. d Ziff. 3 MWSTG).
Leistung und Entgelt müssen in einem Austauschverhältnis (Leistungsverhältnis) stehen. Dies setzt voraus, dass ein hinreichender Konnex (BGE 140 II 80 E. 2.1) bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt besteht, sodass das eine das andere Element auslöst (BGE 138 II 239 E. 3.2; 132 II 353 E. 4.1 ["rapport économique étroit"]; 126 II 443 E. 6a). Nach der Rechtsprechung und der überwiegenden Lehre ist für die Beurteilung dieser inneren wirtschaftlichen Verknüpfung auf die Perspektive des Leistungsempfängers abzustellen (vgl. Urteil 2C 585/2017 vom 6. Februar 2019 E. 3.2, in: ASA 88 S. 429, mit Hinweisen; vgl. auch GEIGER, a.a.O., N. 41 zu Art. 3 MWSTG). Die Sicht des Leistungsempfängers ist gemäss Art. 3 lit. f MWSTG auch für die Bestimmung des Entgelts massgebend (vgl. BOSSART/CLAVADETSCHER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG, 2015, N. 74 zu Art. 18 MWSTG, mit Hinweisen auf die Materialien).

5.2. Es ist unstreitig, dass die Auslieferung von raffiniertem oder anderweitig verarbeitetem Edelmetall durch die steuerpflichtige Beschwerdegegnerin an ihre Kunden im Rahmen eines Leistungsverhältnisses gemäss Art. 18 Abs. 1 MWSTG erfolgt und eine Lieferung gemäss Art. 3 lit. d MWSTG darstellt. Unstreitig ist ferner auch, dass der Verkauf von Edelmetallen im Rahmen der reinen Auslieferungsgeschäfte (vgl. oben E. 3.4) eine Lieferung gemäss Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG darstellt und auf dem gesamten erhaltenen Entgelt die Mehrwertsteuer geschuldet ist, soweit die Lieferung nicht Gold in einer Form zum Gegenstand hat, die nach Art. 107 Abs. 2 MWSTG in Verbindung mit Art. 44 MWSTV von der Mehrwertsteuer befreit ist. Streitig ist hingegen, ob sich bei den Ein- und Auslieferungsgeschäften bezüglich Edelmetallabfällen (vgl. oben E. 3.1) und reinem Edelmetall (vgl. oben E. 3.2) die Lieferung in der Ablieferung des Edelmetalls nach Vornahme von Arbeiten daran (u.a. Raffination) erschöpfte (Lieferung nach Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG) oder die Kunden von der Beschwerdegegnerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Edelmetall übertragen erhielten (Lieferung nach Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG). Ebenso umstritten ist die damit verbundene
Vorfrage, ob die Beschwerdegegnerin ihrerseits anlässlich der Einlieferung oder zu einem späteren Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das eingelieferte Edelmetall erlangt hatte. Streitig ist schliesslich auch, wie das steuerbare Entgelt zu bestimmen ist.

5.3. Der Erwerber kann wirtschaftlich über einen Gegenstand verfügen, wenn er ihn entweder zu seinem eigenen Nutzen ge- oder verbrauchen kann oder ihn im eigenen Namen wieder in den Wirtschaftskreislauf setzen kann, insbesondere indem er ihn verkauft oder einem anderen Leistungserbringer die Anweisung erteilt, den Gegenstand zu verkaufen (vgl. die zum alten, bis Ende 2009 geltenden Recht ergangene Rechtsprechung, auf die nach wie vor abgestellt werden kann, da Art. 6 Abs. 1 aMWSTG in Art. 3 lit. d Ziff. 1 MWSTG überführt wurde: Urteile 2C 510/2007 vom 15. April 2008 E. 2.3, in: ASA 78 S. 506; 2A.51/2005 vom 19. Mai 2006 E. 3, in: RDAF 2007 II S. 352; 2A.330/2002 vom 1. April 2004 E. 3.1, in: ASA 74 S. 761, RDAF 2004 II S. 123). Ob jemand die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Gegenstand erworben hat, hängt davon ab, ob die wirtschaftliche Substanz desselben auf ihn übergegangen ist. Meistens fällt dieser Übergang mit einem zivilrechtlichen Eigentumswechsel zusammen.
Aber auch andere rechtliche und insbesondere vertragliche Befugnisse und Verpflichtungen können einer Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht verschaffen oder sie ihr entziehen. Der zivilrechtliche Eigentumswechsel ist deshalb nicht immer erforderlich, um die wirtschaftliche Verfügungsmacht über einen Gegenstand zu übertragen. Es gibt auch Konstellationen, in denen der zivilrechtliche Eigentümer keine wirtschaftliche Verfügungsmacht innehat. So verhält es sich etwa, wenn Aktiven zu Garantiezwecken übertragen werden oder wenn, wie beim Finanzierungsleasing, eine Sicherungsübereignung oder bei Sale-and-lease-back-Geschäften eine Rückübereignung vereinbart wird (vgl. Urteile 2C 982/2014 vom 1. September 2015 E. 3.2; 2A.51/2005 vom 19. Mai 2006 E. 3, in: RDAF 2007 II S. 352; vgl. auch BGE 126 II 249 E. 4a).

5.4. Die ESTV macht geltend, dass die Beschwerdegegnerin die wirtschaftliche Verfügungsgewalt an den eingelieferten Edelmetallabfällen und am eingelieferten Edelmetall gewinnt.

5.4.1. Zur Begründung ihrer Auffassung beruft sich die ESTV zunächst auf ihre teilweise in "MWST-Info 04 Steuerobjekt" wiedergegebene Praxis. Bei dieser Publikation handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, welche die ESTV gestützt auf Art. 65 Abs. 3 MWSTG erlassen und

veröffentlicht hat. Verwaltungsverordnungen richten sich an die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betrauten Organe, insbesondere also an die Verwaltungsbehörden (BGE 146 I 105 E. 4.1; 142 II 182 E. 2.3.2; 141 II 103 E. 3.5; 140 V 543 E. 3.2.2.1). Für die Gerichte sind Verwaltungsverordnungen nicht verbindlich, doch berücksichtigen die Gerichte Verwaltungsverordnungen bei der Gesetzesauslegung und weichen sie davon nicht ohne triftigen Grund ab, wenn die Verwaltungsverordnung eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellt (BGE 146 I 105 E. 4.1 mit Hinweisen).

5.4.2. Die Stellen in der MWST-Info 04 Steuerobjekt, auf die sich die ESTV bezieht, stehen unter dem Untertitel "Münz- und Feingold". Sie lauten wie folgt:

"8.10.3 Edelmetallkonto
Ein Edelmetallkonto, das von einer Bank oder einer Scheideanstalt geführt wird, verschafft dem Kontoinhaber einen (obligatorischen) Lieferanspruch auf eine bestimmte Edelmetallmenge, d. h. ein Recht auf einen späteren Bezug. Im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto besteht jedoch noch kein (dinglicher) Eigentumsanspruch am Edelmetall. Die Übertragung der Rechte von einem Edelmetallkonto auf ein anderes sowie die Kontoführung und die Abwicklung der Transaktion durch die Bank sind von der Steuer ausgenommen. Verlangt der Kontoinhaber die Herausgabe des Edelmetalls, findet zu diesem Zeitpunkt eine Leistung statt."
"8.10.4 Industriekonto
Beim sog. Industriekonto wird dem Kunden nach der Wiedergewinnung jene Menge Gold gutgeschrieben, die er zu einem früheren Zeitpunkt als Altgold eingeliefert hat. Bei der Lieferung von Altgold und dem Ausscheiden des Goldes wird von einer Umtausch-Werklieferung nach Artikel 24 Absatz 4 MWSTG ausgegangen.
Die Scheideanstalt bewahrt das Gold für jeden Kunden gesondert auf (Industriekonto). Eine dafür dem Kunden in Rechnung gestellte Gebühr unterliegt der MWST zum Normalsatz."

5.4.3. Diese Stellen der Verwaltungsverordnung beziehen sich ausweislich ihres Untertitels zumindest primär auf Leistungen, die Münz- und Feingold zum Gegenstand haben. Sie enthalten überdies keine direkte Aussage darüber, ob die Kunden anlässlich der Einlieferung der Edelmetallabfälle bzw. der Edelmetalle die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber behalten. Ziff. 8.10.3 differenziert immerhin danach, ob der Kontoinhaber einen lediglich obligatorischen oder (auch) einen dinglichen Anspruch hat. Diese Unterscheidung geht laut der ESTV auf das Urteil 2A.154/1991 vom 29. April 1992 (in: ASA 62 S. 695) zum Warenumsatzsteuerrecht zurück. Dort führte das Bundesgericht aus, dass der Erwerb eines rein obligatorischen Anspruches auf Lieferung von Edelmetall (im konkreten Fall: Gold), wie das bei der blossen Gutschrift auf einem Metallkonto der Fall ist, den Lieferungstatbestand des Warenumsatzsteuerrechts nicht erfüllt; die Verfügungsmacht wird dagegen übertragen, wenn das Gold dem Kunden physisch ausgehändigt wird, was insbesondere zutrifft, wenn ihm das Gold ins Depot gelegt wird (Urteil 2A.154/1991 vom 29. April 1992 E. 2a, in: ASA 62 S. 695; vgl. auch Urteil 2A.65/2005 vom 17. Oktober 2005 E. 5.3 und 6.1). Diesem Urteil lag allerdings
ein reines Auslieferungsgeschäft zugrunde, bei welchem die verkaufende Bank selbst noch keinen Besitz am Edelmetall, sondern lediglich einen obligatorischen Lieferanspruch gegenüber einer anderen Bank erworben hatte (Urteil 2A.154/1991 vom 29. April 1992 E. 2b, in: ASA 62 S. 695). Weder aus diesem Urteil noch aus der darauf beruhenden Verwaltungsverordnung lässt sich folgern, dass die Kunden bei einem Ein- und Auslieferungsgeschäft (vgl. oben E. 3.1 und 3.2) die Verfügungsmacht über das eingelieferte Edelmetall verlieren.

5.4.4. Die genannte Verwaltungsverordnung regelt nicht unmittelbar, wie die wirtschaftliche Verfügungsmacht bei Ein- und Auslieferungsgeschäften zu verorten ist. Lediglich implizit ergibt sich aus ihr, dass dabei nach Ansicht der ESTV zumeist auf die dingliche Berechtigung am Edelmetall abgestellt werden kann. In dieselbe Richtung deutet die bundesgerichtliche Rechtsprechung (vgl. Urteile 2A.65/2005 vom 17. Oktober 2005 E. 5; 2A.154/1991 vom 29. April 1992 E. 2a und 2b, in: ASA 62 S. 695).

5.4.5. Von geringer Bedeutung für die gerichtliche Gesetzesauslegung ist derweil die Praxis der ESTV, soweit sie in den Verwaltungsverordnungen keinen Niederschlag gefunden hat. Insoweit kommt der Praxis der ESTV lediglich der Stellenwert einer Parteibehauptung zu. Es ist daher unbehelflich, wenn die ESTV aus ihrer unpublizierten Praxis zu Edelmetall- und Industriekonten Rückschlüsse auf die Rechtslage ziehen will (vgl. Beschwerde S. 17 Ziff. 4.5.3). Zu beachten ist dabei aber immerhin, dass die ESTV unter gewissen Voraussetzungen die Führung von Industriekonten - und damit verbunden die Ablieferung von Edelmetallen ohne Erhebung von Mehrwertsteuer auf dem Materialwert - offenbar selbst dann zulässt, wenn der Edelmetallverarbeiter

mit seinen Kunden ein sogenanntes depositum irregulare gemäss Art. 481 Abs. 3 OR vereinbart (vgl. Beschwerde S. 17 Ziff. 4.5.3), obschon der Kunde dadurch jedenfalls die dingliche Berechtigung am Edelmetall verliert (vgl. Urteil 2A.65/2005 vom 17. Oktober 2005 E. 5.2 mit Hinweis). Ob es sich dabei um eine zulässige Vereinfachung nach Art. 80 MWSTG handelt, ist an dieser Stelle indessen nicht zu beantworten.

5.5. In Anbetracht der soeben dargestellten Rechtsprechung und der publizierten Verwaltungspraxis ist zu untersuchen, ob die Kunden am eingelieferten Edelmetall die wirtschaftliche Verfügungsmacht behielten oder die Beschwerdegegnerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht erwarb und an die Kunden (zurück) übertrug.

5.5.1. Die Vorinstanz gelangte aufgrund ihrer Analyse der ihr vorliegenden Vertragsdokumente - namentlich der "Bedingungen für Metallkonten" der Beschwerdegegnerin in der Fassung vom 10. November 2010 - zum Schluss, dass gemäss den übereinstimmenden Willen der Beschwerdegegnerin und ihrer Kunden die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die eingelieferten Edelmetallabfälle und reinen Edelmetalle nicht auf die Beschwerdegegnerin übergehen sollte (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.5.4 und 3.5.6.1). An diese tatsächliche Feststellung ist das Bundesgericht gebunden (Art. 105 Abs. 1 BGG), zumal die ESTV nichts vorbringt, was sie als offensichtlich unrichtig erscheinen liesse (Art. 97 Abs. 1 BGG; vgl. oben E. 2.1).

5.5.2. Die Vorinstanz prüfte in der Folge nicht näher, welche sachenrechtlichen Folgen die Einlieferung der Edelmetallabfälle und reinen Edelmetalle bei der Beschwerdegegnerin nach sich zog, namentlich, ob die Kunden an den eingelieferten Gegenständen dinglich berechtigt blieben. Wenn vertretbare (fungible) Sachen übergeben und anschliessend - teilweise im Ausland - verarbeitet werden, ist die Bestimmung der dinglichen Berechtigungen freilich erfahrungsgemäss äusserst komplex. Der Erwerb des Eigentums durch die Beschwerdeführerin würde allerdings zumindest dem Grundsatz nach voraussetzen, dass zwischen ihr und ihren Kunden eine entsprechende Vereinbarung (Causa) bestanden hätte (Kausalitätsprinzip; vgl. BGE 121 III 345 E. 2a; 114 II 45 E. 4c). Oft sind solche Vereinbarungen auf Austausch gleichwertiger Vermögenswerte gerichtet (z.B. Kauf oder Tausch). Für eine solche Vereinbarung bestehen hier jedoch keine Anzeichen, zumal sich die "Gegenleistung" der Beschwerdegegnerin auf die Gutschrift auf einem Metallkonto beschränkte. Aus den von der Vorinstanz festgestellten Parteiwillen (vgl. oben E. 5.5.1) ergibt sich weiter auch nicht, dass zwischen der Beschwerdegegnerin und ihren Kunden eine ausdrückliche Abrede im Sinne von Art. 481
Abs. 3 OR bestanden hätte, wonach die Beschwerdegegnerin über das eingelieferte Material tatsächlich und rechtlich hätte verfügen dürfen und das Eigentum daran erworben hätte (sog. depositum irregulare; vgl. dazu Urteil 2A.65/2005 vom 17. Oktober 2005 E. 5.2). Ebensowenig bestehen Anzeichen für eine sonstige Vereinbarung über die Übertragung von Eigentum an die Beschwerdegegnerin. Die blosse tatsächliche Vermengung oder Vermischung der eingelieferten Edelmetallabfälle und reinen Edelmetalle mehrerer Kunden durch die Beschwerdegegnerin verschafft dieser kein zivilrechtliches Eigentum; vielmehr erwerben die Kunden durch diesen Vorgang Miteigentum an den vermischten oder vermengten Sachen (vgl. dazu Art. 727 Abs. 1 ZGB bzw. Art. 727 Abs. 1 ZGB analog sowie Art. 484 OR analog; vgl. BGE 112 II 406 E. 4a; Urteil 2A.65/2005 vom 17. Oktober 2005 E. 5.2; DELPHINE PANNATIER KESSLER, in: Commentaire Romand, CC II, 2016, N. 13 f. zu Art. 727 ZGB; IVO SCHWANDER, in: Basler Kommentar, ZGB II, 6. Aufl. 2019, N. 5 zu Art. 727 ZGB).
Aus dem Sachverhalt, wie ihn die Vorinstanz für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), ergeben sich somit keine Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdegegnerin zivilrechtliches Eigentum am eingelieferten Material erworben haben könnte. Da sich solche Tatsachen steuererhöhend auswirken würden, trägt die ESTV dafür die Beweislast und die Folgen der Beweislosigkeit (sog. Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2; 140 II 248 E. 3.5; Urteil 2C 759/2020 / 2C 760/2020 vom 21. September 2021 E. 3.5, in: StR 76/2021 S. 893). Es ist daher zum Nachteil der ESTV davon auszugehen, dass die Beschwerdegegnerin kein Eigentum am eingelieferten Material erworben hat. Weitere Ausführungen zum Verhältnis zwischen zivilrechtlichem Eigentum und wirtschaftlicher Verfügungsmacht erübrigen sich an dieser Stelle.

5.5.3. Schliesslich deuten auch die von der Beschwerdegegnerin ausgestellten Bestätigungen (vgl. oben E. 4.3) darauf hin, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht anlässlich der Einlieferung bei den Kunden verbleiben und nicht auf die Beschwerdegegnerin übertragen werden sollte. Der blosse Ausweis des Gewichts des eingelieferten Materials (statt seines Werts) bedeutete, dass die Kunden das Risiko der Wertentwicklung des Materials trugen. Hätten die Kunden der Beschwerdegegnerin die

wirtschaftliche Verfügungsmacht einräumen wollen, wären sie kaum bereit gewesen, dieses Risiko weiterhin zu tragen.

5.6. Die Vorinstanz ging nach dem Gesagten zutreffend davon aus, dass die Kunden bei der Einlieferung von Edelmetallabfällen (vgl. oben E. 3.1) und von reinen Edelmetallen (vgl. oben E. 3.2) die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die eingelieferten Edelmetallabfälle und Edelmetalle nicht verloren und die Beschwerdegegnerin keine wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber erwarb. Dementsprechend war die Beschwerdegegnerin gar nicht in der Lage, ihren Kunden die wirtschaftliche Verfügungsmacht am Edelmetall zu verschaffen. Ihre Leistung erschöpfte sich in der Ablieferung eines Gegenstands, an dem Arbeiten vorgenommen worden waren (Art. 3 lit. d Ziff. 2 MWSTG). Für diese Arbeiten am Gegenstand (Raffination und/oder Produktion) waren die Kunden bereit, der Beschwerdegegnerin einen Werklohn zu bezahlen. Für das Material selbst wendeten die Kunden hingegen keinen Vermögenswert auf. Wie bereits die Vorinstanz zutreffend ausführte (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.5.6.1), fehlt es insoweit also nicht nur an einer Leistung der Beschwerdegegnerin, sondern auch an einem Entgelt der Kunden (Art. 3 lit. f MWSTG). Das Urteil der Vorinstanz lässt sich in diesem Punkt somit bundesrechtlich nicht beanstanden.

5.7. Ebenfalls nicht zu beanstanden ist, dass es die Vorinstanz bei den reinen Auslieferungsgeschäften mit späterer Produktion und Auslieferung (vgl. oben E. 3.3) ablehnte, die Mehrwertsteuer anlässlich der Auslieferung des Halbfabrikats auch - erneut - auf dem Materialwert zu erheben. Selbst wenn der ESTV gefolgt und davon ausgegangen würde, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht bei solchen Geschäften erst auf den Kunden übergeht, wenn ihm das Halbfabrikat ausgeliefert bzw. in sein Depot gelegt wird, ginge es jedenfalls nicht an, die Mehrwertsteuer auf dem Materialwert doppelt zu erheben. Denn die Vorinstanz hat festgestellt, dass die Beschwerdegegnerin bereits zum Zeitpunkt der Gutschrift den Materialwert (ausser bei befreitem Gold) mit Mehrwertsteuer in Rechnung stellt (vgl. oben E. 3.3). Damit muss es sein Bewenden haben.

6.
Die ESTV bringt ferner vor, die Beschwerdegegnerin habe den Vorsteuerabzug geltend gemacht für die Einfuhrsteuern, die sie im Zusammenhang mit der Einfuhr des Edelmetalls nach Raffination und Verarbeitung im Ausland bezahlt habe. Dieser Vorsteuerabzug stehe in einem logischen Zusammenhang mit der Versteuerung des Edelmetalls bei der Einlieferung bei der Beschwerdegegnerin.

6.1. Die Vorinstanz hat hierzu erwogen, dass die Einfuhrsteuer bei der Einfuhr tatsächlich entrichtet worden sei und deshalb nicht ersichtlich sei, weshalb die Beschwerdegegnerin diese Einfuhrsteuer nicht als Vorsteuer in Abzug bringen dürfe. Im Übrigen sage der Umstand, dass auf dem Wert des importierten, nunmehr aufbereiteten oder verarbeiteten Metalls die Einfuhrsteuer zu entrichten sei, nichts über die mehrwertsteuerliche Behandlung der Leistungen der Beschwerdegegnerin an ihre Kunden aus (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.8).

6.2. Die Würdigung der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden. Der Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens beschränkt sich auf die Fragen, in welchem Umfang die Beschwerdegegnerin ihren Kunden steuerbare Leistungen erbracht hat und wie die Mehrwertsteuer auf diesen Leistungen zu bemessen ist (vgl. oben E. 3). Diese Fragen werden durch die Gewährung des Vorsteuerabzugs für die Einfuhrsteuer auf der (Wieder-) Einfuhr des verarbeiteten Materials nicht präjudiziert, auch wenn es verständlich ist, dass die ESTV diese beiden Aspekte in einen Zusammenhang stellen will. Mit anderen Worten ist es also für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens unerheblich, ob die Beschwerdegegnerin die auf importierten bzw. zugekauften Produkten lastende Einfuhrsteuer als Vorsteuer in Abzug gebracht hat. Ob die im vorliegenden Urteil vorgenommene Beurteilung dazu führt, dass der Beschwerdeführerin der bislang gewährte Vorsteuerabzug für die Einfuhrsteuer versagt werden muss, wird gegebenenfalls dereinst in einem separaten Verfahren zu beurteilen sein. Da die ESTV diese Frage noch nicht in der Form einer Verfügung entschieden hat, steht es weder der Vorinstanz noch dem Bundesgericht zu, darüber zu befinden (vgl. zum Anfechtungsgegenstand als Sachurteilsvoraussetzung BGE 144 II 359 E. 4.3; 134 V 418 E. 5.2.1; 131 V 164 E. 2.1; 125 V 414 E. 1a mit Hinweisen).

7.
Die ESTV macht schliesslich geltend, dass die Gestaltung der Beschwerdegegnerin eine Steuerumgehung bedeute.

7.1. Den Steuerpflichtigen steht es grundsätzlich frei, wie sie ihre wirtschaftlichen Verhältnisse

privatrechtlich ordnen. Insbesondere sind sie nicht verpflichtet, unter mehreren möglichen diejenige rechtliche Gestaltung zu wählen, welche ihnen die grösste steuerliche Belastung auferlegt (vgl. Urteil 2C 652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 4.2.1, in: StE 2020 B 27.1 Nr. 61, SVR 2020 BVG Nr. 34 S. 143). Ihre Grenze findet diese Gestaltungsfreiheit aus steuerlicher Sicht aber, wo die gewählte Gestaltung einer Umgehung der steuerrechtlichen Normen gleichkommt. Nach der Rechtsprechung liegt eine solche Steuerumgehung vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem (sog. objektives Element) (b) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (sog. effektives Element;
zur detaillierten Anwendung dieser Kriterien vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 mit Hinweisen). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (vgl. BGE 142 II 399 E. 4.2; 138 II 239 E. 4.1; Urteile 2C 652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 4.2.1, in: StE 2020 B 27.1 Nr. 61, SVR 2020 BVG Nr. 34 S. 143; 2C 119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1; 2C 597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.6).

7.2. Gemäss der Vorinstanz wäre eine Steuerumgehung nur anzunehmen, wenn es bei der Art der hier streitbetroffenen Geschäfte üblich wäre, dass die Beschwerdegegnerin von ihren Kunden die Verfügungsmacht über das Edelmetall übertragen erhielte und diesen später die Verfügungsmacht über dieses Metall nunmehr in verarbeiteter Form wieder verschaffen würde. Dies sei nicht der Fall (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.11).
Die Beurteilung der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden. In der Tat ist auf der Basis der Feststellungen der Vorinstanz, welche das Bundesgericht mangels einer hinreichend substanziierten Rüge binden (Art. 105 Abs. 1 BGG), nicht ersichtlich, inwiefern die von der Beschwerdegegnerin gewählte Gestaltung ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich sein soll. Ob die Beschwerdegegnerin zu Recht den Vorsteuerabzug für Einfuhrsteuern beansprucht hat, ist eine andere Frage, die im vorliegenden Verfahren nicht zu beurteilen ist (vgl. oben E. 6.2).

7.3. Entgegen der ESTV sind die Voraussetzungen einer Steuerumgehung vorliegend nicht erfüllt. Auch unter diesem Gesichtspunkt ist das Urteil der Vorinstanz bundesrechtlich nicht zu beanstanden.

8.
Schliesslich beanstandet die ESTV, dass die Vorinstanz das Rechtsmittel der Beschwerdegegnerin - insoweit ohne Begründung - auch in Bezug auf die Vorsteuern in der Höhe von Fr. 4'904.85 gutgeheissen habe, deren Abzug die ESTV in ihrer Verfügung vom 24. September 2019 unter Verweisung auf die Einschätzungsmitteilung vom 26. Oktober 2017 verweigert habe.

8.1. Es trifft zu, dass sich die Vorinstanz zu dieser Aufrechnung nicht geäussert hat. Dies dürfte daran liegen, dass der betreffende Betrag in der Verfügung vom 24. September 2019 nicht separat aufgeführt wurde, sondern in den im Übrigen ermessensweise festgelegten Steuerforderungen enthalten war (vgl. Verfügung der ESTV vom 24. September 2019 E. 9 und 10 sowie Einschätzungsmitteilung der ESTV vom 26. Oktober 2017 Ziff. 1 Zeile "Korrektur aufgrund der Kontrolle" sowie Anhang Ziff. 3 "Nicht berechtigte Vorsteuerabzüge"). Gemäss der Verfügung der ESTV bestritt die Beschwerdegegnerin diese Aufrechnung nicht. Die Beschwerdegegnerin äusserte sich auch im Verfahren vor der Vorinstanz nicht zu dieser Aufrechnung. Unter diesen Umständen hätte die Vorinstanz die Beschwerde der Beschwerdegegnerin in diesem Punkt nicht gutheissen dürfen.

8.2. Vom aufgerechneten Betrag von Fr. 4'904.85 entfallen gemäss der Einschätzungsmitteilung vom 26. Oktober 2017 Fr. 1'112.-- auf das Jahr 2011. Steuerforderungen für das Jahr 2011 sind heute nach Art. 42 Abs. 6 MWSTG absolut verjährt. Die Beschwerde der ESTV ist folglich im Umfang von Fr. 3'792.85 gutzuheissen.

9.

9.1. Soweit die Aufrechnung gemäss E. 8.2 der Verfügung der ESTV vom 24. September 2019 betroffen ist, erweist sich die Beschwerde im Umfang von Fr. 3'792.85 als begründet und ist sie gutzuheissen. In diesem Umfang ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Verfügung der ESTV vom 24. September 2019 zu bestätigen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

9.2. Gemessen an den streitbetroffenen Beträgen unterliegt die ESTV zu über 99.9%. Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich, ihr die gesamten Gerichtskosten aufzuerlegen, zumal sie Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Die ESTV hat der Beschwerdegegnerin eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Im Umfang der Aufrechnung des Betrags von Fr. 3'792.85 wird das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 6. Mai 2020 aufgehoben und die Verfügung der ESTV vom 24. September 2019 bestätigt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 30'000.-- werden der ESTV auferlegt.

3.
Die ESTV hat der Beschwerdegegnerin eine Parteientschädigung von Fr. 20'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, mitgeteilt.

Lausanne, 25. Februar 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Seiler