Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 967/2013

Urteil vom 19. Mai 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz, Kneubühler,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
A._____ AG,
vertreten durch OBT AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (1. Quartal 2002 bis 1. Quartal 2008),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 12. September 2013.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG mit Sitz in U._____ (nachfolgend: die Steuerpflichtige) nimmt am professionellen ...-Spielbetrieb teil. Nebst einer aus Berufsspielern bestehenden, in der Nationalliga A spielenden ersten Mannschaft verfügt sie über mehrere Nachwuchsmannschaften. Sie ist bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung als Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.

Die Steuerpflichtige wird u.a. vom ... Club ... (nachfolgend: "... Club" oder "Club") unterstützt. Es handelt sich bei diesem um einen Businessclub in Vereinsform zur Pflege von Geschäftskontakten und Förderung der Wirtschaft in der Grossregion. Die Steuerpflichtige unterhält auf ihrer Homepage einen eigenen Bereich für den ... Club, wo zeitweise auch die Liste mit den Namen aller Clubmitglieder mit Angabe der beruflichen, gewerblichen oder unternehmerischen Tätigkeit aufgeschaltet war. Die Steuerpflichtige erhielt in den Jahren 2002 bis 2008 vom Club Zuwendungen in der Höhe von Fr. xxx.

An verschiedenen Tagen im Oktober 2007 sowie im Juni 2008 nahm die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Perioden vom 1. Quartal 2002 bis 1. Quartal 2008 bei der Steuerpflichtigen vor. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) 362'146 vom 25. Juni 2008 qualifizierte sie die erwähnten Zahlungen des ... Clubs im vollen Umfang als Entgelt für steuerbare Werbeleistungen und belastete darauf die Mehrwertsteuer zum damaligen Satz von 7,6 % (Mehrwertsteuer Fr. xxx). Mit förmlichem Entscheid

vom 17. November 2009 bestätigte die ESTV die Mehrwertsteuerforderung im genannten Umfang zuzüglich Verzugszinsen ab mittlerem Verfall.

Eine Einsprache hiess die ESTV am 6. August 2012 teilweise gut und reduzierte die Nachforderung auf Fr. xxx zuzüglich Verzugszins. Die ESTV berücksichtigte, dass die Mitgliederliste des Clubs auf der Homepage der Steuerpflichtigen nur im Zeitraum vom Oktober 2004 bis Oktober 2007 aufgeschaltet war und nur die in diesem Zeitraum erfolgten Zuwendungen des Clubs in die Bemessungsgrundlage fallen. Zudem qualifizierte die ESTV die Abgabe von jeweils zwei Saisonkarten für jedes Clubmitglied als eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung und nahm einen entsprechenden Abzug beim Entgelt für steuerbare Werbeleistungen, verbunden mit einer Korrektur beim Vorsteuerabzug, vor.

B.
Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht beantragte die Steuerpflichtige, der Einspracheentscheid sowie der Entscheid vom 17. November 2009 seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass die mit EA 362'146 in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer nicht geschuldet sei. Mit Urteil vom 12. September 2013 wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde ab, soweit es darauf eintrat. Das Nichteintreten bezog sich auf ein Feststellungsbegehren, dem angesichts des (negativen) Leistungsbegehrens keine eigenständige Bedeutung zukam.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die Steuerpflichtige, es sei das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 12. September 2013 aufzuheben.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Ein Ausschlussgrund (Art. 83 BGG) liegt nicht vor. Die Beschwerdeführerin ist durch den Entscheid besonders berührt und besitzt ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es im Rahmen der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht offensichtlich sind (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Die Verletzung von Grundrechten ist nur zu prüfen, wenn eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; zum Ganzen BGE 135 III 397 E. 1.4 S. 400; 133 II 249 E. 1.4.1 f. S. 254 mit Hinweisen).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Feststellung des Sachverhaltes kann - soweit rechtserheblich - nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht. Eine solche Rüge ist ausdrücklich zu erheben und zu begründen (Art. 97 Abs. 1 BGG).

1.4. Am 1. Januar 2010 trat das neue Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) in Kraft. Für Leistungen, die vor Inkrafttreten dieses Gesetzes erbracht worden sind, gilt in materieller Hinsicht noch das alte Recht (Art. 112 Abs. 2 MWSTG). Vorliegend geht es um die Mehrwertsteuer auf Umsätzen vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2008. Darauf findet noch das Mehrwertsteuergesetz vom 2.

September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) Anwendung.

2.

2.1. Gemäss Art. 5 aMWSTG unterliegen - abgesehen von der Steuer auf dem Eigenverbrauch - nur gegen Entgelt erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer. Damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig. Die Leistung, die erbracht wird, ist eine Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung besteht im Entgelt. Nach Art. 33 Abs. 1 aMWSTG wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Das Entgelt ist somit Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustausch vorliegt, und zugleich Berechnungsgrundlage für die Mehrwertsteuer. Die Praxis verlangt eine "innere wirtschaftliche Verknüpfung" in dem Sinn, dass die Leistung die Gegenleistung auslöst, sich die beiden Leistungen also bedingen (BGE 138 II 239 E. 3.2 S. 241; 132 II 353 E. 4.1 S. 357; 126 II 443 E. 6a S. 451 f.).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts ist erforderlich, dass die Leistung des steuerpflichtigen Unternehmens die Gegenleistung des Leistungsempfängers auslöst (Aspekt der Kausalität). Die Eidg. Steuerrekurskommission verlangte überdies, dass der Steuerpflichtige leistet, um eine Gegenleistung zu erhalten (Aspekt der Finalität; vgl. den Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 24. April 1997 E. 4a, in: MWST-Journal 2/1997 S. 104). Die Frage, in welchem Mass ein auf Erlangen einer Gegenleistung gerichtetes Handeln des Steuerpflichtigen erforderlich ist und ob der Leistungsempfänger mit der Gegenleistung eine innere Verknüpfung herzustellen versuchen muss, wurde vom Bundesgericht bisher offengelassen (s. auch BGE 126 II 443 E. 6a mit Hinweisen).

Durch die Rechtsprechung ist hingegen geklärt, dass Leistung und Gegenleistung nicht auf einem Rechtsanspruch (Vertrag, Gesetz) gründen müssen. Das vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuHG) mit dem Entscheid Tolsma aufgestellte Erfordernis, dass ein Leistungsaustausch nur dann gegeben sei, wenn ihm ein Rechtsverhältnis zugrunde liege, wurde für das schweizerische Recht weder von der Eidg. Steuerrekurskommission noch vom Bundesgericht übernommen (vgl. Urteil des EuHG vom 3. März 1994, Rs. C-16/93, Slg. 1994 I-743, und hierzu Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 24. April 1997 E. 4a, in: MWST-Journal 2/1997 S. 122; s. auch Bundesgerichtsurteile 2A.269/2006 vom 20. Juni 2008 E. 3.1, in: ASA 78 S. 512; 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.2, in: ASA 76 S. 316; je mit weiteren Hinweisen).

2.2. Für die Frage, ob Sponsoring und ähnliche Leistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, ist folglich von Bedeutung, ob damit ein Leistungsaustausch verbunden ist. Abgrenzungen drängen sich namentlich zu den Spenden und anderen freiwilligen Zuwendungen von Dritten auf; diese erfolgen ohne Gegenleistung und unterliegen damit der Steuer nicht (Urteil 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.1, in: ASA 73 S. 565; 2A.526/2003 vom 1. Juli 2004 E. 1.2, in: ASA 76 S. 316; s. auch Urteil 2C 576/2013 E. 2.2.3, in: ASA 82 S. 478 [Zusammenfassung]). Die Spenden werden wie auch die Subventionen und Beiträge der öffentlichen Hand in Art. 38 Abs. 8 aMWSTG ausdrücklich erwähnt. Sie fliessen, wenn sie nicht einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können, nicht in die Bemessungsgrundlage ein (vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/ JUNG/PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, Rz. 778 S. 303).

2.3. Sponsoring bedeutet aus betriebswirtschaftlicher Sicht nach einer Begriffsumschreibung von Manfred Bruhn (Sponsoring, Systematische Planung und integrativer Einsatz, 5. Aufl. Wiesbaden 2010, S. 6 ff.) die Bereitstellung von Geld, Sachmitteln, Dienstleistungen oder Know-how durch Unternehmen oder Institutionen zur Förderung von Personen, Gruppen oder Organisationen in den Bereichen Sport, Kultur, Soziales, Umwelt und/oder Medien, um damit gleichzeitig Ziele der eigenen Marketing- und Unternehmenskommunikation zu erreichen (s. auch BRUHN/MEHLINGER, Rechtliche Gestaltung des Sponsoring, 2. Aufl., München 1995, S. 4; Urteile 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.1.1, in: ASA 73 S. 565; 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 5b, in: ASA 72 S. 231). Wesensmässig ist dem Sponsoring ein Austauschverhältnis, das aus Leistung und Gegenleistung besteht, inhärent. Dadurch unterscheidet es sich vom Mäzenatentum (BRUHN/MEHLINGER,

a.a.O., S. 54), das heisst der altruistischen Förderung fremder Ziele, sowie von der Spende, bei welcher weder ein fremdes Ziel gefördert noch eine Gegenleistung erwartet wird (BRUHN/MEHLINGER, a.a.O., S. 55; s. auch PIERRE-MARIE GLAUSER Sponsoring et TVA, in: Der Schweizer Treuhänder [ST]2005 S. 887; OLIVER HÜGLI,
Sponsoring und Spenden bei der Mehrwertsteuer, ST 2004 S. 351; ANDRÉ WAHRENBERGER, Sportsponsoringverträge, in: Sport und Recht, 2. Tagungsband, 2005, S. 149).

Allerdings gibt es auch Mischformen etwa beim mäzenatischen Sponsoring, wo beim Sponsor das Fördermotiv dominiert und keine oder nur geringe kommunikative Gegenleistungen erwartet werden oder wo der Sponsor selbst öffentlich intensiv über seine Leistungen spricht und sich damit eigene kommunikative Gegenleistungen schafft (BRUHN/ MEHLINGER, a.a.O., S. 7). Wesentlich für die Einordnung muss daher sein, dass die durch Sponsoring erzielten Gegenleistungen geeignet sind, das Unternehmen bekannt zu machen, oder der Sponsor mindestens mit einem positiven Imagetransfer für das Unternehmen rechnen darf (WAHRENBERGER, a.a.O., S. 149 f.). Wie erwähnt genügt im schweizerischen Recht Kausalität aus der Sicht des Leistungserbringers. Nicht erforderlich ist Finalität in dem Sinne, dass der Sponsor die Leistung in Erwartung der Gegenleistung erbringt (s. auch HÜGLI, a.a.O. S. 352).

3.

3.1. Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz unterhält die Beschwerdeführerin spätestens seit Anfangs 2003 auf ihrer Homepage einen eigenen Bereich für den ... Club. Dort wird der Club vorgestellt (Tätigkeiten, Ziele, Kosten usw.), auf bevorstehende Clubanlässe hingewiesen sowie allgemein für die Clubmitgliedschaft bzw. deren Vorzüge geworben (”der grösste Businessclub der Grossregion”, ”JETZT Mitglied werden”, ”nur ein paar Treppentritte zu Ihrem Sitz”, ”der reservierte Parkplatz”, ”die ...-Club-Anlässe”, ”alles rund um den ... Club”, ”die Ziele des ... Clubs”, ”die Kosten im ...-Club” usw.). Im Zeitraum von Herbst 2004 bis Herbst 2007 war in der Rubrik ausserdem ein ”aktuelles Mitgliederverzeichnis” aufgeschaltet, in dem sämtliche Clubmitglieder namentlich aufgeführt waren. Den Namen der betreffenden natürlichen Personen war ein Hinweis auf deren allfällige berufliche, gewerbliche oder unternehmerische Tätigkeit samt Adressangabe beigefügt.

Wie die Vorinstanz zu Recht bemerkt, erbrachte die Beschwerdeführerin durch das Zurverfügungstellen und Bewirtschaften der entsprechenden Rubrik auf ihrer Homepage gegenüber dem ... Club Dienstleistungen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Daneben erbrachte die Beschwerdeführerin weitere Leistungen an den Club, von denen die Clubmitglieder profitieren konnten (Saisonkarten mit reservierten Plätzen, separater Zugang zum Stadion, Zugang zur Lounge, Parkplatzoption).

Die Gegenleistung bestand in den finanziellen Zuwendungen des Clubs an die Beschwerdeführerin. Dieser unterstützte die Beschwerdeführerin in den Jahren 2002 bis 2008 mit Zahlungen im Betrag von insgesamt Fr. xxx.

3.2. Zu prüfen ist, wie sich die beidseitigen Leistungen bedingen.

Was die Beschwerdeführerin betrifft, so ist diese zur Bestreitung ihrer Ausgaben nebst den Einnahmen aus Eintrittsgeldern, Spielertransfers und Lizenzen auch auf Sponsorengelder und/oder Gönnerbeiträge angewiesen. Die Zuwendungen des ... Clubs an die Beschwerdeführerin bilden einen Teil dieser Einnahmen.

Beim ... Club seinerseits handelt es sich um einen ”Businessclub” in Vereinsform zur Pflege von Geschäftskontakten und zur Förderung der Wirtschaft. Nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz versteht er sich als ”der grösste Businessclub” in der Grossregion (...). Seine Ziele bestehen - nebst der Förderung und finanziellen Abstützung der ”...” - in der gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Förderung der Grossregion. Es ist offensichtlich, dass der Club aufgrund seiner Konzeption als ”Businessclub” und ”Plattform für gesellschaftliche und geschäftliche Kontakte” über einen gewissen Bekanntheitsgrad verfügen muss und daher auf Werbung angewiesen ist. Diesem Zweck dienen die von der Beschwerdeführerin erbrachten Werbedienstleistungen für den Club. Zudem darf der Club dank seiner Nähe zu den ”...” auch auf eine imagefördernde Wirkung hoffen.

Die tatsächliche Feststellung der Vorinstanz, wonach die Beschwerdeführerin und der Club ihre Dienstleistungen im gegenseitigen Einvernehmen und zur Förderung der beidseitigen Ziele erbringen, ist nicht offensichtlich unrichtig. Es kann diesbezüglich auf die ausführlichen und zutreffenden Erwägungen im vorinstanzliche Urteil verwiesen werden (angefochtenes Urteil E. 3.3.1).

Die von der Rechtsprechung geforderte innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung ist damit gegeben.

3.3. Empfänger der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen war im Übrigen klarerweise der ... Club und nicht dessen Mitglieder, auch wenn diese vom Herbst 2004 bis Herbst 2007 im aufgeschalteten Mitgliederverzeichnis mit Namen, Adresse und beruflicher oder gewerblicher Aktivität erwähnt wurden. Die Mitgliedschaft im ... Club beinhaltet gemäss der Vereinsstatuten zwei Saisonkarten (Sitzplätze) für die Spiele der 1. Mannschaft der ..., den Zutritt zum clubeigenen Restaurant sowie die Möglichkeit, gegen Gebühr einen Parkplatz neben dem Stadion zu reservieren. Der Club erfüllte diese Verpflichtungen gegenüber seinen Mitgliedern, indem er die Leistungen durch die Beschwerdeführerin bereitstellen liess. Die Mitglieder ihrerseits erbrachten ihre Leistungen in Form von Mitglieder- oder Vereinsbeiträgen direkt gegenüber dem Club. Diese Leistungsverhältnisse zwischen Club und Vereinsmitgliedern bilden hier nicht Verfahrensgegenstand. In Frage steht einzig das Verhältnis zwischen Beschwerdeführerin und Club.

3.4. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an dessen Stelle ein Dritter für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet, einschliesslich der Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen zugeordnet werden können (Art. 33 Abs. 2 Satz 1 aMWSTG). Von der Steuer ausgenommen ist das Entgelt für den Besuch sportlicher Anlässe (Art. 18 Ziff. 15 aMWSTG), wobei insoweit auch kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht (Art. 17 aMWSTG). Dem wird durch verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges im Verhältnis der von der Steuer ausgenommenen Leistungen zu den gesamten Leistungen Rechnung getragen (Art. 38 Abs. 8 aMWSTG analog).

Nach diesen Grundsätzen hat bereits die ESTV die Umsätze aus dem Verkauf der Saisonkarten, deren Höhe mangels exakter Angaben nach pflichtgemässem Ermessen geschätzt werden mussten, als steuerausgenommene Leistung (Art. 18 Ziff. 15 aMWSTG) behandelt und den Vorsteuerabzug entsprechend gekürzt, wie die Vorinstanz im angefochtenen Urteil (E. 3.4.1) dargelegt hat. Demgegenüber will die Beschwerdeführerin, dass auch die reservierten Parkplätze, der separate Eingang zum Stadion und das Zutrittsrecht zur Lounge als "Nebenleistungen" zum Besuch der sportlichen Anlässe gemäss Art. 18 Ziff. 15 aMWSTG von der Steuer ausgenommen werden. Das Bundesgericht hat indessen die Steuerausnahmen in Art. 18 aMWSTG stets restriktiv interpretiert, weil Steuerausnahmen bei einer allgemeinen Verbrauchssteuer systemwidrig sind und zu Wettbewerbsverzerrungen führen können (vgl. z.B. BGE 124 II 193 E. 5e; Urteile 2A.273/2004 vom 1. September 2005 E. 4.1, in: ASA 76 S. 248; 2A.68/2003 vom 31. August 2004 E. 3.4, in: ASA 76 S. 212). Es besteht daher kein Grund, vorliegend weitere Umsätze von der Steuer auszunehmen.

4.
Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, führt zu keiner anderen Beurteilung.

4.1. Die Beschwerdeführerin macht in der Beschwerde geltend, Gegenstand der strittigen Aufrechnungen sei einzig die vorübergehende Aufschaltung der Mitgliederliste des ... Clubs gewesen unter Ausschluss der übrigen Bekanntmachungsdienstleistungen für den Club, welche auch die ESTV nie als eine steuerbare Leistung betrachtet habe. Letztere könnten daher nicht besteuert werden.

Der Einwand betrifft die Frage nach dem Streitgegenstand. Der Streitgegenstand im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht wurde durch den Einspracheentscheid im Umfang, in dem dieser angefochten war, bestimmt. Angefochten wurde der Einspracheentscheid durch die Beschwerdeführerin in vollem Umfang. Der Streitgegenstand umfasste damit das ganze mehrwertsteuerrechtlich relevante Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Club, bestehend aus Leistungen und Gegenleistungen, unter allen mehrwertsteuerrechtlichen Aspekten (s. auch das Urteil des Bundesgerichts 2C 106/2013 vom 16. November 2013 E. 3.2).

Zwar beschränkte die ESTV im Einspracheentscheid (Ziffern 4 und 5) die Nachbesteuerung auf den Zeitraum von Oktober 2004 bis Oktober 2007, als auf der Homepage der Beschwerdeführerin die Mitgliederliste aufgeschaltet war. Das bedeutet aber nicht, dass das Leistungsaustauschverhältnis für die vom Streit noch betroffenen Perioden nicht umfassend zu prüfen wäre. Für eine Einengung des Streitgegenstandes auf die Aufschaltung der Mitgliederliste - unter Ausblendung der übrigen Werbung der Beschwerdeführerin für den ... Club auf ihrer Homepage - besteht daher kein Anlass.

Ob die Beschränkung der Besteuerung auf den Zeitraum vom Oktober 2004 bis Oktober 2007 durch die ESTV gerechtfertigt war, ist hier im Übrigen nicht zu untersuchen, weil die Perioden vom 1. Quartal 2002 bis 3. Quartal 2004 und 4. Quartal 2007 bis 1. Quartal 2008 nicht mehr Streitgegenstand bilden.

4.2. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Mitgliederliste auf der Homepage der Beschwerdeführerin nur durch eine weitere aktive Suche aufgerufen werden konnte. Es habe daher bloss die Möglichkeit der Information bestanden, was noch keine steuerbare Werbe (dienst) leistung darstelle.

Der Beschwerdeführerin ist beizupflichten, dass bei der Beurteilung von Internetwerbung auch deren technische Seite zu berücksichtigen ist. Das führt hier aber nicht zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin durch die Aufschaltung der Mitgliederlisten keine Werbedienstleistungen erbracht hat. Die Beschwerdeführerin hat durch Bekanntgabe der Ziele des Clubs, der Konditionen für eine Mitgliedschaft beim Club und der Veranstaltungsprogramme des Clubs aktiv für diesen geworben. Auch in der Bekanntmachung der Mitglieder des Clubs und ihrer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit ist eine Werbedienstleistung für den Club zu sehen. Dass die Liste erst durch einen weiteren Link einsehbar war, ändert an dieser Beurteilung nichts. Diese Dienstleistung wurde im Übrigen gegenüber dem Club erbracht (und nicht gegenüber den Vereinsmitgliedern), weil die natürlichen Personen nur dank ihrer Clubmitgliedschaft in den Genuss dieser Werbeleistung gelangten.

4.3. In der Beschwerde macht die Beschwerdeführerin sodann geltend, der ... Club habe als Stellvertreter im Sinne von Art. 11 Abs. 1 aMWSTG - also in direkter Stellvertretung im Namen und auf Rechnung der Vereinsmitglieder - die Saisonkarten (”Tickets”) bezogen und die Mitgliederbeiträge teils als Entgelt für die Tickets, teils als Spenden an die Beschwerdeführerin weitergeleitet. Das Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Clubmitgliedern sei aber nicht Verfahrensgegenstand. Die Spenden könnten schon aus diesem Grund nicht als Gegenleistung gelten (Art. 38 Abs. 8 aMWSTG a contrario).

Dazu hat die Vorinstanz (Urteil E. 3.2) in tatsächlicher Hinsicht verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG) festgestellt, dass der Club als Adressat der Leistungen der Beschwerdeführerin im eigenen Namen aufgetreten ist und auch die Beiträge an die Beschwerdeführerin in eigenem Namen bezahlt hat. Eine Sachverhaltsrüge im Sinne von Art. 97 Abs. 1 BGG erhebt die Beschwerdeführerin nicht. Eine direkte Stellvertretung liegt damit nicht vor.

Hätte der Club demgegenüber zwar auf Rechnung der Vereinsmitglieder, aber nicht ausdrücklich in deren Namen, also in indirekter Stellvertretung, gehandelt, würde gemäss Art. 11 Abs. 2 aMWSTG der Club ebenfalls als Adressat der Leistungen der Beschwerdeführerin gelten. Um Spenden der Vereinsmitglieder kann es sich bei den streitigen Zahlungen der Beschwerdeführerin somit nicht handeln.

4.4. Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass sie weder die Mitglieder des Clubs noch den Club selbst über die Aufschaltung der Mitgliederliste auf ihrer Homepage informiert habe. Diese hätten eine solche Publikation daher auch nicht erwartet.

Wie bereits begründet worden ist, wurden die Bekanntmachungsdienstleistungen durch die Beschwerdeführerin gegenüber dem Club und nicht gegenüber den Clubmitgliedern erbracht. Es kann daher für die Frage des Leistungsaustausches nicht entscheidend sein, ob und inwieweit die Clubmitglieder über die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin orientiert waren.

Im Übrigen ist - wie die Vorinstanz zu Recht bemerkt - die Aufschaltung der Mitgliederliste nicht die einzige Bekanntmachungsdienstleistung, welche die Beschwerdeführerin gegenüber dem Club erbrachte (vorstehende

E. 3.1). Soweit der Club selbst über einzelne Bekanntmachungsdienstleistungen nicht informiert gewesen sein sollte, wie die Beschwerdeführerin behauptet, war er doch über das Dienstleistungspaket als Ganzes orientiert und hätte sich über Umfang und Ausmass der erbrachten Leistungen jederzeit ins Bild setzen können. Daraus herleiten zu wollen, zwischen Leistung und Gegenleistung bestehe kein genügender innerer Zusammenhang, geht daher nicht an.

4.5. Die Beschwerdeführerin behauptet ein krasses Missverhältnis zwischen den als Entgelt besteuerten Zuwendungen des Clubs und den dem Club aus den Bekanntmachungsdienstleistungen der Beschwerdeführerin erwachsenen wirtschaftlichen Vorteilen. Sie schliesst daraus, dass nicht die gesamten Zuwendungen des Clubs an die Beschwerdeführerin als Entgelt für die Bekanntmachungsdienstleistungen qualifiziert werden könnten.

Der Einwand geht von der falschen Annahme aus, dass einzig die aufgeschaltete Mitgliederliste Streitgegenstand bildet. Die Werbeleistungen der Beschwerdeführerin sind indessen viel umfassender. Es geht um die Bekanntmachung des ... Clubs als "grössten Businessclub der Grossregion" und als "Plattform für gesellschaftliche und geschäftliche Kontakte" und um die Werbung für die Mitgliedschaft beim Club. Die Beschwerdeführerin müsste daher schon nachweisen, dass die Sponsoringbeiträge des Clubs - nach Abzug eines angemessenen Entgelts für die Ticketverkäufe (vgl. Einspracheentscheid Ziff. 33) und die von der Beschwerdeführerin zusätzlich erbrachten Leistungen wie Zutritt zur Lounge, "Parkplatzoption" usw. - noch immer in einem krassen Missverhältnis zu den insgesamt erbrachten Bekanntmachungsdienstleistungen der Beschwerdeführerin stehen. Diesbezüglich enthält die Beschwerde aber keine Begründung. Ein krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist damit nach nachgewiesen.

Für die Frage des Leistungsaustausches kann es im Übrigen keine Rolle spielen, ob Leistung und Gegenleistung wertmässig in einem vernünftigen Verhältnis stehen. Es genügt, dass Leistung und Gegenleistung innerlich verknüpft sind, die eine Leistung ohne die andere Leistung also nicht erfolgt wäre. Eine Aufteilung in ein Leistungsentgelt für die Werbe- und Bekanntmachungsdienstleistungen einerseits und einen unentgeltlichen Spendenanteil andererseits ist bei Sponsorenleistungen grundsätzlich nicht vorzunehmen (Urteil 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2003 E. 3.3 mit Hinweis, in: ASA 76 S. 165).

4.6. Die Beschwerdeführerin hat sich im vorinstanzlichen Verfahren auch auf Art. 33a Abs. 1 aMWSTG berufen. Gemäss dieser Vorschrift erbringen gemeinnützige Organisationen, die Beiträge erhalten, keine Gegenleistung, wenn sie in Publikationen ihrer Wahl den Namen oder die Firma des Beitragszahlers in neutraler Form einmalig oder mehrmalig nennen oder bloss das Logo oder die Originalbezeichnung von dessen Firma verwenden. Die Bestimmung ist im Falle der Beschwerdeführerin schon deshalb nicht anwendbar, weil deren Bekanntmachungsdienstleistungen für den Club weit über das hinausgehen, was in Art. 33a Abs. 1 aMWSTG noch als zulässige und nichtschädliche Tätigkeit genannt wird (s. dazu auch angefochtenes Urteil E. 5.1).

5.
Die Beschwerde ist nach dem Gesagten abzuweisen. Als unterliegende Partei hat die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten zu tragen (Art. 65, 66 BGG). Eine Parteientschädigung ist der ESTV nicht zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 8'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 19. Mai 2014

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

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann