Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-4206/2012

Urteil vom 13. März 2013

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann,
Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Marc Winiger.

Parteien

A._____ GmbH, …,
vertreten durch X._____ AG, …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Dienstleistungsexport (3/2003-4/2004).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ GmbH, … (vormals: … GmbH; nachfolgend: Steuerpflichtige), ist seit dem 1. Juli 2003 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Gemäss Handelsregistereintrag des Kantons Thurgau (bzw. zuvor identisch der Kantone Zürich [gelöscht am 9. Juni 2010] und St. Gallen [gelöscht am 20. September 2012]) bezweckt die Gesellschaft «die Planung, Organisation und Durchführung von Reisen mit Verkaufsveranstaltungen im In- und Ausland sowie die Erbringung damit verbundener Dienstleistungen aller Art».

B.
Im Herbst 2005 führte die ESTV eine Kontrolle bei der Steuerpflichtigen durch. Daraus resultierte unter anderem die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 292'792 vom 2. November 2005 für die Steuerperioden vom 3. Quartal 2003 bis zum 4. Quartal 2004 (Zeitraum vom 1. Juli 2003 bis zum 31. Dezember 2004). Danach fordert die ESTV von der Steuerpflichtigen Fr. 140'010.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins zu 5 % seit dem 15. Juli 2004 nach.

C.
Mit Schreiben vom 27. Februar 2006 bestritt die Steuerpflichtige diese EA insoweit, als darin die Mehrwertsteuer auf einem in der zweiten Jahreshälfte 2003 erzielten Umsatz von Fr. 963'354.-- bzw. Fr. 972'268.-- im Jahr 2004 (total Fr. 1'935'622.--) nachgefordert wird. Dagegen blieb die in der Nachbelastung von Fr. 140'010.-- ebenfalls enthaltene Vorsteuerkorrektur in der Höhe von Fr. 3'293.-- unbestritten.

Zur Begründung brachte die Steuerpflichtige sinngemäss vor, sie habe den erwähnten Umsatz durch die Organisation von Werbefahrten ins benachbarte Ausland erzielt. Die entsprechenden «Organisationsdienstleistungen» habe sie im Auftrag der in …, Deutschland, ansässigen B._____ mbH & Co. KG (nachfolgend: B._____ Gesellschaft) erbracht. Es sei damit ein Tatbestand des steuerbefreiten Dienstleistungsexports erfüllt.

D.
Mit Entscheid vom 29. August 2007 bestätigte die ESTV die bestrittene EA vollumfänglich. In der separaten Begründung gleichen Datums führte sie im Wesentlichen aus, der Steuerpflichtigen sei es nicht gelungen, den

erforderlichen Exportnachweis zweifelsfrei zu erbringen. Insbesondere fehlten detaillierte Angaben über die Art der Dienstleistung sowie über den Abfahrts- und Zielort der einzelnen Werbefahrten.

E.
Dagegen erhob die Steuerpflichtige am 21. September 2007 Einsprache bei der ESTV. Sie beantragte sinngemäss die teilweise – das heisst mit Ausnahme der verfügten Vorsteuerkorrektur – Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Auf dem fraglichen Umsatz von Fr. 1'935'622.-- sei keine Mehrwertsteuer nachzufordern.

Zur Begründung machte die Steuerpflichtige erneut geltend, sie habe diesen Umsatz im Rahmen eines steuerbefreiten Dienstleistungsexports erzielt. Mit der Einsprache legte sie «als Beispiel» – wohl insbesondere für den angeblich (und zumindest teilweise) im Ausland liegenden Leistungsort – eine Kopie ihrer Rechnung Nr. 10.04 vom 12. Februar 2004 (samt Rechnungsbeilagen) ins Recht. Danach fakturierte sie der B._____ Gesellschaft (ohne Abzüge) EUR 15'397.59 für «507 Personen Österreich à EUR 30.37». Darüber hinaus reichte die Steuerpflichtige eine «Bestätigung» der B._____ Gesellschaft vom 7. November 2005 ein, wonach sie bei den «österreichischen Gästen [der B._____ Gesellschaft jeweils] nur die reine Personenplanung» übernommen habe.

F.
Die ESTV erachtete diese Dokumente als völlig unzureichend, um die geltend gemachte Steuerbefreiung auf einem Umsatz von Fr. 1'935'622.-- nachzuweisen. Mit Schreiben vom 8. Januar 2009 forderte sie die Steuerpflichtige daher auf, innert einer «nicht verlängerbaren» Nachfrist von fünf Tagen alle Originalaufträge der B._____ Gesellschaft für die behaupteten ins Ausland erbrachten «Organisationsdienstleistungen» sowie die entsprechenden Rechnungen im Gesamtbetrag von Fr. 1'935'622.-- (gegebenenfalls in Fremdwährung) nachzureichen. Dabei wies die ESTV ausdrücklich darauf hin, bei unbenutztem Fristablauf werde über die Einsprache von Gesetzes wegen aufgrund der Akten entschieden.

Mit Schreiben vom 12. Januar 2009 legte die Steuerpflichtige weitere Unterlagen ins Recht.

G.
Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) stellte im Dispositiv ihres Einspracheentscheids vom 10. Juli 2012 zunächst die Teilrechtskraft ihres Ent-

scheids vom 29. August 2007 betreffend die Vorsteuerkorrektur in der Höhe von Fr. 3'293.-- fest und wies die Einsprache im Übrigen vollumfänglich ab. Saldierend hielt sie fest, die Steuerpflichtige schulde für die Steuerperioden vom 3. Quartal 2003 bis zum 4. Quartal 2004 Fr. 140'010.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins zu 5 % seit dem 15. Juli 2004. Die Steuerpflichtige vermöge nicht rechtsgenügend nachzuweisen, dass der betreffende Umsatz steuerbefreiten «Dienstleistungen eines Reisebüros» im Sinne von Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 des zum fraglichen Zeitpunkt in Kraft stehenden Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) zuzurechnen sei. Dieser Umsatz sei daher gestützt auf das für Dienstleistungen subsidiär geltende Erbringerortsprinzip vollständig zum damals geltenden Normalsatz von 7,6 % zu versteuern.

H.
Hiergegen gelangte die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Beschwerde vom 10. August 2012 an das Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids, insoweit dieser die Nachforderung von Fr. 136'716.90 (recte: Fr. 136'717.--) Mehrwertsteuern auf einem in der zweiten Jahreshälfte 2003 sowie im Jahr 2004 erzielten Umsatz von total Fr. 1'935'622.-- betrifft. Eventualiter sei die Mehrwertsteuer auf jenem Teil dieses Umsatzes nicht geschuldet, der durch noch zu liefernde Belege als Auslandumsatz nachgewiesen werden könne.

In rechtlicher Hinsicht bringt die Beschwerdeführerin sinngemäss vor, entgegen der Ansicht der Vorinstanz sei auf den vorliegenden Sachverhalt nicht Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG, sondern das Empfängerortsprinzip gemäss Art. 14 Abs. 3 aMWSTG anwendbar. Dies deshalb, weil es sich bei den von ihr erbrachten «Organisationsdienstleistungen» nicht um «Dienstleistungen eines Reisebüros» handle, sondern um «reine verkaufsvorbereitende Dienstleistungen». Leistungsempfängerin sei die B._____ Gesellschaft, welche ihren Sitz in Deutschland habe. Der Ort der betreffenden Leistungen liege somit – nach dem Empfängerortsprinzip – im Ausland. Folglich sei der fragliche, mit diesen Leistungen erzielte Umsatz im Inland nicht steuerbar. Für den Nachweis, dass es sich bei den von ihr ins Ausland (Deutschland) fakturierten Leistungen um Dienstleistungen nach Art. 14 Abs. 3 aMWSTG handle, genüge im Übrigen gemäss Praxismitteilung der Vorinstanz vom 27. Oktober 2006 das blosse Glaubhaftmachen aufgrund der gesamten Umstände.

Mit der Beschwerde reichte die Beschwerdeführerin zusätzlich zu den bereits im Einspracheverfahren beigebrachten Unterlagen einen «Auftrag» datierend vom 1. Juni 2003 ins Recht. Danach beauftragt die B._____ Gesellschaft die Beschwerdeführerin, «die Organisation von Reisen in der Schweiz und in Österreich zu übernehmen». Zu den Organisationsaufgaben der Beschwerdeführerin gehörten die «Planung der Verkaufsveranstaltungen im jeweiligen Land», die «Einladung/Werbung von Personen» sowie die «Planung und Beförderung der Personen zu den Verkaufsveranstaltungen einschliesslich die Abwicklung mit den Busunternehmen».

Im Weiteren und insbesondere gab die Beschwerdeführerin mit zwei Schreiben je vom 7. September 2012 die von ihr im Jahr 2004 der B._____ Gesellschaft für die Organisation von Werbefahrten – angeblich nach Österreich – fakturierten «Gesamtabrechnungen» (teilweise mit Rechnungsbeilagen) zu den Akten.

I.
In ihrer Vernehmlassung vom 12. Oktober 2012 bezweifelt die Vorinstanz die Authentizität dieser neu bzw. erst im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht eingereichten Unterlagen. Namentlich stelle sich die Frage, weshalb die Beschwerdeführerin die genannten Rechnungsbelege («Gesamtabrechnungen») des Jahres 2004 nicht schon im Verfahren vor der Vorinstanz beigebracht habe. Auch habe der Vorinstanz lediglich die kurze «Bestätigung» der B._____ Gesellschaft vom 7. November 2005 vorgelegen, wohingegen dem Bundesverwaltungsgericht nun ein bereits am 1. Juni 2003 abgeschlossener «Auftrag» zwischen der B._____ Gesellschaft und der Beschwerdeführerin eingereicht worden sei.

Mit Blick darauf sowie auf weitere «Widersprüche und Unklarheiten», die sich aus den neu eingereichten Dokumenten ergäben, formuliert die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung schliesslich einen Fragenkatalog an die Beschwerdeführerin. Dieser sei der Beschwerdeführerin durch das Bundesverwaltungsgericht mit der Aufforderung zu unterbreiten, ihre Antworten mit geeigneten Beweismitteln zu belegen.

J.
In ihrer Replik vom 20. November 2012 führt die Beschwerdeführerin insbesondere aus, die fraglichen Rechnungsbelege seien ihr für das vorliegende Beschwerdeverfahren von der B._____ Gesellschaft zur Verfügung gestellt worden. Im Übrigen müssten die in den «Gesamtabrech-

nungen» jeweils unter dem Titel «Businkasso» von den Forderungen an die B._____ Gesellschaft abgezogenen Beträge als «durchlaufendes Geld» behandelt werden, das – wie die Beschwerdeführerin impliziert – als solches von ihr nicht zu versteuern sei. Die Höhe dieses «Businkassos» habe sich jeweils aus den erhaltenen Buskostenrechnungen ergeben.

K.
Mit innert erstreckter Frist eingereichter Duplik vom 1. Februar 2013 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei im Umfang von Fr. 37'496.-- gutzuheissen, im Übrigen (Fr. 99'221.--) aber abzuweisen.

Zur Begründung führt sie aus, sie sei zugunsten der Beschwerdeführerin bereit, «hinsichtlich des durch die ‹Gesamtabrechnungen› abgedeckten Jahres 2004 die ‹ein Drittel / zwei Drittel-Regel› anzuwenden». Mithin gehe sie, obschon der Beschwerdeführerin der entsprechende Exportnachweis streng genommen nicht gelinge, davon aus, dass der auf das Jahr 2004 entfallende und im Beschwerdeverfahren nun belegte Umsatz im Rahmen der Erbringung «grenzüberschreitender Personenbeförderungsdienstleistungen mit Bussen ins benachbarte Ausland» erzielt worden sei. Im Sinne der auf solche Fälle anwendbaren Verwaltungspraxis sei das massgebliche Entgelt – mangels effektivem Nachweis des auf den Inlandstreckenanteil entfallenden Umsatzes – pauschal auf einen Drittel zu bemessen. Das in den eingereichten «Gesamtabrechnungen» aufgeführte «Businkasso» sei allerdings zum steuerbaren Umsatz hinzuzurechnen, zumal die Beschwerdeführerin diese Gelder nirgends, namentlich auch nicht auf einem Durchlaufkonto, verbucht habe.

Mit Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsfolge macht die Vorinstanz geltend, die erst im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht eingereichten Rechnungsbelege seien eine wesentliche Voraussetzung für das geschilderte Entgegenkommen bzw. für ihren Antrag auf teilweise Gutheissung der vorliegenden Beschwerde. Diese Rechnungen seien ihr – mit Ausnahme von einigen wenigen Rechnungskopien – im Einspracheverfahren vorenthalten worden. Dies obschon sie die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 8. Januar 2009 ausdrücklich aufgefordert habe, innert einer Nachfrist von fünf Tagen die Aufträge der B._____ Gesellschaft sowie insbesondere die entsprechenden Rechnungen im Gesamtbetrag von Fr. 1'935'622.-- einzureichen. Die Verfahrenskosten seien daher trotz der beantragten teilweisen Gutheissung vollumfänglich der Beschwerde-

führerin aufzuerlegen. Aus dem gleichen Grund sei ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen.

L.
Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen näher 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). Eine Ausnahme, was das Sachgebiet angeht (Art. 32 VGG), liegt nicht vor, und der angefochtene Einspracheentscheid der ESTV stellt eine solche Verfügung dar. Die ESTV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; Art. 2 Abs. 4 VwVG). Auf die im Übrigen mit der nötigen Beschwerdebefugnis (Art. 48 VwVG) sowie frist- und formgerecht (Art. 50 und 52 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Nach dessen Art. 112 Abs. 1 bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden vom 3. Quartal 2003 bis zum 4. Quartal 2004. Er untersteht damit in materieller Hinsicht dem aMWSTG sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347). Beide Erlasse sind am 1. Januar 2001 in Kraft getreten.

2.
2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen, sofern sie nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 5 Bst. b aMWSTG). Als Dienstleistung

gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

Ob eine Dienstleistung im Inland erbracht worden ist, regeln die Vorschriften über den Ort der Dienstleistung (Art. 14 aMWSTG).

2.1.1 Nach Art. 14 Abs. 1 aMWSTG gilt als Ort einer Dienstleistung grundsätzlich der Ort, an dem die Dienst leistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte ihr Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird (sog. Erbringerortsprinzip).

2.1.2 Die Abweichungen vom Erbringerortsprinzip ergeben sich aus Art. 14 Abs. 2 und 3 aMWSTG, wo der Gesetzgeber – dem im grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehr geltenden Bestimmungslandprinzip folgend (vgl. dazu: XAVIER OBERSON, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 [Kommentar aMWSTG], N 29 zu Art. 1 aMWSTG; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2003, 2. Aufl., N 878; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 62) – für verschiedene Spezialfälle mit Bezug auf den Leistungsort spezifische Regelungen vorsieht. Beispielsweise gilt bei Beförderungsleistungen (Personen und Güter) als Ort der Dienstleistung das Land, in dem eine zurückgelegte Strecke liegt (Art. 14 Abs. 2 Bst. b aMWSTG). Die in Art. 14 Abs. 3 Bst. a bis h aMWSTG aufgezählten Dienstleistungen gelten hingegen als am Ort ausgeführt, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistungen erbracht werden, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird (sog. Empfängerortsprinzip; vgl. BGE 133 II 153 E. 3 und E. 5.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.2.2). Das Empfängerortsprinzip gilt etwa für Leistungen auf dem Gebiet der Werbung (Art. 14 Abs. 3 Bst. b aMWSTG).

2.1.3 Ebenfalls als Ausfluss des Bestimmungslandprinzips zu betrachten, ist Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG. Danach sind in eigenem Namen er-

brachte Dienstleistungen von Reisebüros, soweit sie Lieferungen und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nehmen, die von diesen im Ausland bewirkt werden, echt (das heisst sie berechtigen zum entsprechenden Vorsteuerabzug) von der Steuer befreit. Werden diese Umsätze sowohl im Inland als auch im Ausland getätigt, so ist nur der Teil der Dienstleistung des Reisebüros steuerfrei, der auf die Umsätze im Ausland entfällt. Die Bestimmung bezweckt, eine Doppelbesteuerung der im Ausland bezogenen und regelmässig auch dort steuerbaren Reiseleistungen zu vermeiden, indem diese im Ausland erbrachten Leistungen beim inländischen Reisebüro, das beim Einkauf solcher Reiseleistungen regelmässig in eigenem Namen auftritt, nicht nochmals besteuert werden (WILLI LEUTENEGGER, in: Kommentar aMWSTG, a.a.O., N 2 zu Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG).

2.2 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-517/2012 vom 9. Januar 2013 E. 1.3.1, A-6241/2011 vom 12. Juni 2012 E. 1.3, je mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 3.141).

2.2.1 Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, stellt sich die Frage, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 81 S. 422; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3075/2011 vom 30. Mai 2012 E. 4 mit Hinweisen). Macht ein Steuerpflichtiger also geltend, die von ihm erbrachte Dienstleistung sei gemäss Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG von der Steuer befreit bzw. der Ort seiner Dienstleistung befinde sich gemäss Art. 14 Abs. 3 aMWSTG im Ausland, hat er dafür folglich die Beweislast zu tragen. Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG konkretisiert diese allgemeine Regel, indem er festhält, dass der Steuerpflichtige (BGE 133 II 153 E. 4.3) bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen den Exportnachweis

(bzw. den Nachweis des im Ausland liegenden Leistungsortes) buch- und belegmässig erbringen muss (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.3).

2.2.2 Wie dieser Nachweis zu erfolgen hat, bestimmt das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD; Art. 20 Abs. 2 aMWSTG). Die ESTV hat entsprechende Weisungen erlassen und die Anforderungen an den Nachweis von ins (bzw. im) Ausland erbrachten Dienstleistungen zunächst in den Wegleitungen 1994 und 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (jeweils Rz. 567) und sodann in Rz. 388 der – im vorliegend relevanten Zeitraum geltenden – Wegleitung 2001 für Mehrwertsteuerpflichtige (gültig vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2007) nahezu in wörtlicher Übereinstimmung festgelegt. Gemäss Letzterer gelten Dienstleistungen als im Ausland erbracht, wenn dies anhand folgender Dokumente «einwandfrei» nachgewiesen werden kann: «Fakturakopien, Zahlungsbelege und schriftliche Vollmachten (Treuhänder, Rechtsanwälte, Notare usw.), Verträge und Aufträge, sofern solche erstellt oder abgeschlossen wurden. Aus den Fakturakopien und/oder Verträgen oder Aufträgen muss Folgendes zweifelsfrei hervorgehen: Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden (Klienten), ferner detaillierte Angaben über die Art und Verwendung der erbrachten Leistungen.» Darüber hinaus kann die ESTV zusätzliche Belege wie zum Beispiel eine amtliche Bescheinigung des ausländischen Ansässigkeitsstaates verlangen, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Leistungsempfänger tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (Wegleitung 2001 Rz. 389; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.3).

2.2.3 Das Bundesgericht hat diese Verwaltungspraxis wiederholt geschützt und bestätigt, dass der Steuerpflichtige insbesondere die Art der Dienstleistung detailliert (schriftlich) nachzuweisen hat (vgl. BGE 133 II 153 E. 5.2, Urteile des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.3 f. und E. 4.1, 2A.478/2005 vom 8. Mai 2006 E. 4.4, 2A.534/2004 vom 18. Februar 2005 E. 4.2, 2A.507/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4). Dabei wurde stets betont, dass an den Exportnachweis (bzw. den Nachweis des im Ausland liegenden Leistungsortes) sehr strenge Anforderungen zu stellen und nachträglich erstellte Dokumente grundsätzlich ungeeignet sind, den geforderten zweifelsfreien Nachweis zu erbringen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.4, 2A.546/2003 vom 14. März 2005 E. 2.6 und E. 3.3). Ohne einen solchen Nachweis kann die ESTV im Rahmen einer Kontrolle die Mehrwertsteuer auf dem Umsatz aufrechnen und diese zuzüglich Verzugszins nachbelas-

ten (IVO POLLINI, in: Kommentar aMWSTG, a.a.O., N 5 zu Art. 20 aMWSTG).

2.2.4 Der am 1. Juli 2006 in Kraft getretene Art. 45a aMWSTGV ist zwar rückwirkend für den zeitlichen Anwendungsbereich des aMWSTG anwendbar. Die Bestimmung vermag Art. 20 Abs. 1 Satz 3 aMWSTG indessen nicht aufzuheben. Sie ändert mit anderen Worten nichts daran, dass der Exportnachweis (bzw. der Nachweis des im Ausland liegenden Leistungsortes) im Sinne des Gesetzes «buch- und belegmässig» erbracht sein muss und der Steuerpflichtige für diesen Nachweis die Beweislast trägt (vgl. ausführlich dazu: BGE 133 II 153 E. 7.2 und E. 7.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1367/2006 vom 2. Juni 2008 E. 5, A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 4). Die Ausführungen in der Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 (dort Ziff. 2.3.1), wonach die Steuerbefreiung auch bei unpräziser Bezeichnung der Leistung in der Rechnung möglich sei, wenn aufgrund der gesamten Umstände (Korrespondenz, Verträge, Aufträge, Abrechnungen, Vollmachten usw.) «glaubhaft» gemacht werden könne, dass es sich bei der ins Ausland fakturierten Leistung um eine Dienstleistung nach Art. 14 Abs. 3 aMWSTG handle, gehen im Lichte dieser Rechtsprechung somit zu weit (vgl. etwa Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1416/2006 vom 27. September 2007 E. 4, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.4 und E. 3.5).

2.3 Die Steuerbarkeit von Lieferungen und Dienstleistungen bedingt gemäss Art. 5 Bst. a und b aMWSTG unter anderem, dass sie «gegen Entgelt» erbracht werden. Die Entgeltlichkeit stellt – vom Eigenverbrauch abgesehen (vgl. Art. 5 Bst. c aMWSTG) – ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar. Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austausch- oder (präziser) Leistungsverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.1.1).

2.3.1 Die Annahme eines solchen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht (BGE 138 II 239 E. 3.2; BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen, Urteil des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu

erfolgen (sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise; statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 mit Hinweisen, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8058/2008 vom 13. Januar 2011 E. 3.1, A-1579/2006 vom 19. November 2009 E. 3.1.1). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.1.2).

2.3.2 Das Entgelt stellt zudem die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer dar (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG; vgl. BGE 132 II 353 E. 4.1, BGE 126 II 443 E. 6). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder die Dienstleistung aufwendet. Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist somit auf das, was der Leistungsempfänger (oder an seiner Stelle ein Dritter) aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen. Was Entgelt ist, bestimmt sich aus der Sicht des Abnehmers und nicht des Leistungserbringers (Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, veröffentlicht in: ASA 72 S. 792 E. 5.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.3, A-1441/2006 vom 18. September 2008 E. 2.1.2).

2.4 Im Rahmen der Beurteilung, ob ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis vorliegt, stellt sich zwangsläufig die Frage, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. dazu: Urteil des Bundesgerichts 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und E. 6.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.2.1 mit Hinweisen).

2.4.1 Als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer gilt grundsätzlich, wer nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt. Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2950/2011 vom 8. Februar 2012 E. 3.1.1 mit Hinweisen).

2.4.2 Wer hingegen Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zu Stande kommt, gilt als blosser Vermittler und bewirkt als solcher grundsätzlich keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (sog. direkte Stellver-

tretung; Art. 11 Abs. 1 aMWSTG; vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 2C_979/2011 vom 12. Juni 2012 E. 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.2.2 und E. 2.2.4).

2.5 Miteinander verbundene Leistungen sind mehrwertsteuerlich als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang zu betrachten, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinandergreifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (sog. Gesamtleistung; vgl. Art. 36 Abs. 4 aMWSTG). Dies ist der Fall, wenn die Gesamtleistung nicht in Einzelleistungen zerlegt werden kann, die jede für sich betrachtet einen wirtschaftlich sinnvollen Zweck erfüllt, oder wenn die Gesamtleistung dadurch zerstört, beschädigt oder verändert würde (MICHAELA MERZ, in: Kommentar aMWSTG, a.a.O., N 4 zu Art. 36 Abs. 4 aMWSTG). Für alle in dieser Gesamtleistung zusammengefassten Leistungen gelten dieselben Vorschriften (etwa bezüglich des Orts der Besteuerung, des Steuersatzes oder der Steuerbefreiungsvorschriften). Liegt eine Gesamtleistung vor, erfolgt die mehrwertsteuerliche Behandlung nach der für diese wesentlichen Eigenschaft, das heisst nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht (vgl. zum Ganzen: Urteil 2C_807/2008 des Bundesgerichts vom 19. Juni 2009 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2628/2012 vom 5. Februar 2013 E. 2.5).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist zwischen den Parteien grundsätzlich unbestritten, dass es sich bei den fraglichen Leistungen, welche die Beschwerdeführerin im relevanten Zeitraum im Auftrag der deutschen B._____ Gesellschaft erbracht hat, um die «Organisation von Werbefahrten» handelt. Tatsächlich ergibt sich aus dem Leistungsbeschrieb im «Auftrag» der B._____ Gesellschaft vom 1. Juni 2003, dass die Beschwerdeführerin für diese Gesellschaft jeweils «die Organisation von Reisen in der Schweiz und in Österreich» übernommen und sich dabei um die «Planung der Verkaufsveranstaltungen im jeweiligen Land», die «Einladung/Werbung von Personen» sowie die «Planung und Beförderung der Personen zu den Verkaufsveranstaltungen einschliesslich die Abwicklung mit den Busunternehmen» gekümmert hat (vgl. ferner den damit übereinstimmenden Handelsregistereintrag, wonach die Beschwerdeführerin «die Planung, Organisation und Durchführung von Reisen mit Verkaufsveranstaltungen im In- und Ausland sowie die Erbringung damit verbundener Dienstleistungen aller Art» bezweckt). Der Beschwerde vom 10. August 2012 lässt sich sodann entnehmen, dass die Beschwerdeführerin jeweils «das Personal [organisierte und] die Druck-, Porto- und Bus-

kosten» bezahlte. Sie sei von der B._____ Gesellschaft beauftragt worden, «gegen Kostenerstattung Verkaufsveranstaltungen zu planen und zu organisieren».

3.1.1 Die in dieser «Organisation von Werbefahrten» vereinten Leistungskomponenten wie Planung, Werbung, Betreuung, Beförderung usw. stellen eine sachliche Leistungseinheit dar. Die einzelnen Teilleistungen erscheinen nicht als unabhängig, sondern bilden in ihrer Gesamtheit ein einheitliches, wirtschaftlich unteilbares Ganzes. Fehlt einer der Leistungsbestandteile, verändert sich das Wesen der Leistung, und es handelt sich nicht mehr um die «Organisation von Werbefahrten» im hier zu beurteilenden, umfassend zu verstehenden Sinn. Die vorliegenden Rechnungen sind denn auch für das Organisieren einer Werbefahrt als solches, und nicht lediglich für eine spezifische Einzelleistung, etwa die Beförderung der Teilnehmer, ausgestellt worden. Die fraglichen Belege sind dementsprechend als «Gesamtabrechnungen» betitelt und enthalten keinerlei Ausscheidung des jeweils fakturierten Betrages auf spezifische Leistungskomponenten. Aufgrund dieser tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse ist die erbrachte Leistung «Organisation von Werbefahrten» als Gesamtleistung zu beurteilen, die mehrwertsteuerlich nicht in einzelne Komponenten aufgeteilt werden darf bzw. kann. Das genügt, um den durch diese Gesamtleistung erzielten Umsatz mehrwertsteuerlich einheitlich zu behandeln (E. 2.5).

3.1.2 Diese einheitliche Behandlung erfolgt nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft (E. 2.5). Diesbezüglich ist mit der Beschwerdeführerin – die von «Organisationsdienstleistungen» spricht – einher zu gehen, dass wirtschaftlich betrachtet die Organisationskomponente im Vordergrund steht. Bei der zu beurteilenden Gesamtleistung handelt es sich somit wesensgemäss um eine Organisationsleistung. Nichts anderes ergibt sich aus der massgeblichen Sicht der Leistungsempfängerin, für die nach den Akten ebenfalls die Organisation der Werbefahrten insgesamt den Kern der von ihr in Auftrag gegebenen Leistung ausmacht und namentlich nicht bloss die Beförderung der Teilnehmer oder die Planung der Verkaufsveranstaltungen am jeweiligen Ort.

3.2 Organisationsleistungen sind grundsätzlich am Erbringerort zum Normalsatz zu versteuern (E. 2.1.1). Vorliegend gilt es jedoch einerseits zu prüfen, ob sich – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – der Ort der fraglichen Leistungen nach Art. 14 Abs. 3 aMWSTG im Ausland befindet, mit der Folge, dass die Leistungen in der Schweiz nicht steuerbar

wären (dazu E. 3.2.1 nachfolgend). Andererseits ist darüber zu entscheiden, ob – im Sinne der vorinstanzlichen Prüfung – ein Tatbestand des steuerbefreiten Dienstleistungsexports erfüllt ist (dazu E. 3.2.2 nachfolgend). So oder anders obliegt ein entsprechender Exportnachweis bzw. Nachweis des (behaupteterweise) im Ausland liegenden Leistungsortes als steuermindernde Tatsache der Beschwerdeführerin (E. 2.2.1). Zudem hat sie diesen Nachweis zweifelsfrei, nach dem Gesetz «buch- und belegmässig», zu erbringen. Das blosse Glaubhaftmachen genügt entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht (E. 2.2.4).

3.2.1 Auf Art. 14 Abs. 3 aMWSTG kann sich die Beschwerdeführerin schon deshalb nicht berufen, weil die von ihr erbrachte Organisationsleistung keiner der in Art. 14 Abs. 3 Bst. a bis h aMWSTG aufgeführten spezifischen Leistungsarten zugeordnet werden kann. Insbesondere handelt es sich nicht um eine «Leistung auf dem Gebiet der Werbung» im Sinne von Art. 14 Abs. 3 Bst. b aMWSTG, weil ihr Wesen eben – wie vorstehend ausgeführt (E. 3.1.2) – nicht die Werbekomponente, sondern die (umfassende und mehrwertsteuerlich untrennbare) Organisationsleistung ausmacht. Die Werbeleistung bildet, wie namentlich auch das Element der Beförderung, lediglich einen mehrwertsteuerlich unselbständigen Bestandteil der als Gesamtleistung zu qualifizierenden Organisationsleistung der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin legt denn auch in keiner Weise dar, inwiefern die fragliche Leistung einer der im Katalog von Art. 14 Abs. 3 Bst. a bis h aMWSTG genannten Leistungsarten zugeordnet werden könnte. In den Akten findet sich nicht einmal eine diesbezügliche Behauptung.

Nur am Rande sei zusätzlich bemerkt, dass, selbst wenn es sich – was nicht der Fall ist – bei der betreffenden Organisationsleistung um eine solche Katalogleistung handeln würde, die Beschwerdeführerin ohnehin nicht nachgewiesen hätte, welcher Teil des geltend gemachten Umsatzes mit der entsprechenden Leistung erzielt worden sein sollte. Insbesondere fänden sich auf den eingereichten «Gesamtabrechnungen» keinerlei Anhaltspunkte dafür, für welche Leistung die Beschwerdeführerin der B._____ Gesellschaft die jeweilige Rechnung tatsächlich ausgestellt hat. Doch auch unter Beizug der übrigen Akten wären keine rechtsgenügenden Verknüpfungen zwischen einer (identifizierbaren) Katalogleistung und (bestimmten) fakturierten und verbuchten Umsätzen nachgewiesen. Ein solcher – notabene zweifelsfrei bzw. «buch- und belegmässig» zu erbringender – Nachweis wäre jedoch eine Voraussetzung, um überhaupt erst ermitteln zu können, welche Umsätze gegebenenfalls – das heisst

die weiteren Voraussetzungen, wie insbesondere der Nachweis über den ausländischen Sitz der Leistungsempfängerin, vorbehalten – als Auslandumsätze nicht der schweizerischen Mehrwertsteuer unterliegen würden.

3.2.2 Die Vorinstanz prüfte den vorliegenden Sachverhalt unter dem Gesichtspunkt der Steuerbefreiung von «Dienstleistungen eines Reisebüros» gemäss Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG (E. 2.1.3). Sie führt diesbezüglich aus, gemäss ihrer Praxis liege bei Werbefahrten, das heisst wenn bei einem in Form einer Reise veranstalteten Anlass nicht die Reise, sondern der Zweck der Werbung, Verkaufsförderung usw. im Vordergrund stehe, zwar keine nach dieser Bestimmung im Ausland bewirkte steuerbefreite «Dienstleistung eines Reisebüros» vor. Anders könne es sich indessen verhalten, wenn der Veranstalter einen Dritten (beispielsweise ein Reisebüro oder Busunternehmen) mit der Organisation oder Durchführung von Werbefahrten beauftrage. Insoweit der Dritte die entsprechenden Dienstleistungen «im Ausland bewirke», handle es sich um «Dienstleistungen eines Reisebüros», für welche – bei entsprechendem zweifelsfreiem Nachweis des Dienstleistungsexports – die Steuerbefreiung nach Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG beansprucht werden könne (vgl. zu dieser Praxis die Branchenbroschüre [BB] Nr. 12 Ziff. 4 S. 35 [«Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine», gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007]).

3.2.2.1 Ob es sich bei den fraglichen Organisationsleistungen überhaupt um «Dienstleistungen eines Reisebüros» handelt, kann hier dahingestellt bleiben. Die Beschwerdeführerin vermag nämlich ohnehin nicht den im Anwendungsbereich von Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG (insbesondere) erforderlichen Nachweis zu erbringen, dass ein Teil jener Leistungen vorliegend «im Ausland bewirkt» worden ist (vgl. E. 2.1.3). Ob mit den in der «Bestätigung» vom 7. November 2005 erwähnten «österreichischen Gästen» lediglich deren Nationalität (was wahrscheinlich ist) oder Österreich als «Bewirkungsort» gemeint ist, bleibt im Dunkeln. Gleichermassen kann aus dem «Auftrag» vom 1. Juni 2003 nichts Eindeutiges in dieser Beziehung abgeleitet werden. Im Gegenteil war die Beschwerdeführerin danach gerade auch mit der «Organisation von Reisen in der Schweiz» beauftragt. Dieser Teil der Organisationsleistung wäre dem Erbringerortsprinzip folgend im Inland steuerbar. Ohnehin wären die «Bestätigung» und der «Auftrag» allein selbst bei klarem Nachweis des im Ausland liegenden «Bewirkungsortes» unbehelflich, da diese Feststellung aktenmässig keinen konkreten Umsätzen zugeordnet werden könnte. So ist

nicht ohne Weiteres klar, ob es sich bei der blossen Angabe «Österreich» in den eingereichten Rechnungen (s. als Beispiel: Bst. E) um den ausländischen «Bewirkungsort» der fakturierten Leistungen handelt oder ebenfalls nur um die Nationalität der Teilnehmer der Werbefahrten. Auch sonst liegen keine Unterlagen im Recht, die geeignet wären, über den Ort der Leistungsbewirkung rechtsgenügenden Aufschluss zu geben, geschweige denn über die Abgrenzung von inländisch steuerbaren Dienstleistungen zu steuerbefreiten Exportdienstleistungen. Es sei an dieser Stelle daran erinnert, dass es nicht ausreicht, den Dienstleistungsexport lediglich glaubhaft zu machen (E. 2.2.4), schon gar nicht einen teilweisen.

3.2.2.2 Im Übrigen könnte die Beschwerdeführerin auch deshalb keinen steuerbefreiten Dienstleistungsexport – sei es nach Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 aMWSTG oder einer anderen Bestimmung – in Anspruch nehmen, weil ihre Leistung aufgrund der vorliegenden Akten nicht in rechtsgenügender Weise mit bestimmten Umsätzen in Verbindung gebracht werden kann. Das bereits unter E. 3.2.1 «am Rande» Ausgeführte gilt insofern analog. Allein der – hier nicht vorhandene – Nachweis, dass grundsätzlich steuerbefreite Dienstleistungen erbracht worden sind, genügte mit anderen Worten noch nicht, um die Steuerbefreiung beanspruchen zu können. Vielmehr müsste auch buch- und belegmässig nachgewiesen sein, welche Umsätze davon konkret betroffen sind (bzw. ihre Ausscheidung von den steuerbaren inländischen Dienstleistungen müsste sich aus den Büchern und Belegen ergeben).

3.2.3 Im Ergebnis misslingt der Beschwerdeführerin der Nachweis sowohl dafür, dass es sich bei den von ihr ins Ausland fakturierten Organisationsleistungen um im Inland nicht steuerbare Dienstleistungen im Sinn von Art. 14 Abs. 3 aMWSTG handelt, als auch dafür, dass ein Tatbestand des steuerbefreiten Dienstleistungsexports (teilweise) vorliegt. Die Folgen dieser Beweislosigkeit hat sie selbst zu tragen (E. 2.2.1). Die Vorinstanz war daher grundsätzlich berechtigt, auf dem fraglichen Umsatz die Mehrwertsteuer aufzurechnen (E. 2.2.3).

3.3 Was die konkrete Höhe dieses Umsatzes betrifft, ist einzig die steuerliche Behandlung des – in den vorliegenden Rechnungsbelegen so bezeichneten – «Businkassos» strittig. Offenbar handelt es sich dabei um von der Beschwerdeführerin bei den Teilnehmern der Werbefahrten einkassierte «Unkostenbeiträge» für die Busfahrt zu den Verkaufsveranstaltungen. Die Beschwerdeführerin zog dieses «Businkassos» jeweils von ihrer «Gesamtabrechnung» an die B._____ Gesellschaft ab, wohl eben

deshalb, weil die entsprechenden Beträge bereits von den Fahrgästen bezahlt bzw. bei diesen einkassiert worden sind. Nach einem allfälligen zusätzlichen Abzug einer «Abschlagszahlung» (die hier indes nicht strittig ist und regelmässig Null beträgt) ergab dies die der B._____ Gesellschaft in Rechnung gestellte Forderung (als «Gesamtsumme» bezeichnet).

Die Beschwerdeführerin bringt nun vor, sie habe das «Businkasso» zwar eingenommen, jedoch direkt als «durchlaufendes Geld» an die B._____ Gesellschaft (eben durch Verrechnung in der «Gesamtabrechnung») weitergeleitet. An den jeweiligen Verkaufsveranstaltungen seien allein die Produkte der B._____ Gesellschaft angeboten worden. Diese sei entsprechend als Veranstalterin der Werbefahrten aufgetreten. Die Beschwerdeführerin macht damit sinngemäss geltend, sie könne hinsichtlich der dem «Businkasso» zuordenbaren Leistungen mehrwertsteuerlich nicht als Leistungserbringerin gelten (E. 2.4.1). Vielmehr habe sie diesbezüglich als blosse Vermittlerin bzw. direkte Stellvertreterin (E. 2.4.2) gehandelt.

3.3.1 Dazu ist auf einer ersten Stufe festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin in Bezug auf die fraglichen, von ihr unbestrittenermassen in eigenem Namen an die B._____ Gesellschaft erbrachten Organisationsleistungen mehrwertsteuerlich als Leistungserbringerin zu gelten hat (E. 2.4.1). Das hier relevante Leistungsverhältnis liegt somit zwischen der Beschwerdeführerin (Leistungserbringerin) und der B._____ Gesellschaft (Leistungsempfängerin) vor. Allfällige andere Leistungsverhältnisse (etwa zwischen der Beschwerdeführerin und den Fahrgästen, zwischen den Busunternehmen und den Fahrgästen oder zwischen der B._____ Gesellschaft und den Fahrgästen) bilden dagegen nicht Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

Wenn die Beschwerdeführerin nun aber mit Blick auf die fragliche Gesamtleistung (Organisationsleistung) als Leistungserbringerin gegenüber der B._____ Gesellschaft zu gelten hat, so muss dies aufgrund der mehrwertsteuerlich einheitlichen Behandlung folgerichtig auch bezüglich jeder in dieser Gesamtleistung inbegriffenen Einzelleistung gelten (E. 2.5). Mit anderen Worten gilt sie gegenüber der B._____ Gesellschaft auch als Leistungserbringerin hinsichtlich der Leistungen allfälliger Zulieferer (etwa der Busunternehmen), welche sie im Rahmen ihres Gesamtleistungspakets in eigenem Namen an die B._____ Gesellschaft weitergeleistet hat. Dies trifft namentlich auf die Beförderungsleistungen

zu, die einen Bestandteil der von der Beschwerdeführerin erbrachten Gesamtleistung «Organisation von Werbefahrten» bilden. Die Beschwerdeführerin kann daher von Vornherein nicht erfolgreich geltend machen, mit Bezug auf die Beförderungsleistungen (oder andere Gesamtleistungskomponenten) als blosse Vermittlerin (E. 2.4.2) gehandelt zu haben.

3.3.2 Auf einer zweiten Stufe stellt sich die Frage nach der Bemessungsgrundlage: Die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ist die für die erbrachte Leistung aufgewendete Gegenleistung bzw. das Entgelt (E. 2.3.2).

Das «Businkassos» weist als «Unkostenbeitrag» für die Busfahrt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zur Gesamtleistung auf, welche die Beschwerdeführerin an die B._____ Gesellschaft in eigenem Namen erbracht hat (E. 2.3.1). Die betreffenden Beträge sind gewissermassen die den Beförderungskomponenten entsprechenden Entgeltskomponenten der von der Beschwerdeführerin an die B._____ Gesellschaft erbrachten Gesamtleistungen. Sie wurden zwar nicht von der Leistungsempfängerin selbst aufgewendet, sondern von den Fahrgästen. Zum Entgelt einer Leistung gehört indes nicht nur, was die Leistungsempfängerin selbst, sondern auch, was an ihrer Stelle ein Dritter als Teil der Gegenleistung für die Gesamtleistung aufwendet (E. 2.3.2). Wäre nicht bereits bei den Fahrgästen ein «Unkostenbeitrag» für die Busfahrt eingezogen worden, hätte die Beschwerdeführerin die Buskostenrechnungen im vollen Betrag der B._____ Gesellschaft fakturiert. Somit vermag die Feststellung, dass das «Businkasso» nicht die B._____ Gesellschaft als eigentliche mehrwertsteuerliche Leistungsempfängerin, sondern (aus mehrwertsteuerlicher Sicht) ein Dritter (die Fahrgäste) an ihrer Stelle aufgewendet hat (sog. Entgeltauffüllung oder Drittentgelt), nichts daran zu ändern, dass die entsprechenden Beträge der Beschwerdeführerin als Teilentgelt für die von ihr erbrachte Gesamtleistung zuzurechnen sind.

3.3.3 Die Hinzurechnung der entsprechenden Beträge zum steuerbaren Umsatz der Beschwerdeführerin ist somit nicht zu beanstanden. Bei der geschilderten Sach- und Rechtslage kann es im Übrigen keine Rolle spielen, ob die Beschwerdeführerin das «Businkasso» tatsächlich als «durchlaufendes Geld» behandelt hat oder ob es zutrifft, dass an den Verkaufsveranstaltungen Produkte der B._____ Gesellschaft angeboten worden sind.

3.4 Schliesslich ist auf die in der Duplik der Vorinstanz vom 1. Februar 2013 beantragte Anwendung der «ein Drittel / zwei Drittel-Praxis» auf den vorliegenden Sachverhalt einzugehen. Die Vorinstanz wendet diese Praxis jeweils bei «grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Bussen ins benachbarte Ausland» an. Sie lässt in solchen Fällen eine annäherungsweise Ermittlung des auf den Inlandstreckenanteil entfallenden Entgelts zu, insofern sie dieses mangels effektivem Nachweis pauschal auf einen Drittel des Gesamtfahrpreises (inkl. Mehrwertsteuer) bemisst (vgl. dazu: BB 2001 Nr. 9 [«Transportwesen»] Ziff. 2.2.2, gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007).

Zum diesbezüglichen Vorgehen der Vorinstanz im vorliegenden Fall (s. Bst. K) ist zunächst zu bemerken, dass sich deren Berechnungen und Umrechnungen in kalkulatorischer Hinsicht als korrekt erweisen. Weiter ist verständlich, wenn die Vorinstanz die Praxis auf die im Jahr 2003 deklarierten Umsätze deshalb nicht zur Anwendung bringen will, weil die Beschwerdeführerin diese Umsätze in keiner Weise belegt hat. Was hingegen die beantragte Anwendung der Praxis auf die im Jahr 2004 erzielten Umsätze für Werbefahrten (angeblich) nach Österreich betrifft, so sieht das Bundesverwaltungsgericht aufgrund der vorliegenden Akten keinen Anlass, die betreffende Vorgehensweise der Vorinstanz in Frage zu stellen, zumal sie sich direkt aus dem Umstand ergibt, dass die Beschwerdeführerin aus mehrwertsteuerlicher Sicht als Erbringerin der Beförderungsleistungen zu gelten hat (vgl. E. 3.3.1). Jedenfalls bewegt sich die Vorinstanz damit vorliegend innerhalb des Sinns und Zwecks entsprechender gesetzlicher Regelungen, wonach bei Beförderungsdienstleistungen als Ort der Dienstleistung das Land gilt, in dem eine zurückgelegte Strecke liegt (E. 2.1.2) bzw. wonach beim Verkauf von Reisen ins Ausland lediglich ein allfälliger auf Leistungen im Inland entfallender Teil des Umsatzes einer Auslandreise zu versteuern ist (E. 2.1.3).

4.
Demzufolge ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

4.1 Das Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und BGE 123 V 159 E. 4b). Vorliegend führt die Anwendung der «ein Drittel / zwei Drittel-Praxis» im Sinne der Erwägungen zu einer entsprechenden Reduktion der im angefochtenen Einspracheentscheid nachbelasteten Mehrwertsteuer. Die Beschwerdeführerin ist

im Umfang dieser Reduktion (also im Umfang von Fr. 37'496.-- = 27 % von Fr. 136'717.--) als obsiegend zu betrachten. Im Übrigen gilt sie als unterliegend.

4.2 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Unterliegt sie nur teilweise, werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

4.2.1 Einer obsiegenden Partei dürfen nur Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch die Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dies ist typischerweise der Fall, wenn die Beschwerdeführerin das Beschwerdeverfahren und/oder das vorinstanzliche Verfahren durch Verletzung von Mitwirkungspflichten (Art. 13 VwVG) unnötigerweise verursacht oder in die Länge gezogen hat, etwa durch verspätetes Vorbringen relevanter Beweismittel, die zu einer Gutheissung der Beschwerde führen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3315/2010 vom 23. Juli 2010, A-2036/2007 vom 29. Oktober 2008, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 7.2, A-1344/2006 vom 11. September 2007 E. 5.1, A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 4.52).

4.2.2 Der Einspracheschrift sind die Beweismittel beizulegen (Art. 64 Abs. 3 aMWSTG). Dies hat die Beschwerdeführerin anlässlich ihrer Einsprache vom 21. September 2007 nicht, jedenfalls nicht in einem Umfang getan, mit welchem der geltend gemachte Auslandumsatz bzw. die Steuerbefreiung auch nur annähernd hätte nachgewiesen werden können. Die Vorinstanz hat ihr deshalb eine Nachfrist von fünf Tagen angesetzt, um die zum entsprechenden (detaillierten) Nachweis erforderlichen Unterlagen einzureichen (Art. 64 Abs. 4 aMWSTG). Die Beschwerdeführerin hat diese Gelegenheit indes nicht wahrgenommen. Erst im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht hat sie die Rechnungen eingereicht, mit denen sich zumindest der auf das Jahr 2004 entfallende Teil des fraglichen Umsatzes ermitteln liess, und die nun im Sinne der Erwägungen zu einer teilweisen Gutheissung der vorliegenden Beschwerde führen. Die Beschwerdeführerin hat insofern relevante Beweismittel «verspätet» eingereicht und ihre Mitwirkungspflicht im vorinstanzlichen Verfahren verletzt. Die im Umfang des Obsiegens anfallenden Kosten dieses Beschwerdeverfahrens sind deshalb als durch die Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht zu bezeichnen. Es erweist sich daher trotz der

teilweisen Gutheissung der Beschwerde als gerechtfertigt, der Beschwerdeführerin die Kosten des Beschwerdeverfahrens in der Höhe von Fr. 6'000.-- vollständig aufzuerlegen (E. 4.2.1 sinngemäss). Weiter ist aus demselben Grund von der Zusprechung einer Parteientschädigung abzusehen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; vgl. auch Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Die Verfahrenskosten sind mit dem in der Höhe von ebenfalls Fr. 6'000.-- geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 10. Juli 2012 wird im entsprechenden Umfang aufgehoben.

2.
Die Beschwerdeführerin schuldet für die Steuerperioden vom 3. Quartal 2003 bis zum 4. Quartal 2004 Fr. 99'221.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins.

3.
Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

4.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Marc Winiger

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: