**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Abteilung I
A-5279/2011

# Urteil vom 1. März 2013

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

**A._____,** …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1998 - 4. Quartal 2003; tauschähnlicher Umsatz, Vorsteuerabzug, Umlage)

## Sachverhalt:

**A.**
Die A._____ übernahm durch Fusion auf den […] [...] […] sowie […]. Auf diesen Zeitpunkt wurde sie ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die A._____ bezweckt laut Handelsregistereintrag insbesondere die Förderung […].

**B.**
Im Jahr 2003 führte die ESTV bei der A._____ eine Kontrolle durch, in deren Verlauf mehrere Ergänzungsabrechnungen (EA) erstellt wurden. Mit der EA Nr. […] vom 13. Mai 2004 forderte sie für die Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000 Fr. […] Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Im Weiteren forderte die ESTV mit der EA Nr. […] für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. September 2003 Fr. […] Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Schliesslich machte die ESTV mit der EA Nr. […] vom 13. Mai 2004 für die Zeit vom 1. Oktober 2003 bis 31. Dezember 2003 Fr. […] Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins geltend.

**C.**
Mit Schreiben vom 30. August 2004 bestritt die A._____ die Steuernachforderungen teilweise. Zudem legte sie dar, die Revision sei aufgrund eines eingeschränkten Prüfungszeitraums und -umfangs vorgenommen und mittels Hochrechnung auf die gesamte Kontrollperiode umgelegt worden. Sie habe ein sehr vereinfachtes Verfahren akzeptiert, indem die Umstrukturierung in den vergangenen Jahren nicht habe berücksichtigt werden müssen. Ihre Recherchen umfassten in der Regel jedoch sämtliche […] ehemalige […]. Dies gestalte sich ausserordentlich schwierig und zeitaufwändig. Am 28. April 2006 nahm die A._____ zu den einzelnen Aufrechnungen detailliert Stellung.

**D.**
Am 20. bzw. 24. Oktober 2008 erliess die ESTV je einen anfechtbaren Entscheid, in denen sie an ihren Nachforderungen im Umfang von Fr. […] (für die Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000) bzw. Fr. […] (für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003) zuzüglich Verzugszins festhielt. Gegen diese Entscheide erhob die A._____ am 20. bzw. 26. November 2008 Einsprache und forderte deren teilweise Aufhebung.

**E.**
Am 9. Januar 2009 ersuchte die A._____ um Durchführung einer Be-

sprechung. Sie legte zudem dar, sie bestreite in vielen der strittigen Fälle nicht die Rechtmässigkeit der Aufrechnung als solche, sondern lediglich die von der ESTV für die Umlage angewendete Bemessungsgrundlage. Mit Schreiben vom 29. Januar 2009 lehnte die ESTV die Durchführung einer weiteren Besprechung ab. Sie gewährte der A._____ indessen eine Nachfrist bis zum 2. März 2009, um zu belegen, dass die für die Umlage angewendete Bemessungsgrundlage die tatsächlichen Verhältnisse nicht korrekt wiedergebe. Mit Schreiben vom 25. Februar 2009 teilte die A._____ mit, es sei kein Grund ersichtlich, weitere Belege einzureichen. Die bereits eingereichten Unterlagen seien von der ESTV nicht eingehend geprüft worden.

**F.**
Mit Einspracheentscheid vom 19. August 2011 vereinigte die ESTV die beiden Verfahren. Sie erkannte, die Entscheide vom 20. bzw. 24. Oktober 2008 seien im Umfang von Fr. […] bzw. Fr. […] in Rechtskraft erwachsen. Im Weiteren hiess die ESTV die Einsprachen im Umfang von Fr. […] gut. Die A._____ schulde ihr für die Steuerperioden vom 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2003 (über die in Rechtskraft erwachsenen Beträge hinaus) insgesamt Fr. […] zuzüglich Verzugszins.

Zur Begründung legte die ESTV insbesondere dar, sie habe bei der Kontrolle diverse Umsätze entdeckt, bei denen die Mehrwertsteuer nicht abgerechnet worden sei. Entgegen der Ansicht der A._____ liege auch bei steuerpflichtigen Leistungsempfängern kein Nullsummenspiel vor. Es sei davon auszugehen, dass der jeweilige Abnehmer die Vorsteuern bereits geltend gemacht habe. Im Weiteren habe die A._____ ihre an die […] "A.-Patenschaft […]" erbrachten Leistungen (in Form von Sach- und Geldleistungen) nicht deklariert. Zudem habe sie von der X._____ Versicherungsprovisionen erhalten. Aufgrund dieser von der Steuer ausgenommenen Umsätze müsse sie eine Korrektur des Vorsteuerabzugs vornehmen.

**G.**
Am 21. September 2011 führte die A._____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 19. August 2011 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit den folgenden Rechtsbegehren "(1) Es sei der Einspracheentscheid vom 19. August 2011 teilweise aufzuheben und es seien die Gutschriften zu Gunsten von A._____ entsprechend um Fr. […] zu erhöhen bzw. der Betrag A._____ (zzgl. 5% Verzugszins seit dem 14. Juni 2004) zurückzuerstatten. (2) Alles unter o/e Kostenfolge".

Es könne sich höchstens die Frage stellen, ob die Eigenverbrauchssteuer ausgelöst werde. Im Weiteren sei aufgrund der vereinnahmten Versicherungsprovisionen der X._____ zwar eine Vorsteuerabzugskürzung durchzuführen, die ESTV habe jedoch zu Unrecht auf die Aufwendungen des Profitcenters Nr. […] abgestellt. Dieser Versicherungsbereich decke zu einem grossen Teil die eigenen Versicherungen der A._____ Gruppe und ihrer Mitarbeiter ab. Im Wesentlichen gingen die Prämien deshalb zu ihren Lasten. Einzig im Bereich der Krankenversicherung (Profitcenter Nr. […]) würden die Versicherungsprämien zumindest teilweise nicht von ihr selber getragen. Die Profitcenterstruktur habe sie zwar erst im Jahr 2003 eingeführt, die einzelnen Versicherungsbereiche hätten aber schon vorher bestanden. Vor 2003 seien die gesamten Erträge und Aufwendungen nur im Profitcenter […] verbucht worden. Die Zahlungen der X._____ stellten zum grössten Teil nicht Provisionen, sondern Prämienrückerstattungen betreffend ihre eigenen Versicherungen dar und seien damit mehrwertsteuerrechtlich irrelevant. Eine Vorsteuerabzugskürzung sei deshalb nur im Bereich des Profitcenters Nr. […] und höchstens im Umfang der tatsächlich geltend gemachten Vorsteuern angebracht. Dieses Profitcenter weise hauptsächlich Personalaufwendungen und damit nur einen geringen vorsteuerbelasteten Aufwand auf. Entgegen der Ansicht der ESTV könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Aufwendungen zu 80% mehrwertsteuerbelastet seien. Sie habe im Versicherungsbereich in den Jahren 2002 und 2003 effektiv nur Fr. […] bzw. Fr. […] Vorsteuer geltend gemacht.

Im Übrigen habe die ESTV verschiedene Rechnungen, bei denen die Mehrwertsteuer nicht deklariert worden sei, zu Unrecht in die Umlage einbezogen. Bei den Rechnungen an steuerpflichtige Unternehmen resultiere mit der Aufrechnung aufgrund des möglichen Vorsteuerabzugs durch den Leistungsempfänger nur administrativer Aufwand. Die ESTV habe keinen Steuerausfall, wenn sie auf die Aufrechnung verzichte. Es sei deshalb gängige Praxis der ESTV, in solchen Fällen keine Aufrechnung vorzunehmen. Im Weiteren stütze sich die ESTV bloss auf Rechnungen des Jahres 2002 sowie auf zwei Belege aus dem Jahr 2003. Dies stelle keine genügend breite Basis für die vorliegende Umlage dar.

**H.**

In ihrer Vernehmlassung vom 8. Dezember 2011 beantragt die ESTV, auf die Beschwerde im Umfang von Fr. […] nicht einzutreten und sie im Umfang von Fr. […] teilweise gutzuheissen, darüber hinaus jedoch abzuweisen, unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Zur Begründung

legt die ESTV im Wesentlichen dar, die Beschwerdeführerin verlange im Umfang von Fr. […] die Aufhebung von Steuernachforderungen, die sie in ihrer Einsprache bereits anerkannt habe und die in der Folge bereits in Rechtskraft erwachsen seien. Insoweit sei deshalb auf die Beschwerde nicht einzutreten. Im Weiteren habe die Beschwerdeführerin bei der Position "diverse Steuersatzdifferenzen" zurecht auf einen Berechnungsfehler hingewiesen. Die Beschwerde sei deshalb in diesem Punkt im Umfang von Fr. […] gutzuheissen. Hinsichtlich der Nachbelastung "Patenschaften" hält die ESTV an ihrem bisherigen Standpunkt fest. Betreffend die Vorsteuerkorrektur aufgrund der Zahlungen der X._____ legt die ESTV dar, die Beschwerdeführerin habe mit den neu eingereichten Beweismitteln aufgezeigt, dass das Konto "Büro- und Verwaltungskosten" nicht mehrwertsteuerbelastete Aufwendungen in der Höhe von Fr. […] beinhalte. Die entsprechende Betriebskostenrechnung des Versicherungsbereichs und die Umlage sei deshalb zu korrigieren und die Beschwerde diesbezüglich im Umfang von Fr. […] gutzuheissen. Im Übrigen hält die ESTV an ihren Nachforderungen fest und beantragt die Abweisung der Beschwerde.

**I.**
In ihrer Replik vom 1. März 2012 stimmt die Beschwerdeführerin der ESTV zu, auf die Beschwerde sei im Umfang von Fr. […] nicht einzutreten. Im Übrigen hält sie indessen an ihren bisherigen Standpunkten fest. Auf das Einholen einer Duplik hat das Bundesverwaltungsgericht verzichtet.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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 nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

**1.2** Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des Einspracheentscheids war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat, und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1, 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2; statt vieler: BVGE 2010/12 E. 1.2.1). Der Streitgegenstand wird zudem durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf sich im Laufe des Beschwerdeverfahrens nur verengen, er kann nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1626/2010 vom 28. Januar 2011 E. 1.2.1). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2).

Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Beschwerde mit Bezug auf die Position "diverse Steuersatzdifferenzen" u.a. die Herabsetzung von Nachforderungen in der Höhe von Fr. […], die sie im Einspracheverfahren nicht angefochten hat und bezüglich deren im Einspracheentscheid lediglich die Rechtskraft festgestellt worden ist. Da die erwähnten Nachforderungen somit materiellrechtlich nicht Gegenstand des Einspracheverfahrens waren, ist in diesem Umfang auf die Beschwerde nicht einzutreten. Dies hat die Beschwerdeführerin in ihrer Vernehmlassung selber anerkannt. Unter diesem Vorbehalt ist auf die ansonsten form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde vom 21. September 2011 einzutreten.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

**1.4** Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Soweit der Sachverhalt vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003 betroffen ist, untersteht das vorliegende Verfahren deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300). Für die Zeit vom 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000 finden ferner noch die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) Anwendung (Art. 93 und 94 aMWSTG).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige und damit grundsätzlich auch auf das vorliegende Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Fall etwa Themen wie die Buchführungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder die Ermessensveranlagung dar, sodass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise die Art. 70, 71, 72 oder 79 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6370/2011 vom 1. Juni 2012 E. 1.2, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 1.3).

**2.**

**2.1** Wesentliches Merkmal des Steuerobjekts der schweizerischen Mehrwertsteuer ist der Umsatz (Art. 5 aMWSTG). Die Mehrwertsteuer kann – grundsätzlich – einzig durch Umsätze ausgelöst werden (statt vieler: PIERRE-ALAIN GUILLAUME, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N. 2 zu Art. 5).

**2.1.1** Als Umsatz gilt insbesondere die gegen Entgelt erbrachte Lieferung von Gegenständen (Art. 5 Bst. a aMWSTG), ferner die entgeltliche Erbringung einer Dienstleistung. Als Dienstleistung ist jede Leistung zu qualifizieren, welche keine Lieferung eines Gegenstandes darstellt (Art. 5 Bst. b und Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

Liegt ein Umsatz in Form einer Lieferung oder einer Dienstleistung vor, wird für die Steuerbarkeit dieses Umsatzes weiter vorausgesetzt, dass die Lieferung oder Dienstleistung in einem Leistungsaustausch erfolgt ist (BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.1). Der Leistungsaustausch ist – zumindest in diesem Zusammenhang – unerlässliche Bedingung für die Steuerbarkeit und damit Tatbestandsmerkmal des Steuerobjekts.

Ein Leistungsaustausch liegt dann vor, wenn zwischen der Leistung und der Gegenleistung ein Konnex, eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesgerichts 2C_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 2.3, statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.1). Vorausgesetzt wird ein direkter ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1626/2006 vom 20. April 2009 E. 2.2.1) in der Form, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (BGE 138 II 239 E. 3.2, 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesgerichts 2C_284/2008 vom 23. September 2008 E. 2.1). Nicht von Bedeutung für die Frage des Leistungsaustausches ist, ob die Gegenleistung mit der erbrachten Leistung wertmässig übereinstimmt bzw. ob sie freiwillig oder aufgrund eines Rechtsanspruchs erbracht wird. Entscheidend ist allein, dass eine Leistung mit einer Gegenleistung ausgetauscht wird (Urteile des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.2, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2).

Ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung vorliegt, beurteilt sich nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach tatsächlichen, wirtschaftli-

chen Kriterien; insbesondere ist diesbezüglich nicht zwingend das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses erforderlich (Urteil des Bundesgerichts 2C_284/2008 vom 23. September 2008 E. 2.1, unter Verweis auf BGE 132 II 353 E. 4.1, 126 II 443 E. 6a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1626/2006 vom 20. April 2009 E. 2.2.1). Ausschlaggebend ist die Sicht des Leistungsempfängers (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1645/2006 vom 3. Dezember 2008 E. 2.1, A-1442/2006 vom 11. Dezember 2007 E. 2.3; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., N 182; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, a.a.O., N. 9 zu Art. 33).

Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. dazu ausdrücklich Urteil des Bundesgerichts 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und 6.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6143/2007 und A-6192/2007 vom 28. Mai 2009 E. 2.2.2.2 sowie A-1390/2006 vom 30. Oktober 2007 E. 2.2).

**2.1.2** Ein Tausch oder tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn als Entgelt für eine Leistung nicht ein Geldbetrag, sondern eine andere Leistung erbracht wird. Die Besonderheit besteht darin, dass hier zwei selbständige Leistungen vorliegen. Ein Tausch liegt vor, wenn beide Parteien einen Gegenstand liefern und somit beide Parteien Leistungserbringer und Leistungsempfänger sind. Ein tauschähnlicher Umsatz liegt dagegen vor, wenn als Entgelt für eine Dienstleistung eine Lieferung oder eine Dienstleistung erbracht wird (CAMENZIND/HONAUER/VALENDER, a.a.O., N 261).

**2.1.3** Die Steuer wird vom Entgelt berechnet; dieses stellt die Bemessungsgrundlage dar. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 26 Abs. 1 und 2 aMWSTV bzw. Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keine innere wirtschaftliche Verknüpfung mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Was zum Entgelt zu zählen ist, beurteilt sich aus der Sicht des Abnehmers (Empfängers) und nicht des Leistungsgerbringers. Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet

ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6a, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8534/2010 vom 9. Februar 2012 E. 2.4.1, A-6602/2010 vom 11. Januar 2011 E. 2.2.2, A-6038/2008 und A-6047/2008 vom 16. September 2009 E. 2.2 mit Hinweisen).

Beim Tausch von Gegenständen und bei tauschähnlichen Umsätzen gilt der Wert jeder Lieferung oder jeder Dienstleistung als Entgelt für die andere Lieferung oder die andere Dienstleistung (Art. 26 Abs. 4 aMWSTV, Art. 33 Abs. 4 aMWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-607/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.2, A-1593/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2.2, A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.4; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 261; UELI MANSER, in: mwst.com, a.a.O., N. 1 zu Art. 33). Die Höhe der beiden Entgelte ist demnach unabhängig voneinander zu beurteilen (Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 7a). Nach der bisherigen Rechtsprechung ist der Marktwert der ausgetauschten Leistungen Bemessungsgrundlage (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative Dettling "Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer" BBl 1996 V S. 713 ff. [Bericht WAK] S. 769; Urteile des Bundesgerichts 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.2.1, 2C_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.1, 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 7a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8794/2007 und A-8755/2007 vom 18. Oktober 2010 E. 3.2, A-1430/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.4).

**2.1.4** Gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 aMWSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 Satz 3 aMWSTG gilt im Fall einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs ("dealing at arm's length"; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.11/2007 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2; vgl. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, S. 572 N. 23 ff.; BAUMGARTNER, in: mwst.com, a.a.O., N. 42 zu Art. 33).

Die Anwendbarkeit dieser Artikel bedingt zunächst, dass überhaupt ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt, eine Leistung also entgeltlich erbracht worden ist (vgl. E. 2.1.1). Weiter ist eine Leistung zu einem Vorzugspreis erforderlich, also ein nicht mit dem Preis, den ein unabhängiger Dritter zu bezahlen hätte (Drittpreis), übereinstimmendes Entgelt.

Schliesslich muss es sich um eine nahestehende Person handeln. Der Begriff der "nahestehenden Person" ist in Art. 26 Abs. 2 aMVSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 aMWSTG nicht definiert. Als nahestehende Personen werden gemäss Lehre und Rechtsprechung an einer Unternehmung beteiligte Personen (z.B. Aktionäre usw.) sowie z.B. aufgrund enger Verbindung wie Konzernzugehörigkeit oder aufgrund vertraglicher, wirtschaftlicher oder personeller Beziehung liierte Unternehmen bezeichnet (zum Ganzen statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5154/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3.2 mit ausführlichen Hinweisen).

Rechtsfolge einer solchen Leistung zu einem Vorzugspreis an eine nahestehende Person ist, dass eine besondere (fiktive) Bemessungsgrundlage herangezogen wird. Die Leistung wird auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten (Drittpreis) vereinbart würde (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5154/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3.3). Der Drittpreis bzw. Fremdpreis (als Marktwert) ist in den meisten Fällen ein Schätz- bzw. Vergleichswert, der nicht exakt, sondern nur annäherungsweise bestimmt werden kann. Schätzt die ESTV den Drittpreis, hat sie sich grundsätzlich an die in E. 2.4 dargestellten Prinzipien im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung zu halten (siehe auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 3.1, A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 3.4).

**2.1.5** Nicht zum Entgelt gehören gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b aMWSTV bzw. Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand. Dasselbe gilt für Spenden, Legate und andere freiwillige Beiträge von Privaten oder Unternehmen, welche den Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand durch die Rechtsprechung gleichgestellt werden. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Spende sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die nachfolgenden: a) Die Zuwendung muss unentgeltlich erfolgen, d.h. sie darf nicht in einem Austauschverhältnis mit einer Leistung stehen (nicht einem einzelnen Umsatz zugeordnet werden können, vgl. Art. 33 Abs. 2 Satz 1 aMWSTG); b) Spenden erfolgen wie Schenkungen freiwillig; c) wie bei der öffentlich-rechtlichen Subvention wird mit einer zweckgebundenen privaten Zuwendung angestrebt, dass der Leistungsempfänger eine bestimmte Aufgabe erfülle, die jedoch im einen wie im anderen Fall nicht eine konkrete Gegenleistung darstelle. Der private Spender will – wie auch ein Subventionsgeber – die Tätigkeit des Unternehmens allgemein fördern (sog. Förderungswille; BGE 126 II 443 E. 8; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abga-

berecht [ASA] 73 S. 563 E. 4.3, 4.5; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2C_506/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.3, 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.1, 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.1.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 2.2, A-794/2007 vom 5. November 2009 E. 2.2.2). Nur wenn alle diese Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind, ist von einer Spende auszugehen, die den Subventionen gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst. b aMWSTV bzw. Art. 33 Abs. 6 Bst. b aMWSTG gleichgestellt werden.

**2.1.6** Werbe- und Bekanntmachungsleistungen unterliegen der Steuer, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Dies ist namentlich beim sog. Sponsoring von Bedeutung. Unter dem Begriff Sponsoring wird die Gewährung von Geldleistungen, geldwerten Vorteilen und anderen Zuwendungen durch Unternehmen verstanden, die damit Personen, Gruppen, Organisationen und dergleichen in sportlichen, kulturellen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen fördern wollen und damit gleichzeitig eigene, unternehmensbezogene Marketing- und Kommunikationsziele anstreben (Urteil des Bundesgerichts 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 veröffentlicht in ASA 76 [2007] S. 316 ff., E. 1.2, 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 veröffentlicht in ASA 73 [2005] S. 565 ff., E. 3.1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1443/2006 vom 25. September 2007 E. 2.2). Die Imageförderung für einen nach wirtschaftlichen Kriterien geführten Betrieb steht im Vordergrund, auch wenn eine untergeordnete, uneigennützige Spenderabsicht des Sponsors nicht immer auszuschliessen ist (Entscheid der SRK vom 19. Mai 2001, veröffentlicht in VPB 65.108 E. 3c).

**2.1.7** Die Behandlung von Leistungskomplexen – Leistungen mit verschiedenen Komponenten – ist in Art. 36 Abs. 4 aMWSTG ausdrücklich geregelt. Diese Bestimmung unterscheidet zwischen Gesamtleistungen (Art. 36 Abs. 4 Satz 1 aMWSTG) und Leistungen, die aus Haupt- und Nebenleistungen bestehen (Art. 36 Abs. 4 Satz 2 aMWSTG). Eine einheitliche Leistung (Gesamtleistung), welche als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt wird, liegt vor, wenn die Leistungen sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden. Im Sinn der zweiten Konstellation einheitlicher Behandlung teilen Nebenleistungen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, wenn sie a) im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, b) mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, c) diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern und abrunden und d) mit dieser üblicherweise vorkommen. Liegt weder eine

Gesamtleistung noch eine Haupt- mit Nebenleistung vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind (ausführlich und statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.40/2007 vom 14. November 2007 E. 2.1, 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1 f., veröffentlicht in ASA 75 S. 401 ff.; BVGE 2007/14 E. 2.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 2.3, A-3190/2008 vom 15. Juli 2010 E. 3, A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen). Massgebend für die Analyse, welche Konstellation gegeben ist, ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Sichtweise der Leistungsempfängerin (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3190/2008 vom 15. Juli 2010 E. 3.3 mit zahlreichen Hinweisen). Die entsprechenden Grundsätze galten bereits unter dem Recht der aMWSTV (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1340/2006 vom 6. März 2007 E. 2.3.1 mit zahlreichen Hinweisen).

**2.2**

**2.2.1** Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 aMWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Für einen Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 29 Abs. 1 aMWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 aMWSTG unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck gemäss Abs. 2 der Bestimmungen verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3, 10). Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 353 E. 10, 8.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 7.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7913/2010 vom 7. Dezember 2011 E. 2.3, A-3527/2010 vom 7. Juni 2011 E. 4.2, A-1602/2006 vom 4. März 2010 E. 3.1.2, A-4057/2009 vom 3. September 2009 E. 2.3).

**2.2.2** Zu den Steuerausnahmen gehören u.a. die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschliesslich der Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler (Art. 14 Ziff. 14 aMWSTV bzw. 18 Ziff. 18 aMWSTG). Während der Versicherungsvertreter (Versicherungsagent) im Auftrag des Versicherers handelt, tritt der

Versicherungsmakler (Versicherungsbroker) im Auftrag des Versicherungsnehmers (Kunden) auf (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1533/2006 vom 18. Mai 2010 E. 2.2, A-1559/2006 und A-1560/2006 vom 2. Dezember 2008 E. 3.2.1). Diese Umsätze berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 13 aMWSTV bzw. Art. 17 aMWSTG).

**2.3**

**2.3.1** 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 III 321 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3c; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, so fragt sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1643/2011 vom 31. Januar 2012 E. 1.2, A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 1.3, je mit weiteren Hinweisen; ZWEIFEL, a.a.O., S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuererforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3075/2011 vom 30. Mai 2012 E. 4, A-1344/2011 und A-3285/2011 vom 26. September 2011 E. 4).

**2.3.2** Da es sich bei den Anspruchsvoraussetzungen zum Vorsteuerabzug um eine steuermindernde Tatsache handelt, hat der Steuerpflichtige diesbezüglich die Beweislast zu tragen. Dies gilt auch für den Nachweis, dass die vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen für steuerbare Ausgangsumsätze verwendet worden sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3409/2010 vom 4. April 2011 E. 4.4, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 3.1 mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2003 E. 3).

**2.4**

**2.4.1** Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. aMWSTV, Art. 46 aMWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-549/2010 vom 12. September 2011 E. 2.5, A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.5.1, ISABELLE HOMBERGER GUT, in: mwst.com, a.a.O., N. 1 ff. zu Art. 46; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1579 ff.).

Nach Art. 48 aMWSTV bzw. Art. 60 aMWSTG nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6370/2011 vom 1. Juni 2012 E. 2.7.2, A-4450/2010 vom 8. September 2011 E. 4.1).

Eine Ermessensveranlagung ist demnach immer dann vorzunehmen, wenn auf Grund der vorhandenen Aufzeichnungen keine ordnungsgemässe Veranlagung möglich ist. Dazu ist nicht erforderlich, dass die gesamten Aufzeichnungen fehlerhaft sind; vielmehr reicht aus, wenn dies für Teile davon zutrifft (Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2002 vom 13. Januar 2003 E. 5.3). Die Verwaltung hat diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteil des Bundesgerichts 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6370/2011 vom 1. Juni 2012 E. 2.8.2).

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es nach ständiger Rechtsprechung dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (Urteil des Bundes-

gerichts 2A.642/2004 vom 14. Juli 2005 E. 5.4). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt hat bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nimmt das Bundesverwaltungsgericht eine Korrektur der Schätzung vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6370/2011 vom 1. Juni 2012 E. 2.10.2, A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.8.2, A-2184/2008 und A-2185/2008 vom 3. Juni 2010 E. 5.2).

**2.4.2** Hat die ESTV eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen, weil der Steuerpflichtige eine solche unterlassen oder in einer nicht zulässigen Weise vorgenommen hat, steht der ESTV bei der Wahl der anzuwendenden Methode ein weiter Ermessensspielraum zu. Vom Gericht ist nur zu prüfen, ob die von der ESTV gewählte Methode sachgerecht ist und ob sie sich bei der vorgenommenen Vorsteuerkürzung innerhalb ihres Ermessensspielraums bewegt hat. Schlägt der Steuerpflichtige eine andere Methode vor, ist zu prüfen, ob diese den Verhältnissen bei ihm besser gerecht würde. Dass die Ermittlung der zulässigerweise erfolgenden Vorsteuerkürzung durch die ESTV den konkreten Gegebenheiten beim Beschwerdeführer nicht gerecht wird, hätte er selbst nachzuweisen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2387/2007 vom 29. Juli 2010 E. 3.3.2, A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.4.1, A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 3.3).

**2.4.3** Die ESTV nimmt im Rahmen von Steuerrevisionen Umlagen vor, indem sie aufgrund eines nach Belegen kontrollierten Zeitraums die Ergebnisse auf andere Zeitperioden der übrigen Kontrollperiode von normalerweise fünf Jahren überträgt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1684). Das Bundesgericht hat diese Praxis als praktikabel und rechtmässig bestätigt, sofern die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt ähnlich sind wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts 2C_309/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1933/2012 vom 20. November 2012 E. 2.6.3, A-5110/2011 vom 23. Januar 2012 E. 2.6.3). Eine solche Umlage ist jedoch nicht zulässig, wenn begründete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt festgestellten Mängel in den übrigen Jahren nicht aufgetreten sind. Die ESTV muss die übrigen Jahre mindestens mit Stichproben prüfen und einzelfallweise belegen, dass die betreffenden Mängel auch in den übrigen Zeitabschnitten aufgetreten sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-549/2010 vom 12. September 2011 E. 2.7.2, A-4146/2009 vom 9.

März 2010 E. 3.4, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.4, MANSER, in: mwst.com, a.a.O., N. 6 zu Art. 60).

**3.**
Im vorliegenden Fall sind Steuernachforderungen aus drei Themenbereichen strittig. Erstens rechnete die ESTV Leistungen der Beschwerdeführerin an die "A-Patenschaft [...]" auf (E. 3.1). Im Weiteren nahm die ESTV eine Vorsteuerkorrektur aufgrund von Zahlungen der X._____ an die Beschwerdeführerin vor (E. 3.2). Schliesslich belastete die ESTV unter dem Titel "diverse Steuersatzdifferenzen" verschiedene Umsätze nach, bei denen die Beschwerdeführererin keine Mehrwertsteuer abgerechnet hatte (E. 3.3).

**3.1**
**3.1.1** Die "A-Patenschaft [...]" (im Folgenden AP) ist eine im Jahr […] gegründete eigenständige […] mit Sitz in […]. Sie bezweckt, als Non-Profit-Organisation […] zu verbessern mit dem Ziel, […] zu sichern. Im Vordergrund steht die finanzielle Hilfe an […] und […] (vgl. […]). Wichtigste Geldgeberin ist die Beschwerdeführerin (vgl. […]). Die AP strebt gemäss ihrem Leitbild eine möglichst grosse Identifikation mit der Beschwerdeführerin an. Die AP ist Ausdruck von deren sozialen Verantwortung. Hauptmedium für die Verbreitung der "Patenschaft-Botschaft" ist die A._____-Presse ([…]). Gemäss der Kooperationsvereinbarung vom 7. Juni 2000 ([…]) wird der Geschäftsleiter der AP von der Beschwerdeführerin angestellt (Ziff. 2 Bst. b der Vereinbarung). Diese übernimmt neben den Personalkosten auch die übrigen administrativen Aufwendungen der AP (Ziff. 2 Bst. d der Vereinbarung). Sie stellt dieser ferner die Infrastruktur zur Verfügung und übernimmt ihre Betriebskosten (Ziff. 8 des Leitbildes). Im Weiteren hat die Beschwerdeführerin der AP zusätzlich einen jährlichen Beitrag von Fr. […] zu leisten ([…]). Mit regelmässig erscheinenden Reportagen über die AP in der A._____-Presse sowie der Vermarktung […] weist die Beschwerdeführerin auf ihr Engagement für […] hin. Die enge Verknüpfung der Beschwerdeführerin mit der AP zeigt sich auch darin, dass die AP über keine eigene Web-Adresse verfügt, vielmehr Teil des Web-Auftritts der Beschwerdeführerin ist ([…]).

**3.1.2** Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, die " A-Patenschaft [...]" sei eine Non-Profit-Organisation in der Rechtsform einer […], welche […] unterstütze. Sie habe diese Organisation geschaffen, um einerseits diesen Zweck zu verfolgen und andererseits ihr Image zu pflegen. Die AP erbringe ihr zwar Werbeleistungen, doch seien diese nicht Gegenstand

des vorliegenden Verfahrens, weil sie nicht durch die Beschwerdeführerin, sondern durch die AP erbracht würden. Was die von der ESTV aufgerechneten Administrationsleistungen anbelange, so würden diese für sie selber anfallen, da sie ja auch die AP ins Leben gerufen habe, um für sich selber Imagewerbung zu betreiben, wofür sie mit ihren Beiträgen in Form von Geld, Übernahme von Kosten und mit Arbeitsaufwand sorge. Die von ihr erbrachten Leistungen seien somit unentgeltliche Administrativleistungen.

Die ESTV verweist in ihrer Vernehmlassung auf den Einspracheentscheid, in welchem sie zusammengefasst der Auffassung ist, durch Übernahme der Administrativleistungen und Zahlung des Grundbetrages erfolge eine Abgeltung der Imagewerbung für die Beschwerdeführerin durch die AP.

**3.1.3** In E. 3.1.4 gilt es vorerst abzuklären, welches der Umsatz ist, der den mehrwertsteuerlichen Tatbestand bildet; dabei ist insbesondere zu untersuchen, ob der erforderliche Leistungsaustausch vorliegt, d.h. die innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung und welches die ausgetauschten Leistungen sind. Anschliessend ist in E. 3.1.5 die Höhe des Entgelts zu bestimmen.

**3.1.4**

**3.1.4.1** Bereits mit ihrer […]firma weisst die AP auf ihre Nähe zur Beschwerdeführerin hin. Sie ist nicht irgendeine Patenschaft […], sondern jene der A._____-Gruppe. Nach Ziffer 6 des […], welche auch in der Kooperationsvereinbarung vom 7. Juni 2000 wiederholt ist, ist die AP Ausdruck der sozialen Verantwortung der A._____-Gruppe. Und die Botschaft der Patenschaft – worunter eben die Information über diese soziale Verantwortung der A._____-Gruppe zu verstehen ist – ist durch die A._____-Presse zu verbreiten. Diese enge Verknüpfung genügt jedoch für das Vorliegen eines Leistungsaustausches im mehrwertsteuerlichen Sinn noch nicht, vielmehr müssen Leistungen vorliegen, welche eine Gegenleistung auslösen (E. 2.1.1). Eine Analyse der erwähnten Kooperationsvereinbarung zeigt drei Ziffern, die sich mit Rechten und Pflichten der Vertragsparteien befassen: Ziffer 2 unter dem Titel "Rechte und Pflichten der A._____", Ziffer 3 unter dem Titel "Beitragsleistungen der A._____" und Ziffer 4 unter dem Titel "Rechte und Pflichten der Patenschaft A._____ für […]". Gemäss Ziffer 2 Bst. c übernimmt die Beschwerdeführerin sämtliche Personalkosten und alle übrigen administrativen Aufwendungen der AP; sie entscheidet auch über den Personal-

bestand der AP (Ziffer 2 Bst. c). Wie erwähnt, verbreitet die AP die Botschaft der sozialen Verantwortung der A._____-Gruppe. Zusätzlich betreut sie auch die […]hilfe der A._____-Gruppe […] sowie weitere Non-Profit-Aktionen im Ausland und weitere von der Geschäftsleitung A._____ im Rahmen von A._____ übertragene Aufgaben (Ziffer 2 Bst. e und f). Um diese Aufgaben ausführen zu können, muss die AP eine Administration führen und – ev. zusätzliches – Personal anstellen. Die Übernahme der Personal- und Administrativkosten durch die Beschwerdeführerin steht somit zu diesen Aufgaben der AP in einem Austauschverhältnis. Dies ergibt sich auch aus dem Titel von Ziffer 2 (Rechte und Pflichten der A._____); die Beschwerdeführerin hat das Recht, dass die AP für sie die Kampagnen führt, hat aber dafür die Pflicht, für die Administrations- und Personalkosten aufzukommen.

Gemäss Ziffer 4 der Kooperationsvereinbarung ist die AP verantwortlich für die Organisation der Geldsammlungen und den Entscheid über die Verwendung der Sammelergebnisse. Ein Mitspracherecht hat die Beschwerdeführerin nur bei Sammelaktionen im Fall von Katastrophen […], wenn sie einen eigenen Beitrag geleistet hat ([…]). In diesem Rahmen muss die AP insbesondere in der Kommunikation eng mit den Unternehmen der A._____-Gruppe zusammenarbeiten, wobei nochmals darauf hingewiesen wird, dass sie sich als Non-Profit-Organisation der A._____-Gruppe verstehen und verhalten muss (Ziffer 4 Abs. 3). Ziffer 4 enthält keine finanzielle Entschädigung für diese Verpflichtungen der AP. Eine Pflicht zur Zahlung eines als "Jahresbeitrag" bezeichneten Betrages von Fr. […] findet sich hingegen in Ziffer 3 der Kooperationsvereinbarung; dass dieser Betrag für Leistungen der AP erbracht wird, ergibt sich nicht direkt aus dieser Ziffer.

Würdigt man jedoch die gesamte Kooperationsvereinbarung, stehen die darin erwähnten Leistungen und Gegenleistungen in einem Austauschverhältnis. Die AP übernimmt für die Beschwerdeführerin einerseits die Kommunikation von deren Engagement zugunsten der […], von deren […] und von weiteren Non-Profit-Aktionen sowie die Organisation der entsprechenden Geldsammlungen und der Verteilung der gesammelten Gelder. Die Beschwerdeführerin hingegen übernimmt die Personal- und übrigen Administrationskosten sowie einen Betrag von jährlich Fr. […]. Das Vorliegen eines mehrwertsteuerlichen Austauschverhältnisses ist somit zu bejahen.

**3.1.4.2** Dem Argument der Beschwerdeführerin, sie erbringe die genannten Leistungen für sich selber, kann nicht gefolgt werden. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die AP eine rechtlich eigenständige […] ist. Der Umstand, dass die Geschäftsstelle der AP gemäss Ziff. 2 Bst. d der Kooperationsvereinbarung als eine Organisationseinheit und eine Kostenstelle der Beschwerdeführerin bezeichnet und geführt wird, vermag daran nichts zu ändern. Die Beschwerdeführerin hat sich bei der von ihr vorgenommenen formellen Gestaltung ihrer Rechtsbeziehungen behaften zu lassen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.420/2000 vom 11. November 2001 E. 3c; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6312/2010 vom 10. November 2011 E. 4.6.3).

Aus dem gleichen Grund – weil es sich bei der AP um eine selbständige, von der Beschwerdeführerin verschiedene Rechtspersönlichkeit handelt –, geht auch die Argumentation der Beschwerdeführerin fehl, es habe eine Eigenverbrauchsbesteuerung zu erfolgen.

**3.1.4.3** Wie dargelegt, bestehen auf beiden Seiten des Leistungsaustausches eine Mehrzahl von Leistungen: seitens der AP die Kommunikation von sozialem Engagement der Beschwerdeführerin zu Gunsten der […] und in […] etc. sowie die Organisation der entsprechenden Geldsammlungen etc., seitens der Beschwerdeführerin die Übernahme von Personal- und Administrativkosten und die Bezahlung des "Jahresbeitrags". Damit gilt es abzuklären, ob es sich dabei um Gesamtleistungen, Haupt- mit Nebenleistungen oder um mehrere selbständige Leistungen handelt, die mehrwertsteuerlich getrennt zu behandeln wären (E. 2.1.7).

Die Leistungen, welche die AP erbringt, sind als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang zu qualifizieren. Aus der Sicht der Beschwerdeführerin übernimmt die AP alle Aufgaben, die im Bereich des sozialen Engagements der A._____-Gruppe, sei es für die […], sei es für […] etc., anfallen, nämlich die Organisation der Sammlungen, die Projektauswahl, die Geldverteilung und die Kommunikation über alle diese Projekte.

Was die Leistungen der Beschwerdeführerin anbelangt, kann schon vom Betrag her nicht gesagt werden, die eine Leistung sei wirtschaftlich nebensächlich, steht doch neben dem Jahresbeitrag von Fr. […] gemäss den Berechnungen der ESTV ein jährlicher Kostendeckungsbeitrag von ca. Fr. […] bis Fr. […] zur Diskussion; somit sind zwei je bedeutende Beträge gegeben. Zudem kann nicht gesagt werden, dass die Dienstleistung den Geldbetrag – oder umgekehrt der Geldbetrag die Dienstleistung –

wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abgerundet hat. Zudem kommen die beiden Komponenten nicht üblicherweise gemeinsam vor; die Administrativleistungen können ohne Geldbetrag und umgekehrt der Geldbetrag ohne Administrativleistungen vorkommen. Die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen bilden jedoch – wie die von der AP erbrachten Leistungen – eine einheitliche Leistung. Für die von der AP erbrachten Leistungen (vgl. obiger Absatz) erbringt die Beschwerdeführer ebenfalls ein Bündel von Leistungen, nämlich die Übernahme der Administrativkosten, der Personalkosten und den "Jahresbeitrag". Demzufolge liegt seitens der Beschwerdeführerin eine Gesamtleistung vor, die zum Normalsatz steuerbar ist.

**3.1.4.4** Als Zwischenresultat ist somit festzuhalten, dass die AP ihr Leistungspaket (Organisation der Sammlungen, Projektauswahl, Geldverteilung und Kommunikation über alle diese Projekte) im Austausch gegen das Leistungspaket der Beschwerdeführerin (Übernahme der Personal- und Administrativkosten und Bezahlung des "Jahresbeitrags") erbringt.

**3.1.5**

**3.1.5.1** Im Folgenden ist die Höhe des Entgelts für die Übernahme der Personal- und Administrativkosten der AP durch die Beschwerdeführerin zu bestimmen. Das Verfahren betrifft die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin, weshalb nur diejenigen Leistungen zu betrachten sind, aufgrund derer die Beschwerdeführerin – und nicht die AP – Entgelt vereinnahmte, das der Mehrwertsteuer unterliegt, d.h. Leistungen, bei denen die Beschwerdeführerin Leistungserbringerin und die AP Leistungsempfängerin war (E. 2.1.1). Bei den von der AP erbrachten Leistungen handelt es sich zwar – auch – um Dienstleistungen, die grundsätzlich der Steuer unterliegen. Die Leistungserbringerin dieser Leistungen ist jedoch die AP und deren Steuerpflicht ist – wie auch die Beschwerdeführerin vorbringt – nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

**3.1.5.2** Was die von der ESTV verwendete Berechnungsmethode anbelangt, enthält das Begleitschreiben zu den Ergänzungsabrechnungen vom 13. Mai 2004 ein Beispiel für die Berechnung des Entgelts für die Administrativleistungen. Weiter hat sich die ESTV weder im Entscheid vom 20. Oktober 2008 noch im Einspracheentscheid vom 19. August 2011 noch in der Vernehmlassung vom 8. Dezember 2011 zu dieser Frage geäussert.

a) Aus der EA […] ergeben sich für die Jahre 1998 - 2000 die nachfolgenden Zahlen:

"Aufgrund der Werte der Deckungsbeitragsrechnung der Zeit vom 01.01.2001 bis 30.09.2003 (effektive Ermittlung) wird für die rückliegende Zeit eine Umsatzschätzung von Fr. […] vorgenommen.

| | |
|---|---|
| Nicht versteuerte Verrechnungen 2001 | […] |
| Nicht versteuerte Verrechnungen 2002 | […] |
| Nicht versteuerte Verrechnungen 2003 (bis 30.09.) | […] |
| | […] |
| zuzüglich Risiko- und Gewinnzuschlag 10% | […] |
| | […] |
| Jahresbeitrag Fr. [...] pro Jahr | […] |
| | […] |
| Total verrechnete Kosten für 2 ¾ Jahre | […] |
| Durchschnittliche Kosten pro Jahr | […] |

Schätzung für nicht versteuerte Verrechnungen:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1998 | […] | 6.5 | […] |
| 1999 | […] | 7.5 | […] |
| 2000 | […] | 7.5 | […]" |

b) Aus der EA […] ergeben sich für die Jahre 2001 - 3. Quartal 2003 die nachfolgenden Zahlen:

| | |
|---|---|
| Nicht versteuerte Verrechnungen 2001 | […] |
| Nicht versteuerte Verrechnungen 2002 | […] |
| Nicht versteuerte Verrechnungen 2003 (bis 30.09.) | […] |
| | […] |
| zuzüglich Risiko- und Gewinnzuschlag 10% | […] |
| | […] |
| Jahresbeitrag Fr. […] pro Jahr | […] |
| | […] |
| => geschuldete Steuern zu einem Steuersatz von 7.6%: | […] |

c) Aus der EA […] ergeben sich für das 4. Quartal 2003 die nachfolgenden Zahlen:

| | |
|---|---|
| Nicht versteuerte Verrechnungen 4. Quartal 2003 | […] |
| | […] |
| zuzüglich Risiko- und Gewinnzuschlag 10% | […] |
| | […] |

| | |
|---|---|
| Jahresbeitrag Fr. […] pro Jahr | […] |
| | […] |
| => geschuldete Steuern zu einem Steuersatz von 7.6%: | […] |

**3.1.5.3** Die Beschwerdeführerin wehrt sich gegen den Einbezug des Jahresbeitrages von Fr. […] in die Berechnung des Entgelts; nach ihrer Auffassung handelt es sich um eine Spende. Weiter ist sie der Meinung, dass nicht auf die Profitcenter-Buchhaltung abgestellt werden könne. Von Bedeutung seien allenfalls die externen Kosten (wie z.B. die Kosten der Revisionsstelle, Druckkosten für den Jahresbericht sowie weitere direkt die AP betreffende Kosten), die von ihr bezahlt worden seien. Es sei somit nicht ein Drittpreis gemäss Art. 33 Abs. 2 aMWSTG anwendbar, sondern der damit zusammenhängende Aufwand, weil eine Eigenverbrauchsbesteuerung abzurechnen sei. Zudem seien die direkt auf dem Profitcenter angefallenen Vorsteuern zu kürzen. Die Vorsteuerkürzung berechnet die Beschwerdeführerin aufgrund der SAP-Auswertung auf Fr. […] für das Jahr 2002 und auf Fr. […] für das Jahr 2003. Für die Infrastrukturnutzung setzt sie Fr. […] ein, resp. bei einem Steuersatz von 7.6% einen Steuerbetrag von Fr. […]. Für die Jahre 1998 - 2001 legt die Beschwerdeführerin die "Vorsteuerkürzung" [recte wohl die Kürzung des erfolgten Vorsteuerabzuges sowie die nicht entrichtete Mehrwertsteuer auf der Infrastruktur] auf pauschal Fr. […] fest. Insgesamt macht sie einen Rückerstattungsanspruch von Fr. […] geltend.

**3.1.5.4** Bereits ausgeführt wurde, dass der Auffassung der Beschwerdeführerin, die Berechnung habe nach den Grundsätzen der Eigenverbrauchsbesteuerung zu erfolgen, nicht zugestimmt werden kann (E. 3.1.4.2). Das Bundesverwaltungsgericht muss sich somit mit den in E. 3.1.5.3 dargestellten Berechnungen nicht im Detail auseinandersetzen.

Zudem muss sich das Bundesverwaltungsgericht der Frage nicht stellen, ob es sich beim Jahresbeitrag von Fr. [...] um eine Spende oder um Entgelt handelt, denn da der Betrag, wie bereits aufgezeigt (E. 3.1.5.1), von der Beschwerdeführerin an die AP bezahlt wird, könnte es sich nur um Entgelt für die von der AP erbrachten Leistungen handeln, die aber nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind.

**3.1.5.5** In E. 3.1.4.4 wurde festgehalten, dass die AP ihr Leistungspaket (Organisation der Sammlungen, Projektauswahl, Geldverteilung und Kommunikation über alle diese Projekte) im Austausch gegen das Leistungspaket der Beschwerdeführerin (Übernahme der Personal- und Ad-

ministrativkosten und Bezahlung des Jahresbeitrags) erbringt. Damit liegt ein tauschähnliches Geschäft vor, indem als Entgelt für eine Dienstleistung ebenfalls eine Dienstleistung erbracht wird (E. 2.1.2). Demzufolge wäre der Wert der Dienstleistung, die die Beschwerdeführerin durch die Übernahme der Personal- und Administrativkosten erbracht hat, nach dem Wert der ihr gegenüber von der AP erbrachten Dienstleistungen zu bestimmen (E. 2.1.3).

**3.1.5.6** Die Beschwerdeführerin hat die hier zur Diskussion stehenden Entgelte in keinem der kontrollierten Steuerjahre auf einem entsprechenden Ertragskonto verbucht, sondern überhaupt nicht. Die Buchhaltung der Beschwerdeführerin war deshalb nicht vollständig, so dass die ESTV zu Recht zu einer Schätzung geschritten ist (E. 2.4.1). Im Rahmen dieser Schätzung hat die ESTV eine Schätzmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (E. 2.4.1). Dies gilt es im Folgenden zu überprüfen.

Die ESTV ging in ihrer Schätzung von den im Profitcenter AP in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin für die Jahre 2001 - 2003 verbuchten Aufwendungen in den in E. 3.1.5.1 dargelegten Beträgen aus. Damit trägt sie den individuellen Verhältnissen der Beschwerdeführerin Rechnung. Die Beschwerdeführerin bestreitet die Angemessenheit dieser Beträge nicht; sie liegen denn auch in der Höhe, wie sie die Beschwerdeführerin im Schreiben an die ESTV vom 28. April 2006 bestätigt ([…]). Die ESTV addierte zu den effektiven Kosten einen Gemeinkosten-, Risiko- und Gewinnzuschlag von 10%. Dies erscheint insbesondere unter Berücksichtigung, dass es sich bei der AP um eine der Beschwerdeführerin nahestehende Person handelt (E. 2.1.4), als durchaus plausibel. Die AP ist ein mit der Beschwerdeführerin liiertes Unternehmen, was sich in ihrer Firma, in der bereits mehrmals zitierten Ziffer 6 des Leitbildes sowie in der Kooperationsvereinbarung vom 7. Juni 2000 zeigt. Auch die übrigen Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 26 Abs. 2 aMWSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 aMWSTG sind gegeben. Demzufolge richtet sich die Berechnung des Entgelts nach Abs. 2 Satz 3 der Art. 26 aMWSTV bzw. Art. 33 aMWSTG. Massgebend für die Bemessung des Entgelts ist somit der Wert, welcher unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (E. 2.1.4). Die ESTV hat diesem Umstand dadurch Rechnung getragen, dass sie im Rahmen der Schätzung zu den im Profitcenter AP in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin verbuchten Aufwendungen einen Gemeinkosten-, Risiko- und Gewinnzuschlag von 10% addierte. Die Festlegung dieses

Zuschlags auf 10% wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten, erscheint angemessen und ist demzufolge nicht zu beanstanden.

Was die Jahre 1998 - 2000 anbelangt, macht die ESTV eine Umlage (E. 2.4.2). Die Beschwerdeführerin macht nicht geltend, diese Umlage sei unzulässig und das Bundesverwaltungsgericht sieht dafür keinen Anlass, hat doch die Beschwerdeführerin auch in diesen Jahren die mit der Übernahme der Personal- und Administrativkosten erzielten Beträge nicht deklariert.

**3.1.5.7** Wie bereits ausgeführt (E. 3.1.5.4), ist der Einbezug des Jahresbeitrages von Fr. [...] nicht zulässig. Dies führt bezüglich der drei Ergänzungsabrechnungen im Rahmen der vorliegenden Schätzung zu nachfolgenden Beträgen:

a) Was die Berechnung für die Jahre 1998 - 2000 anbelangt (EA […]), beträgt das Entgelt für die Jahre 2001 - 3. Quartal 2003 demzufolge für 2 ¾ Jahre Fr. […] bzw. Fr. […] pro Jahr. Damit ist die von der ESTV im Rahmen der Schätzung des Entgelts vorgenommene Umlage – welche gemäss E. 2.4.2 vorliegend zulässig ist – für die Jahre 1998 – 2000 von je Fr. […] auf Fr. […] zu korrigieren, was Mehrwertsteuerbeträgen von Fr. […] für das Jahr 1998 (Steuersatz 6,5%) und von je Fr. […] für die Jahre 1999 und 2000 (Steuersatz 7,5%) entspricht.

b) Was die Berechnung für die Jahre 2001 - 3. Quartal 2003 anbelangt (EA […]), beträgt das Entgelt, wie eben dargelegt, unter Abzug des "Jahresbeitrages" für 2 ¾ Jahre Fr. […], was bei einem Steuersatz von 7,6% einem Steuerbetrag von Fr. […] entspricht.

c) Was die Berechnung für das 4. Quartal 2003 anbelangt (EA […]), beträgt das Entgelt unter Abzug des Jahresbeitrages von Fr. […] Fr. […], was bei einem Steuersatz von 7,6% einem Steuerbetrag von Fr. […] entspricht.

**3.1.6** Die Beschwerdeführerin hat somit für die hier zur Diskussion stehenden Steuerjahre die nachfolgenden Rückerstattungsansprüche:

| Jahr | durch ESTV geltend gemacht | effektiv geschuldet | Differenz |
|---|---|---|---|
| 1998 | […] | […] | […] |
| 1999 | […] | […] | […] |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2000 | […] | […] | […] |
| 2001 - 9.2003 | […] | […] | […] |
| 10. - 12.2003 | […] | […] | […] |
| Rückvergütungsanspruch Total | | | Fr. […] |

In diesem Betrag ist die Beschwerde bezüglich des Themenkreises AP gutzuheissen.

**3.2** Strittig ist weiter der Umfang einer Kürzung des von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Vorsteuerabzugs aufgrund des nachfolgenden Sachverhalts: Die Beschwerdeführerin ist als Agentin für die Krankenkasse X._____ (Krankenkasse) tätig und "verkauft" A._____-Kunden Krankenversicherungen der Krankenkasse. Sie erhielt von der Krankenkasse verschiedene Zahlungen. Zumindest bei einem Teil davon handelte es sich unbestrittenermassen um Provisionen, welche die Krankenkasse als Entgelt an die Beschwerdeführerin leistete, weil diese für sie als Versicherungsagentin tätig war. Die Beschwerdeführerin erbrachte der Krankenkasse gegenüber insoweit unbestrittenermassen von der Steuer ausgenommene Versicherungsleistungen im Sinn von Art. 14 Ziff. 14 aMWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 18 aMWSTG, d.h. solche, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, jedoch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (E. 2.2.2). Umstritten ist der Umfang der diesen Leistungen entsprechenden Kürzung des von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Vorsteuerabzugs.

Im Folgenden werden zuerst die Positionen der Parteien dargestellt (E. 3.2.1). Weiter wird festgestellt, dass die ESTV zu Recht zu einer Schätzung geschritten ist, und es werden die beweisrechtlichen Konsequenzen davon aufgezeigt (E. 3.2.2). Dann wird geprüft, ob und welche Eingangsleistungen der Beschwerdeführerin zur Erzielung der genannten Versicherungsumsätze – als Ausgangsleistungen – dienten (E. 3.2.3), und es wird auf die weiteren Einwände der Beschwerdeführerin eingegangen (E. 3.2.4 ff.).

**3.2.1** Die ESTV schätzte gemäss ihren EA Nr. […] bzw. […], beide vom 13. Mai 2004, je Ziff. 5.2, die Vorsteuern auf den Eingangsleistungen, die zur Erzielung der von der Steuer ausgenommenen Versicherungsumsätze (Ausgangsleistungen) dienten, auf 1% des gesamten Umsatzes des Profitcenters Nr. […] der Beschwerdeführerin. In der Buchhaltung wurden sämtliche Einnahmen, welche die Beschwerdeführerin im Versicherungsbereich erzielt hatte, in diesem Profitcenter verbucht. Im Rahmen des

Einspracheverfahrens korrigierte die ESTV ihre Berechnung. Gemäss Ziff. 5 der Gutschriftsanzeige (GS) Nr. […] bzw. Ziff. 6 der GS Nr. […], beide datiert vom 19. August 2011, legte sie der Berechnung der Vorsteuerabzugskürzung neu – lediglich noch – die Aufwendungen des Profitcenters Nr. […] der Jahre 2001 und 2002 – also nicht mehr sämtliche Einnahmen – zugrunde. Nach den Ausführungen in diesen GS hat die ESTV zudem "auch Vorsteuern berücksichtigt", die teilweise "bei der A._____" angefallen und deshalb nicht in der Buchhaltung des genannten Profitcenters enthalten gewesen seien (z.B. Mieten, Abschreibungen usw.). Die ESTV ging im Weiteren davon aus, die im Profitcenter Nr. […] verbuchten Aufwendungen seien zu 80% mit Mehrwertsteuer belastet. Gemäss ihrer Berechnung resultierten für das Jahr 2001 Vorsteuern in der Höhe von Fr. […] und für das Jahr 2002 solche von Fr. […] bzw. ein Durchschnitt pro Jahr von Fr. […] (gerundet). In der Folge forderte die ESTV für die Zeit vom 1. Quartal 1998 bis zum 3. Quartal 2003 (d.h. für 5,75 Jahre) einen jährlichen Betrag von Fr. […] nach. In ihrer Vernehmlassung vom 8. Dezember 2011 beantragt die ESTV diesbezüglich die Gutheissung der Beschwerde im Umfang von Fr. […], da die Beschwerdeführerin mit den beiden Beschwerdebeilagen Nr. 35 den Nachweis erbracht habe, dass im Jahr 2001 Büro- und Verwaltungskosten im Umfang von Fr. […] nicht mit Mehrwertsteuer belastet gewesen seien (vgl. neue Berechnung der ESTV in den amtl. Akten […]).

Die Beschwerdeführerin ihrerseits legt dar, die gesamten Erträge und Aufwendungen des Versicherungsbereichs seien vor dem Jahr 2003 in ihrem Profitcenter Nr. […] verbucht worden. Dieses Profitcenter beinhalte jedoch auch folgende (Unter)Profitcenter: Nr. […] (Unfallversicherung für Mitarbeiter), Nr. […] (Versicherungen für Privatkunden) und Nr. […] (Kollektiv-Krankentaggeld für Mitarbeiter). Eine Vorsteuerkorrektur ist nach Auffassung der Beschwerdeführerin nicht mit Bezug auf den ganzen Versicherungsbereich (d.h. das Profitcenter Nr. […]) angebracht, sondern nur hinsichtlich des Profitcenters Nr. […]. Einzig in diesem Profitcenter würden die Versicherungsprämien nicht von ihr selber getragen. Die Zahlungen der Krankenkasse, die zwar als Umsätze des Profitcenters Nr. […] verbucht worden seien, stellten zum grössten Teil nicht Provisionen, sondern Prämienrückerstattungen bezüglich "eigener" Versicherungen dar, welche die Beschwerdeführerin für sich bei der Krankenkasse abgeschlossen gehabt habe [d.h. von solchen, bei denen die Beschwerdeführerin Versicherungsnehmerin ist]. Solche Rückerstattungen reduzierten den Prämienaufwand und dürften folglich nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen.

**3.2.2** Unbestritten ist, dass die ESTV zu Recht eine Schätzung des vorsteuerbelasteten Aufwands vornahm, da die Beschwerdeführerin diesbezüglich offenbar über keine bzw. nur unvollständige Aufzeichnungen im Sinn von Art. 48 aMWSTV bzw. Art. 60 aMWSTG verfügte. Folge davon ist, dass es der Beschwerdeführerin obliegt, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (E.2.4.2). Zudem steht der ESTV ein weiter Ermessensspielraum zu (E. 2.4.2).

**3.2.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann der Sichtweise der Beschwerdeführerin nicht zustimmen. Selbst wenn es sich bei den Zahlungen der Krankenkasse grösstenteils um Prämienrückerstattungen hinsichtlich "eigener" Versicherungen handeln sollte, würden diese gleichwohl nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Vorsteuerabzüge können – abgesehen von hier nicht relevanten Ausnahmen – getätigt werden, wenn die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen verwendet werden, d.h. für steuerbare Ausgangsumsätze (E. 2.2.1). Die Beschwerdeführerin hat aber weder behauptet noch den ihr obliegenden Nachweis (vgl. E. 2.3.2) dafür erbracht, dass sie im Versicherungsbereich solche steuerbaren Ausgangsumsätze erzielt hat. Die Nachbelastung der gesamten Vorsteuern auf diesen Eingangsleistungen in der Höhe der Betriebsaufwendungen des gesamten Versicherungsbereichs (Profitcenter Nr. […]) ist deshalb rechtmässig. Diese Eingangsleistungen dienten ausschliesslich der Erzielung von Ausgangsleistungen, die nicht steuerbar sind und in der Folge auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

**3.2.4** Die Beschwerdeführerin wendet zudem ein, im Versicherungsbereich habe sie in den Jahren 2002 und 2003 effektiv nur Fr. […] bzw. Fr. […] Vorsteuern geltend gemacht. Eine Vorsteuerkürzung sei höchstens im Umfang dieser tatsächlich geltend gemachten Vorsteuern korrekt. Die von der ESTV durchgeführte Vorsteuerkorrektur übersteige jedoch die geltend gemachten Vorsteuern bei weitem.

Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die ESTV bei ihrer Berechnung der Betriebskosten des Profitcenters Nr. […] zu Recht insbesondere auch Mietaufwendungen und Abschreibungen auf Investitionen mit einbezogen hat. Auch solche Aufwendungen sind Eingangsleistungen, die ebenfalls der Erzielung der in Frage stehenden Versicherungsumsätze dienten. Es macht den Anschein, dass diese Eingangsleistungen in der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Berechnung, die zu den oben genannten Vorsteuerbeträgen führte, nicht enthalten sind. So geht die Be-

schwerdeführerin in ihrer Beschwerde selber davon aus, für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur müsse zusätzlich eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen werden (vgl. Beschwerde, […] und auch Einsprache vom 20. November 2008, […]). Wie sie dann diesbezüglich gerade auf einen Wert von 15% der Personalkosten des Profitcenters Nr. […] kommt, hat sie weder begründet noch belegt. Es muss deshalb nicht weiter darauf eingegangen werden. Weiter hat die Beschwerdeführerin zwar ein Dokument "Auswertung Versicherung Profitcenter" ([…]) sowie ein Dokument "Auswertung aus dem SAP" ([…]) eingereicht. Aus diesen Unterlagen geht jedoch nicht klar hervor, um was für Aufwendungen es sich handelt, welche die Beschwerdeführerin bei der Berechnung der oben genannten Vorsteuerbeträge (Fr. […] bzw. Fr. […]) berücksichtigt hat, und es ist auch nicht durchgängig schlüssig, zu welchem Anteil diese Eingangsleistungen mit Vorsteuer belastet gewesen sind.

**3.2.5** Im Weiteren erscheint entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin die Schätzung der ESTV, dass 80% des der Berechnung zugrunde gelegten in diesem Profitcenter verbuchten Aufwands (d.h. der Eingangsleistungen) vorsteuerbelastet sei, grundsätzlich sachgerecht. Es ist zwar zutreffend, dass die Personalkosten einen erheblichen Anteil an den Betriebskosten des Versicherungsbereichs ausmachten (die Beschwerdeführerin geht in ihrer Replik vom 1. März 2012 für das Jahr 2003 von Personalkosten im Bereich des Profitcenters Nr. […] von Fr. […] aus). Die ESTV hat die Personalkosten bei der Ermittlung der Betriebskosten des Profitcenters Nr. […] jedoch gar nicht berücksichtigt, denn ihre Berechnung enthält keine entsprechende Position. Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass die Beschwerdeführerin für die Unrichtigkeit der Schätzung den Beweis zu erbringen hätte (E. 2.3.2 und 3.2.2). Mit Bezug auf die Büro- und Verwaltungskosten des Jahres 2001 konnte die Beschwerdeführerin im vorliegenden Beschwerdeverfahren diesen Nachweis erbringen. Gemäss der Beschwerdebeilage Nr. 35 hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2001 Büro- und Verwaltungskosten in der Höhe von Fr. […] ohne Mehrwertsteuer verbucht, d.h. in Bezug auf diesen Betrag keine Vorsteuern geltend gemacht. Die Beschwerde ist deshalb – wie die Vorinstanz diesbezüglich selbst beantragt – im Umfang von Fr. […], gutzuheissen. Es kann auf die neue Berechnung der ESTV (amtl. Akten […]) verwiesen werden.

**3.2.6** Im Übrigen erweist sich die von der ESTV vorgenommene Umlage der Vorsteuerkorrektur der Jahre 2001 und 2002 auf die übrigen Kontrollperioden ebenfalls als rechtmässig, da keine Anhaltspunkte dafür vorlie-

gen, dass die massgebenden Verhältnisse in jenen Perioden nicht grundsätzlich ähnlich gewesen wären (E. 2.4.2). Wie die Beschwerdeführerin selber ausführt, wurde die Profitcenter-Struktur zwar erst 2003 eingeführt, die einzelnen Versicherungsbereiche bestanden aber schon vorher. Dies gilt offenbar auch mit Bezug auf die Zeit vor der Umstrukturierung per 1. Januar 2001 (vgl. dazu auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache vom 20. November 2008, S. 24, wonach in den Jahren 1998 bis 2000 im Wesentlichen unveränderte Verhältnisse geherrscht hätten).

**3.2.7** Die Beschwerde ist damit mit Bezug auf die Vorsteuerkorrektur im Versicherungsbereich lediglich im Umfang von Fr. […] gutzuheissen.

**3.3**

**3.3.1** Unter dem Titel "diverse Steuersatzdifferenzen" belastete die ESTV in ihrem Einspracheentscheid verschiedene Umsätze nach, bei denen die Beschwerdeführererin keine Mehrwertsteuer (bzw. 0% MWST) deklariert hatte. Die Nachbelastung der ESTV basiert auf der Prüfung von Verkaufsrechnungen des Jahres 2002. Dabei stellte sie bei 18 Verkaufsrechnungen fest, dass keine Mehrwertsteuer abgerechnet wurde. Im Weiteren ging die ESTV – in Übereinstimmung mit der Beschwerdeführerin – in ihrem Einspracheentscheid richtigerweise davon aus, dass es sich bei sieben der genannten Verkaufsrechnungen um einmalige Geschäftsfälle handle. Die auf diesen Beträgen geschuldete Steuer belastete sie deshalb auch nur einmalig nach. Die aus den restlichen 11 Geschäftsfällen resultierende Steuer legte sie dagegen auf die übrigen Kontrollperioden um (1. Quartal 1998 bis 3. Quartal 2003) unter Berücksichtigung einer jährlichen Umsatzzunahme von 5% (vgl. GS Nr. […] Ziff. 1 und GS Nr. […] Ziff. 1).

**3.3.2** Die Beschwerdeführerin weist zunächst zu Recht auf einen Rechenfehler der ESTV hin. Die Summe der sieben einmaligen Geschäftsfälle im Jahr 2002 ergibt Fr. […] und nicht Fr. […]. Die ESTV hat diesen Rechenfehler anerkannt und mit ihrer Vernehmlassung korrigierte Berechnungen eingereicht (vgl. amtl. Akten Nr. […] und unten E. 3.3.4).

**3.3.3**

**3.3.3.1** Die Beschwerdeführerin macht zudem geltend, es seien nicht sämtliche Verkaufsrechnungen an steuerpflichtige Leistungsempfänger in die Umlage einzubeziehen. Diese Leistungsempfänger seien ohnehin zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt und es resultiere bloss ein Null-

summenspiel. Es sei gängige Praxis der ESTV, in solchen Fällen, bei denen es zu keinem Steuerausfall komme, auf eine Aufrechnung zu verzichten. Die Beschwerdeführerin nimmt dabei offenbar Bezug auf Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum aMWSTG (aMWSTGV, AS 2006 2354). Gemäss dieser Bestimmung wird allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist.

**3.3.3.2** Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kann zumindest nicht ausgeschlossen werden, dass die betreffenden Leistungsempfänger die Vorsteuern bereits geltend gemacht haben. Bei einem Verzicht auf die Nachforderung wäre demnach ein Steuerausfall nicht auszuschliessen. Es ist deshalb weder erkennbar noch konnte die Beschwerdeführerin den ihr obliegenden Nachweis dafür erbringen, dass kein Steuerausfall entstanden ist. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin kann bereits aus diesem Grund nicht gefolgt werden, weshalb die Aufrechnungen zu Recht erfolgten. Bei diesem Resultat muss nicht mehr auf die von der Beschwerdeführerin behauptete Praxis der ESTV eingegangen werden, in Fällen ohne Steuerausfall auf eine Aufrechnung zu verzichten. Offen bleiben kann deshalb, ob sich eine solche Praxis überhaupt auf Art. 45a aMWSTGV stützen liesse. Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin den Umstand, dass sie die Mehrwertsteuer bei den Leistungsempfängern mit Bezug auf die nicht nur einmalig aufgerechneten, sondern mittels Umlage hochgerechneten Positionen nicht nachbelasten kann, aufgrund ihrer falschen Deklaration selber zu verantworten.

**3.3.4** Hinsichtlich der Umlage des geprüften Jahres 2002 auf die übrigen Kontrollperioden nach der Fusion per […] (d.h. auf das Jahr 2001 sowie auf das 1. bis 3 Quartal 2003) bestehen keine Anhaltspunkte, dass die massgebenden Verhältnisse nicht grundsätzlich ähnlich gewesen wären. Zudem hat die ESTV bei einer stichprobenweisen Überprüfung zwei Rechnungen aus dem Jahr 2003 entdeckt, bei denen die Mehrwertsteuer unbestrittenermassen ebenfalls nicht korrekt deklariert worden ist. Im Übrigen hat die ESTV – wie bereits erwähnt – einmalige Geschäftsfälle nicht in die Umlage einbezogen. Die Beschwerdeführerin konnte auch keine stichhaltigen Nachweise dafür erbringen, dass gleichartige Fehler wie im Jahr 2002, die in die Umlage einbezogen worden sind, in den Jahren 2001 und 2003 nicht vorgekommen sind. Die von der Rechtsprechung entwickelten Anforderungen an eine Umlage (E. 2.4.2) sind damit erfüllt.

Indessen ist die Umlage aufgrund des oben beschriebenen Rechenfehlers der ESTV (E. 3.3.2) anzupassen. Es kann dafür auf die von der ESTV mit ihrer Vernehmlassung eingereichte korrigierte Berechnung verwiesen werden (amtl. Akten […]). Diese neue Berechnung der ESTV wurde von der Beschwerdeführerin in ihrer Replik vom 1. März 2012 im Übrigen rechnerisch nicht beanstandet. Bezüglich der Zeit vom 1. Quartal 1998 – 4. Quartal 2000 ist die Beschwerde somit im Betrag von Fr. […] und für das 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2003 im Betrag von Fr. […] gemäss der von der ESTV eingereichten korrigierten Berechnung, insgesamt somit bezüglich der "diversen Steuersatzdifferenzen" im Betrag von Fr. […] gutzuheissen.

**3.3.5**

**3.3.5.1** Zu klären ist schliesslich, ob die Umlage der Aufrechnungen aufgrund der erwähnten 11 nicht korrekt abgerechneten und fakturierten Verkäufe des Jahres […] auf die Jahre […] bis […] zulässig ist. Zu berücksichtigen ist, dass auf den […] eine Umstrukturierung der A._____-Gruppe erfolgte, in deren Rahmen die Beschwerdeführerin […] sowie die […] durch Fusion übernommen hat. Im Weiteren hat das Bundesverwaltungsgericht bereits im Urteil vom 9. März 2010 Gelegenheit gehabt, eine Umlage der ESTV zu prüfen, die diese bei der Beschwerdeführerin vorgenommen hatte (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4146/2009 vom 9. März 2010). Auch dort legte die ESTV Aufrechnungen aus einer kontrollierten Periode nach der Fusion (Umlagebasis […]) auf eine solche vor der Fusion ([…]) um. Das Bundesverwaltungsgericht kam in diesem Urteil zum Schluss, die Umlage von unzulässigen Vorsteuerabzügen auf die Zeit vor der Fusion sei nicht zulässig, da die massgebenden Verhältnisse der geprüften Zeit nicht mit den Jahren […] bis […] vergleichbar seien.

Dies muss auch im vorliegenden Fall gelten. Die Organisationsstruktur vor und nach der Fusion lässt sich nicht vergleichen. Die Mehrwertsteuer wurde vor der Fusion von den einzelnen […] abgerechnet, nach der Fusion erfolgte dies zentral. Deshalb kann nicht davon ausgegangen werden, die massgebenden Verhältnisse der geprüften Periode (Jahr […]) seien mit jenen in den Jahren […] bis […] vergleichbar. Es bestehen begründete Anhaltspunkte, dass die in der Mehrwertsteuerdeklaration der Beschwerdeführerin festgestellten Mängel nicht auf die Zeit vor der Fusion übertragen werden können.

Die ESTV hätte zumindest eine stichprobenweise Überprüfung der Jahre […] bis […] vornehmen müssen, auch wenn dies mit erheblichem zusätzlichen Aufwand verbunden gewesen wäre. Sie führte dazu insbesondere in ihrem Erstentscheid vom 20. Oktober 2008 aus, die Beschwerdeführerin habe anlässlich der Kontrolle zu zahlreichen Punkten mit Bezug auf die Jahre […] bis […] keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorlegen können (S. 5 des Erstentscheids). Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass es der ESTV hinsichtlich der vorliegenden Aufrechnung unmöglich gewesen wäre, die erwähnte stichprobenweise Überprüfung durchzuführen. Im Weiteren geht aus den Akten auch nicht hervor, dass die ESTV die Beschwerdeführerin aufgefordert hätte, ihr hinsichtlich der Zeit vor der Fusion konkrete Belege für eine stichprobenweise Überprüfung einzureichen. In ihrem Schreiben vom 29. Januar 2009 lud die ESTV die Beschwerdeführerin bloss ein, generell Unterlagen nachzureichen, um zu belegen, dass die Umlagebasis die tatsächlichen Verhältnisse nicht korrekt wiedergebe; die Verhältnisse in den Perioden, auf die umgelegt wurde, sind kein Thema. Aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin dieser Aufforderung nicht nachkam, kann deshalb nicht auf die Unmöglichkeit der stichprobenweisen Überprüfung der Jahre […] bis […] geschlossen werden. Für den Nachweis einer solchen Unmöglichkeit trägt im Übrigen die ESTV die Beweislast.

**3.3.5.2** Nichts an diesem Resultat zu verändern vermag der Umstand, dass die Beschwerdeführerin gemäss ihrem Schreiben vom 30. August 2004 anlässlich der Kontrolle offenbar einem vereinfachten Verfahren zugestimmt hat, das der ESTV gestattete, die Umstrukturierung nicht zu berücksichtigen. Die ESTV trägt die Verantwortung für eine rechtmässige Schätzung. Eine allfällige Zustimmung der Beschwerdeführerin zu einer bestimmten Umlage entbindet die ESTV nicht davon, diese gesetzeskonform und im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung durchzuführen (vgl. auch Art. 33b Abs. 4 VwVG; JÜRG STEIGER, Einigung und Mediation im Verwaltungsverfahren, unter besonderer Berücksichtigung des Mehrwertsteuerrechts, veröffentlicht in zsis) – Zeitschrift für Schweizerisches und internationales Steuerrecht, 2011/1, S. 6 und 13).

**3.3.6** Die Umlage auf die Jahre […] bis […] erfüllt damit die von der Rechtsprechung entwickelten Anforderungen (E.2.4.2) nicht. Der Einspracheentscheid ist somit betreffend die Nachforderungen unter dem Titel "diverse Steuersatzdifferenzen" bezüglich der Jahre […] bis […] aufzuheben. Die Sache ist der ESTV insoweit zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids zurückzuweisen.

**4.**
Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde im Umfang von Fr. […] (E.3.1.6), Fr. […] (E. 3.2.7) sowie Fr. […] (E.3.3.4) gutzuheissen und im in E. 3.3.6 beschriebenen Umfang an die ESTV zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids zurückzuweisen ist.

**5.**
**5.1** Die Kosten sind gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG nach Massgabe von Obsiegen und Unterliegen zu verteilen. Von dieser Grundregel ist im vorliegenden Fall in doppelter Hinsicht abzuweichen:

**5.1.1** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 132 V 215 E. 6.1); die Beschwerdeführerin hat den Streitwert der Position, in welcher eine Rückweisung erfolgt, auf Fr. […] beziffert. Die eigentlichen Gutheissungen betreffen einen Gesamtbetrag von Fr. […]. Der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Gesamtsumme von Fr. […] stehen somit Gutheissungen sowie Rückweisungen im Gesamtbetrag von Fr. […] gegenüber.

**5.1.2** Zu berücksichtigen ist ferner, dass einer teilweise oder ganz obsiegenden Partei Verfahrenskosten dennoch auferlegt werden dürfen, die sie durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG). Dabei muss als unnötigerweise verursacht ein Verfahren insbesondere dann gelten, wenn eine Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel spät eingereicht hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1344/2011 und A-3285/2011 vom 26. September 2011 E. 1.6.2, A-2682/2007 vom 7. Oktober 2010 E. 5.1, A-4417/2007 vom 10. März 2010 E. 5.1). Dies ist vorliegend mit Bezug auf die teilweise Gutheissung im Betrag von Fr. […] der Fall. Den relevanten Beleg (Beschwerdebeilage […]) reichte die Beschwerdeführererin erst im Beschwerdeverfahren ein, obwohl sie dies bereits im Verfahren vor der Vorinstanz hätte tun können. Unter Berücksichtigung auch dieses Aspektes stehen der geltend gemachten Gesamtsumme von Fr. […] somit als Grundlage für die Kostenverteilung Gutheissungen sowie Rückweisungen im Gesamtbetrag von Fr. […] gegenüber.

**5.1.3** Es ist somit für die Kostenverteilung davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin lediglich zu ca. 35% obsiegt hat. Die Verfahrenskosten werden auf Fr. […] festgelegt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwal-

tungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Nach den obigen Darlegungen rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu 65%, d.h. im Umfang von Fr. […], aufzuerlegen. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**5.2**

**5.2.1** Die ESTV hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 bis 9 VGKE). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE), wobei sich die geltend gemachte Stundenentschädigung im Rahmen der reglementarischen Vorgaben bewegen muss und auch hier nur der notwendige Zeitaufwand zu entschädigen ist (Art. 10 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE).

**5.2.2** Mit Schreiben vom 17. Januar 2012 reichte die Beschwerdeführerin eine Kostennote von insgesamt Fr. […] ein. Aus dieser ist zwar ersichtlich, welche Arbeiten durchgeführt worden sind (Analyse Einspracheentscheid, Ausarbeitung der Beschwerde, Studium Zwischenverfügung, telefonische Besprechung, Ausarbeitung Schreiben an Bundesverwaltungsgericht). Nicht ersichtlich ist jedoch, wie viel Zeit für welche Tätigkeit und wie viele Stunden insgesamt aufgewendet worden sind. Eine Überprüfung, ob der Stundenansatz dem Höchstsatz der reglementarischen Vorgaben (Art. 10 Abs. 2 und 3 VGKE) entspricht, ist nicht möglich. Ebenso wenig kann überprüft werden, ob es sich beim geltend gemachten Aufwand vollumfänglich um entschädigungsberechtigten notwendigen Aufwand im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE muss deshalb über die Entschädigung aufgrund der Akten entschieden werden, zumal angesichts der erwähnten klaren reglementarischen Grundlagen auf eine Aufforderung zur Einreichung einer verbesserten Kostennote verzichtet wird (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6055/2007 und A-6056/2007 vom 3. Juni 2010 E. 6.3.2, A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 5.2, A-1500/2006 vom 1. Oktober 2008 E. 7.2). Angesichts des Umfangs der Eingaben der Beschwerdeführerin, der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und der bloss teilweisen Gutheissung der Beschwerde sowie der oben erwähnten verspäteten Einreichung eines massgebenden Beweismittels (dazu E. 5.1.1 ff.) wird die Parteientschädigung ermessensweise auf Fr. […] (inkl. MWST) festgesetzt.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**
Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen im Gesamtbetrag von Fr. […] teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid wird teilweise aufgehoben und die Sache zur teilweisen neuen Beurteilung im Sinn der Erwägungen 3.3.5 und 3.3.6 an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

**2.**
Die Verfahrenskosten von Fr. […] werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. […] auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. […] verrechnet. Der Überschuss von Fr. […] wird nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet. Der Vorinstanz werden keine Kosten auferlegt.

**3.**
Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. […] auszurichten.

**4.**
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Stefano Bernasconi

(Rechtsmittelbelehrung auf der nächsten Seite)

**Rechtsmittelbelehrung**:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: