Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6001/2011

Urteil vom 21. Mai 2013

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

Bergbahnen A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Quartal 2004 - 2. Quartal 2009; tauschähnliches Leistungsverhältnis; Bemessung des Entgelts).

Sachverhalt:

A.

A.a Der Verein Bergbahnen A._____ (nachfolgend: der Steuerpflichtige) mit Sitz in … bezweckt die Wahrung und Förderung der gemeinsamen Interessen seiner Mitglieder, der Bergbahnunternehmen im Kanton A._____. Er hat insbesondere folgende Aufgaben: die Förderung der touristischen Entwicklung im Kanton A._____, die Wahrung der Interessen gegenüber Behörden und Dritten, die Öffentlichkeitsarbeit und Imageförderung, die Behandlung "allgemein betrieblicher Fragen" und die Förderung der Ausbildung. Der Steuerpflichtige ist seit dem … im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

A.b Im November und Dezember 2009 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beim Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Untersucht wurden die Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 2004 bis zum 2. Quartal 2009 (Zeit vom 1. Januar 2004 bis zum 30. Juni 2009). Die ESTV kam zum Schluss, dass einerseits in der Höhe von Fr. 77'898.50 zu wenig Umsatz aus dem Verkauf von Skiabonnenten an den B._____ Skiverband (nachfolgend: der Verband) deklariert wurde, andererseits aber in Folge zu hoher Vorsteuerkürzungen dem Steuerpflichtigen Vorsteuern in der Höhe von Fr. 3'530.70 gutzuschreiben seien. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 367'426 vom 1. Dezember 2009 forderte die ESTV dementsprechend die Differenz von Fr. 74'367.-- zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 31. August 2007 nach.

A.c Nachdem er an einer gemeinsamen Besprechung mit der ESTV und mit Stellungnahme vom 18. Februar 2010 mit seiner Rechtsauffassung nicht durchzudringen vermocht hatte, verlangte der Steuerpflichtige mit Schreiben vom 8. März 2010 von der ESTV den Erlass einer einsprachefähigen, begründeten Verfügung.

A.d Mit Schreiben vom 4. Juni 2010 forderte die ESTV den Steuerpflichten auf, ihr bis zum 5. Juni 2010 den bis Juni 2008 geltenden Sponsoringvertrag zwischen ihm und dem Verband einzureichen, was der Steuerpflichtige am 21. Juni 2010 auch tat.

B.

Am 3. November 2010 erliess die ESTV eine Verfügung gemäss Art. 82 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), worin sie festhielt, dass der Steuerpflichtige der ESTV gemäss EA Nr. 367'426 für die Perioden vom 1. Quartal 2004 bis

zum 2. Quartal 2009 zusätzlich den Betrag von Fr. 74'367.-- zuzüglich Vergütungszins von 5% vom 31. August 2007 bis zum 31. Dezember 2009 bzw. von 4.5% seit dem 1. Januar 2010 schulde. Zur Begründung führte sie an, dass sich der Steuerpflichtige und der Verband gestützt auf den Sponsoringvertrag vom 14. März 2005 gegenseitig Leistungen erbringen würden. Der Verband habe sich in diesem Vertrag verpflichtet, den Steuerpflichtigen mittels Werbetätigkeiten als Sponsor optimal zu inszenieren. Im Gegenzug habe der Steuerpflichtige dem Verband im Vergleich zu den offiziellen Verkaufspreisen verbilligte Skiabonnemente in einer unbeschränkte Anzahl für den Wiederverkauf zur Verfügung zu stellen gehabt, damit diese vom Verband an Athleten, Trainer und Funktionäre im Bereich der Jugendarbeit und Nachwuchsförderung hätten weiterverkauft werden können. Der Sponsoringvertrag vom 14. März 2005 sei durch einen neuen Vertrag vom 27. Mai 2008 ersetzt worden, wobei die Rechte und Pflichten − mit Ausnahme der Preise der Skiabonnemente − sich im Wesentlichen decken würden.

Mehrwertsteuerlich handle es sich beim Leistungsverhältnis zwischen dem Verband und dem Steuerpflichtigen um ein tauschähnliches Geschäft, weswegen der Wert jeder Leistung als Entgelt für die andere zu qualifizieren sei. Da aber keine Belege hinsichtlich des Werts der Werbeleistung des Verbands vorliegen würden, sei es gerechtfertigt, bei deren Wertbestimmung sich am Wert der Leistung des Steuerpflichtigen − also dem offiziellen Verkaufswert der Skiabonnemente − zu orientieren. Das Entgelt für die Werbeleistung bestehe in der Höhe der Differenz zwischen den dem Verband gewährten reduzierten Verkaufspreisen und den regulären (offiziellen) Verkaufspreisen der Skiabonnemente. Der derart bemessene Wert der Werbetätigkeiten des Verbands stelle (zusammen mit den bereits versteuerten Zahlungen des Verbands für die reduzierten Abonnemente) das Entgelt für die Leistung des Steuerpflichtigen dar. Dieses Entgelt in der Höhe des Werts der Werbetätigkeiten habe zur Nachbelastung gemäss EA Nr. 367'426 in der Höhe von Fr. 77'898.50 abzüglich der Gutschrift von Fr. 3'530.70 geführt.

Dem Argument des Steuerpflichtigen, dass der von ihm dem Verband gewährte "Preisnachlass" auf den Skiabonnementen in keinem Zusammenhang mit der vom Verband geleisteten Werbeleistung stehe, könne im Übrigen nicht beigepflichtet werden; der Zusammenhang ergebe sich bereits aus den Sponsoringverträgen.

C.
Am 2. Dezember 2010 erhob der Steuerpflichtige Einsprache bei der ESTV, mit welcher er die vollumfängliche Aufhebung der Verfügung vom 3. November 2010 unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV verlangte. Zur Begründung brachte er im Wesentlichen vor, dass zwischen den verbilligten Skiabonnementen, welche der Steuerpflichtige dem Verband zur Verfügung gestellt habe, und den Werbetätigkeiten des Verbands kein "ursächlicher Zusammenhang" bestehe. Die Skiabonnemente seien daher zum vom Verband tatsächlich geleisteten Geldbetrag zu besteuern.

In Bezug auf die Werbetätigkeiten des Verbands stelle sich des Weiteren die Frage, ob diesen mangels Geldzahlung überhaupt eine Gegenleistung gegenüberstehe. Der Steuerpflichtige sieht diese im Verkauf der Skiabonnemente. Zur Bemessung des Werts der Skiabonnemente dürfe aber nicht derjenige Preis herangezogen werden, welcher einem unabhängigen Dritten für die Werbeleistung in Rechnung gestellt würde, sondern derjenige, welcher ein Abnehmer derselben Abnehmerkategorie hätte bezahlen müssen. Der massgebende Wert sei der vom Verband an den Steuerpflichtigen bezahlten Betrag für die Skiabonnemente, weswegen keine Nachbesteuerung vorzunehmen sei.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 30. September 2011 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass sich der innere Zusammenhang zwischen der vergünstigten Abgabe von Skiabonnementen an den Verband und dessen Werbe- und Bekanntmachungsleistung zugunsten des Steuerpflichtigen sich bereits aus den Sponsoringverträgen ergäbe. Entgegen den Vorbringen des Steuerpflichtigen entspreche der zu ermittelnde Marktpreis der Skiabonnemente nicht demjenigen, der gegebenenfalls anderen (nicht namentlich genannten) Skiverbänden von anderen (ebenfalls nicht genannten) Bergbahnen erbracht werde. Vielmehr müsse der offizielle Verkaufspreis der Abonnemente als Vergleichswert herangezogen werden.

Im Übrigen könne vorliegend dem Antrag des Steuerpflichtigen, auf die Aufrechnung gemäss Praxis der ESTV zu verzichten, da sowohl der Steuerpflichtige als auch der Verband vorsteuerabzugsberechtigt seien, nicht entsprochen werden. Der Verband sei nämlich erst per 1. Januar 2008 ins Mehrwertsteuerregister eingetragen worden, womit dieser zum Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht steuerpflichtig gewesen sei.

Zudem sei mit Blick auf die Rechtsform und die Ausrichtung des Verbands unklar, ob dieser überhaupt den vollen Vorsteuerabzug hätte geltend machen können. Des Weiteren sei auch das Fehlen des Steuerausfalls für den Bund − entgegen den Ausführungen des Steuerpflichtigen − nicht offenkundig, weshalb dies nachgewiesen werden müsste.

E.
Mit Eingabe vom 31. Oktober 2011 reichte der Steuerpflichtige (nachfolgend: der Beschwerdeführer) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Entscheid der ESTV ein und beantragt, der Einspracheentscheid vom 30. September 2011 sei aufzuheben und die unter Vorbehalt geleistete Steuerzahlung zuzüglich Vergütungszinsen sei zurückzuerstatten − unter Kostenfolge zu Lasten der ESTV. Der Beschwerdeführer bringt dazu im Wesentlichen vor, dass er die vereinbarten Leistungen an den Verband nicht erbracht habe, um Werbetätigkeiten vom Verband zu erhalten, womit kein ursächlicher Zusammenhang zwischen dem verbilligten Verkauf der Skiabonnemente an den Verband ihm gegenüber und den vom Verband erbrachten Werbe- und Bekanntmachungsleistungen vorläge. Mit Bezug auf die Skiabonnemente bemesse sich die Mehrwertsteuer daher anhand des tatsächlich erhaltenen Entgelts.

Des Weiteren seien die Werbe- und Bekanntmachungsleistungen des Verbands durch diesen selber zum Marktpreis zu versteuern, welcher angesichts der vereinbarten Leistungen auf maximal CHF 20'000.-- pro Jahr anzusetzen sei. Da der Verband von 2003 bis 2007 aufgrund eines Fehlers der ESTV im Mehrwertsteuerregister gelöscht gewesen sei, könne aus Vertrauensschutzgründen die durch den Verband unterlassene Besteuerung nun weder dem Verband noch dem Beschwerdeführer "zum Nachteil gereichen". Bei gegenseitiger Rechnungsstellung und aufgrund beiderseitigen Vorsteuerabzugsrechts entstehe für den Bund kein Steuerausfall.

Im Übrigen bringt der Beschwerdeführer − für den Fall, dass das Bundesverwaltungsgericht in der Bewertung des inneren Zusammenhangs den Argumenten der ESTV folgen sollte − vor, dass für die Entgeltsbemessung auf die gegenüber vergleichbaren Abnehmerkategorien erzielten Verkaufspreise abgestellt werden sollte, höchstens aber auf die vom Verband erzielten Wiederverkaufspreise.

F.
Mit Schreiben vom 27. Dezember 2011 verzichtete die ESTV auf eine umfassende Vernehmlassung zur Beschwerde. Sie bringt lediglich vor, dass die vom Beschwerdeführer ins Recht gelegten Vergleichstarife zweier Bergbahnunternehmen für Skiabonnemente an Einheimische, Skilehrer und Renngruppen für die Saison 2011/2012 nicht als Vergleichswerte für die Bemessung der Leistung des Beschwerdeführers an den Verband herangezogen werden könnten. Die eingereichten Tarife würden − mit einzelnen Ausnahmen − belegen, dass die Skiabonnemente den Einheimischen und den Renngruppen grundsätzlich zu demselben Preis angeboten würden wie Dritten. Beim Preisnachlass für Skilehrer sei nicht ersichtlich, ob dieser womöglich noch im Zusammenhang mit anderen Leistungen stehen würde. Es sei somit bei der Bemessung der Leistung auf die offiziellen Verkaufspreise der Skiabonnemente abzustellen.

Im Übrigen könne sich der Beschwerdeführer nicht auf den Vertrauensschutz berufen, denn es sei nicht nachgewiesen, dass der Verband für die Jahre 2003-2007 den vollen Vorsteuerabzug hätte geltend machen können. Deshalb könne die Praxis der ESTV, wonach für die rückliegende Zeit von einer Nachbelastung mit der Mehrwertsteuer abgesehen werde, wenn im Falle von Verrechnungsgeschäften der volle Vorsteuerabzug hätte geltend gemacht werden können, im vorliegenden Fall nicht angewendet werden.

G.
Auf die weiteren Ausführungen in den Eingaben der Parteien wird − soweit entscheidwesentlich − im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist die zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Das vorliegende Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 2004 bis 2009 zugetragen, also vor dem Inkrafttreten des MWSTG. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG bleiben die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem (alten) Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

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).

2.

2.1

2.1.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Dies erfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

2.1.2 Damit überhaupt eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. "Leistungsverhältnis"; vgl. hierzu IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 4 N. 3, ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 592; FELIX GEIGER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier (Hrsg.), MWSTG Kommentar, Zürich

2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], N. 2 zu Art. 18). 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 Austauschverhältnis im erwähnten Sinn, ist die Tätigkeit 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-5745/2008 vom 11. Juni 2010 E. 2.3).

2.1.3 Die Annahme eines solchen Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 138 II 239 E. 3.2; 132 II 353 E. 4.1; 126 II 443 E. 6a m.w.H.). Die Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis besteht, hat in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. "wirtschaftliche Betrachtungsweise"). Die zivil- bzw. vertragsrechtliche Sicht ist nicht entscheidend, hat aber immerhin Indizwirkung (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 [wohl anders – ohne Begründung – Urteil des Bundesgerichts 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.8 a.E.]; BVGE 2007/23 E. 2.3.2 m.w.H.; 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. Zwischen Leistung und Entgelt muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein (BVGE 2009/34 E. 2.2.1). Nicht von Bedeutung für die Frage des Leistungsverhältnisses ist weiter, ob das Entgelt wertmässig der erbrachten Leistung entspricht bzw. ob die Leistung freiwillig oder aufgrund eines Rechtsanspruchs erbracht wird. Entscheidend ist allein, dass eine Leistung im Austausch gegen ein Entgelt erbracht wird (Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.1 m.w.H.).

2.1.4 Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt ist (wie auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage) primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht. Es ist zu prüfen, ob der Aufwand vom Leistungsempfänger erbracht wird, um die Leistung des Leistungserbringers zu erhalten (sog. "kausale Verknüpfung"; Urteil des Bundesgerichts 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 3; BVGE 2009/34 E. 2.2.1; DANIEL

RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 230 ff.; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, a.a.O., § 4 N. 20; RALF IMSTEPF, Der Einfluss des EU-Rechts auf das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, Bern 2011, S. 135 Fn. 712; CLAUDIO FISCHER/CLAUDE GROSJEAN, Der Leistungsbegriff, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 78 S. 711 f.). Grundsätzlich ohne Belang ist dagegen die Sichtweise des Leistungserbringers. Demnach muss die Leistung des Steuerpflichtigen, damit sie steuerbar ist, nicht zwingend auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sein (sog. "finale Verknüpfung"; a.A. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 650 f.; HANS GEORG RUPPE/MARKUS ACHATZ, Umsatzsteuergesetz Kommentar, Wien 2011, § 1 N. 67).

2.1.5 Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, ist zu prüfen, wer als Leistungserbringer und wer als Leistungsempfänger zu gelten hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.215/2003 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und 6.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.1 m.w.H.). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich nach konstanter Rechtsprechung nach dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeordnet, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4 m.w.H.).

2.2 Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG; vgl. statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1; BVGE 2011/44 E. 3.1). Dazu gehört alles, was die Empfängerin oder an ihrer Stelle eine dritte Person als Vermögenswert für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist somit auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen. Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsverhältnis haben. Was zum Entgelt zu zählen ist, bestimmt sich ebenfalls aus der Sicht des Abnehmers und nicht des Leistungserbringers. 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; Urteil

des Bundesverwaltungsgerichts A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.3 m.w.H.).

2.3

2.3.1 Ein Tausch oder ein tauschähnliches Leistungsverhältnis liegt vor, wenn als Entgelt für eine Leistung nicht ein Geldbetrag, sondern eine andere Leistung erbracht wird. Die Besonderheit besteht darin, dass das aMWSTG dabei von zwei selbständigen Leistungen ausgeht. Ein Tausch liegt vor, wenn beide Parteien einen Gegenstand liefern und somit beide Parteien Leistungserbringer und Leistungsempfänger sind. In allen anderen Fällen, in denen eine Leistung als Entgelt für eine andere Leistung erbracht wird, liegt ein sog. "tauschähnliches" Leistungsverhältnis vor, insbesondere somit wenn eine Lieferung gegen eine Dienstleistung erfolgt. Beim Tausch von Gegenständen und bei tauschähnlichen Leistungsverhältnissen gilt der Wert jeder Lieferung oder jeder Dienstleistung als Entgelt für die andere Lieferung oder die andere Dienstleistung (Art. 33 Abs. 4 aMWSTG). Für jede Leistung gilt der Wert der erbrachten Leistung oder Dienstleistung als Entgelt (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-607/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2.2.2; UELI MANSER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 1 zu Art. 33 Abs. 4).

2.3.2 Massgebend für die Bemessung ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts der Marktwert der beiden Leistungen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_928/2010 vom 28. Juni 2011 E. 2.2.1 m.w.H.). Da zwei selbstständig zu beurteilende Leistungen vorliegen, ist auch deren Wert unabhängig voneinander zu ermitteln (Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002 E. 7a). Unter dem Marktwert ist derjenige Preis zu verstehen, der üblicherweise für dieselbe Leistung am Markt auf der gleichen Handelsstufe von einem Abnehmer der gleichen Kategorie zu bezahlen wäre (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.3). Der so verstandene Marktpreis ist in den meisten Fällen kein exakter Wert, sondern kann nur annäherungsweise bestimmt werden. Die ESTV hat eine Schätzung durchzuführen und sich dabei grundsätzlich an die im Zusammenhang mit der Ermessenseinschätzung entwickelten Prinzipien zu halten (vgl. nachfolgend E. 2.4; statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.3.4 m.w.H.). Der Wert der jeweiligen Leistungen kann sich dabei auch aus dem sog. Austauschwert ergeben, falls die Vertragsparteien in ihrer Tauschvereinbarung einen solchen

festgelegt haben (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O., Rz. 1486 f.). Kann aufgrund ihrer Natur oder Beschaffenheit ein Marktwert nicht beziffert werden, rechtfertigt es sich grundsätzlich, die Wertbestimmung der Leistung anhand des Werts der eingetauschten Leistung vorzunehmen. Jedem der beiden Leistungserbringer ist die Gegenleistung des anderen nämlich in der Regel so viel wert wie die eigene, weshalb sie grundsätzlich je vollumfänglich Bemessungsgrundlage der Steuer bilden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1430/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.4 und E. 3.3).

2.4

2.4.1 Im Falle einer ermessensweisen Schätzung hat die ESTV diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der steuerpflichtigen Person soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2 ["aboutir à un résultat s'approchant le plus possible à la réalité"]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4876/2012 vom 11. März 2013 E. 2.7.2). Das Ziel der Ermessensveranlagung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. In jedem Fall muss die Schätzung pflichtgemäss sein. Dies bedingt die Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls und den Einbezug von ausreichend abgestützten Schätzungshilfen und vernünftigen und zweckmässigen Schätzmethoden. Ein pflichtgemässes Ermessen schliesst auch ein, dass die ESTV in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (vgl. DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 Rz. 1 ff.). Die ESTV ist gehalten, eine wirklichkeitsnahe Lösung zu treffen, bei welcher schlüssige Anhaltspunkte für das Vorhandensein der von der ESTV angenommenen Faktoren vorliegen und die Schätzung somit einen hohen Grad an Wahrscheinlichkeit für sich hat (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 2.3.4). Dazu gehört implizit auch, dass die vorgenommene Ermessenseinschätzung genügend begründet wird, denn nur so kann überhaupt nachvollzogen und geprüft werden, ob die Schätzung pflichtgemäss erfolgt ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4876/2012 vom 11. März 2013 E. 2.7.5; A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 3.4.1).

2.4.2 Sind die Voraussetzungen einer Schätzung erfüllt und wurde diese pflichtgemäss vorgenommen, obliegt es – in Umkehr der allgemeinen Beweislastregel – dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit

der Schätzung zu erbringen. Er darf sich dann nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Schätzung allgemein zu kritisieren; er hat vielmehr darzulegen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch ist bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, und er hat auch den Nachweis für seine vorgebrachten Behauptungen zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3, 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010 E. 2.2, 2C_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 5.2, 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.2; BVGE 2009/60 E. 2.9.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1989/2011 vom 4. Januar 2012 E. 2.5.4, A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 2.8.2; BEATRICE BLUM, in: MWST Kommentar, a.a.O., N. 18 zu Art. 79 MWSTG). Diese Umkehr der Beweislast darf aber nicht zur Folge haben, dass die ESTV beliebig von ungestützten Annahmen ausgehen und dem Steuerpflichtigen alsdann zumuten darf, die Unrichtigkeit ihrer Ermessenseinschätzung zu beweisen (vgl. so schon HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in: Steuer Revue [StR] 1980, S. 307). Sie erfolgt daher nur, wenn die Ermessenseinschätzung pflichtgemäss vorgenommen wurde (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-852/2012 vom 27. September 2012 E. 2.4).

2.4.3 Das Bundesverwaltungsgericht prüft die von der ESTV vorgenommene Schätzung daher nur mit Zurückhaltung daraufhin, ob sie sachlich begründet ist und sich auf geeignete Schätzungsgrundlagen und -methoden und taugliche Hilfsmittel stützt. Insbesondere setzt das Bundesverwaltungsgericht nicht sein eigenes Ermessen an Stelle des Ermessens der Steuerverwaltung (Urteil des Bundesgerichts 2C_970/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3).

2.5 Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Schutz von Treu und Glauben gibt dem Bürger einen Anspruch darauf, in seinem berechtigten Vertrauen in (selbst unrichtige) behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (anstelle vieler: BGE 129 I 161 E. 4.1; 126 II 377 E. 3a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1274/2008 vom 1. September 2009 E. 2.2). Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht sehr oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen. Nicht jede behördliche Auskunft eignet sich als Ver-

trauensbasis. Notwendig ist eine gewisse inhaltliche Bestimmtheit; eine lediglich vage Absichtskundgabe genügt nicht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1274/2008 vom 1. September 2009 E. 2.2).

2.6 Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Aus prozessökonomischen Gründen ist die Beschwerde grundsätzlich reformatorisch ausgestaltet. Ein Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist. Auch wenn der Rechtsmittelinstanz die Befugnis zusteht, weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen, soll in diesem Fall die mit den örtlichen Verhältnissen besser vertraute oder sachlich kompetentere Behörde über die Angelegenheit des Beschwerdeführers entscheiden. Diese Methode wahrt das Prinzip der Garantie des doppelten Instanzenzuges, da die Beschwerdeführerin den aufgrund der Rückweisung getroffenen neuen Entscheid der Vorinstanz wiederum mit allen zulässigen Rechtsmitteln anfechten kann (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 1.4, A-7512/2006 vom 23. August 2007 E. 6.1, A-1363/2006 vom 30. Mai 2007 E. 1.3).

3.

3.1 Vorliegend ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer die Skiabonnemente zu einem im Vergleich zu den offiziellen Verkaufspreisen günstigeren Preis an den Verband verkauft hat. Das daraus effektiv erhaltene Entgelt wurde in den Jahren 2004 bis 2009 deklariert. Ebenfalls nicht im Streit liegt die Tatsache, dass der Verband in Folge seiner Verpflichtung aus dem Sponsoringvertrag vom 14. März 2005 bzw. demjenigen vom 27. Mai 2008 das Logo des Beschwerdeführers auf den Drucksachen, der Webseite, der Skibekleidung für rund 70 Personen sowie auf Fahrzeugen des Verbandes platziert hat, dafür jedoch vom Beschwerdeführer kein Entgelt vereinnahmt hat. Streitig ist dagegen, ob die Werbetätigkeiten des Verbands ebenfalls – wie der effektiv bezahlte reduzierte Abonnementspreis – als Teil des Entgelts für die zur Verfügung gestellten Skiabonnemente anzusehen sind. Ist dies zu bejahen, wäre der Wert der Werbetätigkeiten zusätzlich zum bereits erhaltenen Entgelt grundsätzlich steuerbar (E. 2.2). Es ist daher in einem ersten Schritt zu prüfen, in welchem Verhältnis der Verkauf der Skiabonnemente durch den Beschwerdeführer und die Werbetätigkeiten des Verbands stehen (E. 3.2). Falls letztere als Gegenleistung (Entgelt) für den Verkauf der Skiabonnemente durch den Beschwerdeführer anzusehen sind, muss in einem zweiten Schritt die

Frage beantwortet werden, nach welchen Kriterien sich deren Wert bemisst (E. 3.3).

3.2

3.2.1 Ob ein steuerbares Leistungsverhältnis vorliegt, beurteilt sich danach, ob eine Leistung und ein Entgelt vorliegen, welche wirtschaftlich miteinander verknüpft sind (E. 2.1.2 ff.). Bei Tausch- und tauschähnlichen Geschäften ist von zwei steuerbaren Leistungen ausgehen, bei welchen jeweils die erhaltene Leistung als Entgelt für die eigene erbrachte Leistung anzusehen ist (E. 2.3.1). Da vorliegend unbestritten ist, dass einerseits Leistungen seitens des Beschwerdeführers erbracht wurden (nämlich der Verkauf der Skiabonnemente) und dass andererseits Werbetätigkeiten des Verbands für den Beschwerdeführer vorliegen, braucht lediglich noch geprüft zu werden, ob zwischen diesen die erforderliche wirtschaftliche Verknüpfung vorhanden ist. Die ESTV bringt diesbezüglich vor, dass der Verkauf der Skiabonnemente – zu einem reduzierten Preis – durch den Beschwerdeführer in einem inneren Zusammenhang mit den Werbetätigkeiten des Verbands stehe und deshalb diese als Teil der "Gegenleistung" anzusehen seien. Der Beschwerdeführer macht dagegen geltend, dass kein ursächlicher Zusammenhang zwischen dem Verkauf der Skiabonnemente und den Werbetätigkeiten des Verbands bestehe, da der Verkauf der Skiabonnemente zu Spezialkonditionen nicht von der Erbringung der Werbetätigkeiten abhängig gewesen sei. Bei der Prüfung, ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung vorliegt, muss primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abgestellt werden (E. 2.1.5), also auf die Sicht des Verbands. Es muss geklärt werden, ob dieser seine Werbetätigkeiten nur erbracht hat, weil er dafür verbilligte Skiabonnemente erhalten hat.

3.2.2 Zwar ist in erster Linie bei der Beurteilung, ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung vorliegt, auf die tatsächlichen, wirtschaftlichen Kriterien abzustellen, doch hat die zivilrechtliche Gestaltung immerhin Indizwirkung (E. 2.1.3). In zwei inhaltlich grösstenteils übereinstimmenden Verträgen vom 14. März 2005 (mit Rückwirkung auf den 1. Juli 2004) und vom 27. Mai 2008 (mit Gültigkeit ab 1. Juli 2008), welche jeweils als "Sponsoringvertrag" überschrieben wurden, werden die Leistungen des Beschwerdeführers als einer der "Sponsoren" bzw. "Hauptsponsoren" des Verbands und des Verbands als "Sponsornehmer" festgelegt (Ziff. 1). Vertragsgegenstand bildet gemäss Ziff. 2 der Verträge die Sponsorentätigkeit des Beschwerdeführers zu Gunsten des Verbands, wobei der Verband sich "im Gegenzug" dazu verpflichtet, "die Qualität und Professionalität

seiner Aktivitäten" sicherzustellen und "für eine optimale Inszenierung des Sponsors" besorgt zu sein. In Ziff. 3 der Verträge werden die vom Verband zu erfüllenden Verpflichtungen aufgelistet, welche im Wesentlichen darin bestehen, das Logo des Beschwerdeführers auf Drucksachen, der Website, Kleidern, Inseraten und Fahrzeugen zu platzieren. Die Kosten für die Werbemittel sind gemäss den Verträgen vom Beschwerdeführer zu tragen. Der Beschwerdeführer verpflichtet sich in Ziff. 4 der Verträge, jährlich Skiabonnemente für den Wiederverkauf zur Verfügung zu stellen und zwar zum Preis, welcher grundsätzlich "ein Viertel des aktuellen, offiziellen Verkaufspreises" beträgt (Vertrag vom 14. März 2005) bzw. welcher im Anhang des Vertrags aufgelistet ist und jährlich prozentual den Preisanpassungen der Abonnemente angepasst wird (Ziff. 4 Abs. 2 des Vertrags vom 27. Mai 2008).

3.2.3 Dass die Parteien ihre Rechtsbeziehungen in einem einzigen Vertrag regeln, zeigt, dass die Tätigkeiten des Beschwerdeführers und diejenigen des Verbands miteinander rechtlich verknüpft sind. Die Leistungen bedingen einander. Auch dass der Verband in Ziff. 2 der beiden Verträge ausdrücklich festlegt, dass der Verband die Werbetätigkeiten "im Gegenzug" zu den Leistungen des Beschwerdeführers erbringt, lässt die Folgerung zu, dass die Leistung des Verbands mit der Leistung des Beschwerdeführers privatrechtlich zusammenhängt.

3.2.4 Diese privatrechtlichen Vertragsbeziehung entfaltet Indizwirkung auf die Beurteilung der Frage, ob eine tatsächliche wirtschaftliche Verknüpfung der Leistungen des Beschwerdeführers und derjenigen des Verbands vorlag. Mit Blick auf die wirtschaftlichen Verhältnisse bringen weder der Beschwerdeführer noch die ESTV vor, dass die beiden Sponsoringverträge überwiegend nicht auch tatsächlich ihrem Inhalt entsprechend gelebt wurden. Auch die ins Recht gelegten Akten legen einen solchen Schluss nicht nahe. Würdigt man die privatrechtliche Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses, kann davon ausgegangen werden, dass der Verband seine Werbetätigkeiten nur erbrachte, weil der Beschwerdeführer seinerseits die Skiabonnemente billiger verkaufte. Es bestand mit anderen Worten somit eine für die mehrwertsteuerliche Beurteilung relevante innere, wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den Tätigkeiten der Vertragsparteien und damit ein steuerbares Leistungsverhältnis.

Daran vermag nichts zu ändern, dass gemäss den Vorbringen des Beschwerdeführers die Kosten der Werbemittel – entgegen den Bestimmungen in den Verträgen – nicht durch ihn selber, sondern durch den

Verband getragen wurden. Ob eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Leistung des Beschwerdeführers (Verkauf von Skiabonnementen) und derjenigen des Verbands (Werbetätigkeiten) vorliegt, bestimmt sich nämlich nicht nach der Kostenübernahme für die Werbemittel.

3.2.5 Wie dargelegt, ist bei der Beantwortung der Frage, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt, primär auf die Sicht (und die Motive) des Leistungsempfängers abzustellen (E. 2.1.5). Dass gemäss Vorbringen des Beschwerdeführers seine Verpflichtung zum Verkauf der Skiabonnemente zu Spezialkonditionen nicht von der Erbringung der Werbetätigkeiten durch den Verband abhängt – er mit anderen Worten die Skiabonnemente auch dann dem Verband zum reduzierten Preis zur Verfügung gestellt hätte, wenn dieser für ihn keine Werbetätigkeiten erbracht hätte – spielt dementsprechend für die mehrwertsteuerliche Beurteilung keine Rolle. Auch dass sein Motiv für den Verkauf zu Spezialkonditionen sich aus seinem Zweck, der touristischen Entwicklungsförderung im Kanton, ergibt, ist nach dem Ausgeführten mit Bezug auf die Frage nach dem Vorliegen eines Leistungsaustauschs unerheblich. Entscheidend ist alleine, dass der Leistungsempfänger seine Werbetätigkeiten vorgenommen hat, weil der Leistungserbringer ihm die Skiabonnemente zum reduzierten Preis verkauft hat. Eine solche kausale Verknüpfung ist – wie dargelegt – gegeben (E. 3.2.4).

3.2.6 Mit Blick auf die vorliegenden Sponsoringverträge, welche ausdrücklich den Beschwerdeführer und den Verband als Vertragsparteien nennen, kann auch dem Vorbringen des Beschwerdeführers, er trete nicht gegen aussen auf, nicht zugestimmt werden. Gemäss den beiden Verträgen stellt er in eigenem Namen und auf eigene Rechnung die Skiabonnemente dem Verband zu Spezialkonditionen zur Verfügung. Er tritt somit gegenüber dem Verband als Leistungserbringer auf, womit der Verkauf der Skiabonnemente mehrwertsteuerlich ausschliesslich ihm (und nicht seinen Mitgliedern) zuzuordnen ist (E. 2.1.5).

3.2.7 Im Ergebnis vermag der Beschwerdeführer somit mit seinem Vorbringen, dass zwischen ihm und dem Verband mit Bezug auf die erwähnten Leistungen kein Leistungsverhältnis besteht, nicht durchzudringen. Vielmehr ist als Zwischenresultat festzuhalten, dass ein tauschähnliches Leistungsverhältnis zwischen der Lieferung der verbilligten Abonnemente einerseits und dem Kaufpreis und den Werbeleistungen andererseits vorliegt.

3.3

3.3.1 In einem nächsten Schritt gilt es, die Höhe des Entgelts für den Verkauf der Abonnemente durch den Beschwerdeführer an den Verband festzulegen. Das Verfahren betrifft die Steuerpflicht des Beschwerdeführers, weshalb nur diejenigen Leistungen zu betrachten sind, aufgrund derer der Beschwerdeführer – und nicht der Verband – Entgelt vereinnahmte, das der Mehrwertsteuer unterliegt (E. 2.2 f.), d.h. Leistungen, bei denen der Beschwerdeführer Leistungserbringer und der Verband Leistungsempfänger war (E. 2.1.5). Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet mithin die mehrwertsteuerliche Behandlung beim Verband der von diesem dem Beschwerdeführer erbrachten Leistungen.

3.3.2 Zum Entgelt gehört alles, wie ausgeführt, was der Leistungsempfänger als Vermögenswert für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (E. 2.2). Bei einem tauschähnlichen Leistungsverhältnis wie dem vorliegenden (E. 3.2.7) ist der Wert der Werbetätigkeiten gemäss Art. 33 Abs. 4 aMWSTG Teil des zu versteuernden Entgelts. Das gesamthaft für die Lieferung der Skiabonnemente aufgewendete Entgelt setzt sich somit einerseits aus den Zahlungen des Verbands für die Abonnemente und andererseits aus dem Wert der vom ihm erbrachten Werbetätigkeiten zusammen. Die bereits geleisteten Zahlungen bilden vorliegend nicht Streitgegenstand und müssen deshalb nicht überprüft werden.

3.3.3 Vorliegend ist umstritten, mit welchem Wert die Werbetätigkeiten bei der Bemessung des Entgelts eingesetzt werden dürfen. Die ESTV bringt diesbezüglich vor, dass der Wert der Werbetätigkeiten sich am Wert der Leistung des Beschwerdeführers zu orientieren habe. Dementsprechend sei davon auszugehen, dass das Entgelt für die Werbetätigkeiten dem Betrag der Verbilligung der verkauften Skiabonnemente im Vergleich zu den offiziellen Verkaufspreisen entspreche, nämlich Fr. 1'102'897.--. Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, dass das Entgelt für seine Leistungen durch die Sponsoringverträge bereits "klar definiert" und daher nicht neu zu bemessen sei. In jedem Fall sei der Wert der Werbetätigkeiten marginal und "allerhöchstens" aufgrund einer Schätzung von Marketingexperten mit Fr. 20'000.-- zu beziffern. Es sei nicht sachgerecht, dass die ESTV zur Bemessung die offiziellen Verkaufspreise an Einzelpersonen heranziehe, da der Beschwerdeführer seine Leistungen nicht an Einzelpersonen erbringe.

3.3.4 Zunächst ist festzuhalten, dass bei einem tauschähnlichen Leistungsverhältnis grundsätzlich zwei voneinander selbstständige Leistun-

gen vorliegen, deren Entgelt sich nach dem Wert der jeweils anderen Leistung bemisst. Die Bemessung des Entgelts richtet sich mit anderen Worten nach dem Wert der Gegenleistung, vorliegend also nach der bereits deklarierten Zahlung für die Skiabonnemente und nach dem Wert der Werbetätigkeiten (E. 2.3.2). Grundsätzlich nicht entscheidend ist dagegen der Wert der Leistung des Beschwerdeführers an den Verband, also der Wert der verkauften Skiabonnemente. Nach diesem Wert würde sich nämlich lediglich die Bemessung des Entgelts für die Tätigkeiten des Verbands richten, welche vorliegend nicht Gegenstand des Verfahrens sind (E. 3.3.1).

3.3.5

3.3.5.1 Massgebend ist der Marktwert der Leistung. Dieser bestimmt sich in der Regel durch denjenigen Preis, der üblicherweise für dieselbe Leistung am Markt auf der gleichen Handelsstufe von einem Abnehmer der gleichen Kategorie zu bezahlen wäre (E. 2.3.2). Haben die Parteien einen sog. Austauschwert festgelegt, mit welchem sie den Wert der Leistungen definieren, kann grundsätzlich auf diesen abgestellt werden (E. 2.3.2; dazu E. 3.3.5.2). Die Wertbestimmung der Leistung kann allenfalls auch anhand des Werts der eingetauschten Leistung vorgenommen werden (E. 2.3.2; dazu E. 3.3.5.3).

Für die Bestimmung des Marktwerts hat die ESTV eine Schätzung vorzunehmen (E. 2.3.2). Dabei hat sie dieselben Grundsätze zu beachten, welche für eine pflichtgemässe Ermessenseinschätzung gemäss Art. 60 aMWSTG gelten. Die ESTV hat insbesondere eine Methode zu wählen, die auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (E. 2.4.1). Der Beschwerdeführer kann sich gegen eine Schätzung des Werts, welche mit einer der Wirklichkeit am Nächsten kommenden Methode vollzogen wurde, zur Wehr setzten, indem er darlegt, dass die von der ESTV vorgenommene Wertbestimmung offensichtlich fehlerhaft ist, und den Beweis für solche Behauptungen erbringt (E. 2.4.2).

3.3.5.2 Vorab ist festzuhalten, dass ein Austauschwert vorliegend nicht vorhanden ist. In beiden Sponsoringverträgen wird lediglich der vom Verband zu zahlende Kaufpreis für die verbilligten Skiabonnemente ausgewiesen. Der hier interessierende Wert der Werbetätigkeiten lässt sich dagegen aus den Verträgen nicht eruieren.

3.3.5.3 Die ESTV stellt für die Bemessung des Marktwerts der Werbetätigkeiten direkt auf den Betrag der Verbilligung der Skiabonnemente ab, also auf den "Restwert" – nach Abzug der Kaufpreiszahlung – der eingetauschten Leistung. Eine solche Vorgehensweise bietet sich insbesondere dann an, wenn aufgrund der Natur oder Beschaffenheit der Marktwert der Leistung nicht beziffert werden kann (E. 2.3.2). Diese Bemessungsmethode findet ihrer Rechtfertigung darin, dass in der Regel sowohl der Leistungserbringer als auch der Leistungsempfänger mit dem Austausch der Leistungen wirtschaftliche Zielsetzungen verfolgen und grundsätzlich eine (teilweise) unentgeltliche Zuwendung unter den Parteien nicht zu vermuten ist. In der Regel entsprechen sich also die ausgetauschten Leistungen wertmässig. Es kann nämlich davon ausgegangen werden, dass jedem der beiden Leistungserbringer die Gegenleistung des anderen so viel wert ist wie die eigene (E. 2.3.2). Diese Bewertungsmethode versagt aber ausnahmsweise in denjenigen Fällen, in denen die Marktwerte der ausgetauschten Leistungen einander nicht entsprechen, weil eine der Parteien mit ihrer (werthaltigeren) Leistungserbringung der Gegenpartei (z.B. als Folge einer ideellen Zweckverfolgung) einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffen will. Legt die ESTV in einem solchen Fall dennoch den Wert nach dieser Methode fest, trägt die Schätzung den individuellen Verhältnissen des Betriebs nicht Rechnung und ist nicht pflichtgemäss (E. 2.4.1).

3.3.5.4 Der Beschwerdeführer fördert gemäss seinem Vereinszweck insbesondere auch die touristische Entwicklung des Kantons A._____ (A.a). Er bringt vor, dass die Verbilligung im Vergleich zu den offiziellen Verkaufspreisen gewährt werde, um die Skisport interessierte Jugend des Verbands als zukünftige Kundschaft der Bergbahnen zu gewinnen und damit mithin auch den Tourismus im Kanton zu fördern. In Anbetracht der Zwecksetzung des Vereins ist damit davon auszugehen, dass es nicht in der Intention des Beschwerdeführers lag, dass sich der Wert seiner Leistung und jener des Verbands entsprechen. Es kann vielmehr angenommen werden, dass der Beschwerdeführer mit seiner Leistungserbringung mit Blick auf die touristische Förderung des Kantons A._____ bewusst in Kauf nahm, dass der Marktwert der zur Verfügung gestellten Skiabonnemente den Marktwert der vereinnahmten Werbeleistungen des Verbands übersteigt.

3.3.5.5 In Fällen (wie dem vorliegenden), in denen davon auszugehen ist, dass die ausgetauschten Leistungen im Marktwert nicht übereinstimmen, verlangen die tatsächlichen Gegebenheiten, für die Bemessung des

Marktwerts der Gegenleistung nicht auf denjenigen der Leistung abzustellen. Diese Vorgehensweise findet ihre Begründung – wie dargestellt – darin, dass bei einem Tausch oder einem tauschähnlichen Leistungsverhältnis grundsätzlich zwei selbstständig zu beurteilende Tätigkeiten vorliegen (E. 2.3.2), welche sich wertmässig nicht zwangsläufig entsprechen müssen.

3.3.5.6 Im Folgenden gilt es somit zu darzulegen, ob und wie der Marktwert der Werbetätigkeiten – direkt, d.h. ohne Abstellen auf die Verbilligung der Skiabonnemente – geschätzt werden könnte. Unbestrittenermassen wurde vom Beschwerdeführer kein Nachweis erbracht, dass die fraglichen Werbetätigkeiten, wie behauptet, tatsächlich mit höchstens Fr. 20'000.-- zu bemessen wären. Entsprechende Unterlagen wurden keine ins Recht gelegt. Die ESTV bringt diesbezüglich vor, dass gemäss Angaben des Beschwerdeführers dieser über keine Belege hinsichtlich des Werts der Werbetätigkeit verfüge. Es gilt aber zu berücksichtigen, dass es sich bei den vorliegenden Werbetätigkeiten nicht um solche handelt, welche atypisch sind. Für den Preis für die Platzierung von Logos auf Drucksachen, der Website, der Skibekleidung, in Inseraten, auf Fahrzeugen und Ähnlichem – also den Leistungen, die der Beschwerdeführer erhalten hat – besteht ein eigentlicher Markt, womit auch die Feststellung eines Marktpreises möglich sein sollte. Es ist auch davon auszugehen, dass der Verband dieselben oder vergleichbare Werbetätigkeiten nicht nur dem Beschwerdeführer, sondern auch noch weiteren Vertragspartnern erbracht und hierfür ein genau beziffertes Entgelt vereinnahmt hat. Da gemäss den Sponsoringverträgen sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Anschaffung und dem Unterhalt der Werbemittel zu Lasten des Beschwerdeführers gegangen sind und dieser jeweils vor der Tätigung der Ausgabe benachrichtigt werden musste, ist bei Vorhandensein einer Buchhaltung des Verbands auch die Anzahl und die Art der Werbeaktivitäten rekonstruierbar. Die von der ESTV ins Recht gelegten Bilanzen und Erfolgsrechnungen des Verbands für die Jahre 2007 bis 2010 legen den Schluss nahe, dass eine solche ordentliche Buchhaltung geführt wurde. Unter diesen Umständen und angesichts der Auskunftspflicht Dritter (Art. 61 Abs. 2 Bst. c aMWSTG bzw. Art. 73 Abs. 2 Bst. c MWSTG) ist es daher nicht nur möglich, sondern auch zumutbar, die nötigen Informationen zu beschaffen (E. 2.4.1). Dem Vorbringen der ESTV, der Wert der Werbetätigkeiten könne aufgrund ihrer Natur und Beschaffenheit nicht eruiert werden, ist demzufolge zu widersprechen.

3.3.5.7 Die ESTV hat somit mit Blick auf den Grundsatz, dass bei tauschähnlichen Verhältnissen zwei unabhängig voneinander zu beurteilende Leistungen vorliegen (E. 2.3.2), nicht diejenige Schätzungsmethode gewählt, welche mit zumutbarem Aufwand den tatsächlichen Verhältnissen am Nächsten kommt (E. 2.4.1). Der im eben beschriebenen Sinn direkt ermittelte Marktwert der Werbetätigkeiten hätte die Besonderheiten des vorliegenden Einzelfalls – nämlich, dass der Beschwerdeführer mit Blick auf seinen Zweck, den Kanton A._____ touristisch zu fördern, mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit in Kauf nahm, dass der Marktwert der Skiabonnemente denjenigen der Werbetätigkeiten übersteigt – berücksichtigt, was die von der ESTV vorgenommene Schätzung nicht tat. Die ESTV hat somit (vorerst noch) keine *pflichtgemässe* Schätzung im Sinne von Art. 60 aMWSTG vorgenommen, da es für sie – nachdem der Beschwerdeführer keine entsprechende Unterlagen beizubringen vermochte – zumutbar gewesen wäre, die mit Blick auf die pflichtgemässe Schätzung des Marktwerts der Werbeleistungen notwendigen Informationen beim Verband oder allenfalls bei anderen Dritten in Erfahrung zu bringen. Nur falls die Ermittlung des Marktwerts unabhängig von der Verbilligung beispielsweise aufgrund fehlender Unterlagen dennoch nicht möglich wäre – was zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht geklärt ist –, dürfte die ESTV auf weniger genaue Methoden wie beispielsweise auf die Verbilligung der Skiabonnemente als Vergleichswert für die Werbetätigkeiten abstellen.

3.4 Diese Würdigung rechtfertigt sich auch bei einer zurückhaltenden Überprüfung, wie sie das Bundesverwaltungsgericht bezüglich Schätzungen praktiziert (E. 2.4.3). Bei der von der ESTV gewählten Schätzungsmethode handelt es sich nicht um eine geeignete Methode, weil sie die Zwecksetzung des Beschwerdeführers, nämlich den Kanton A._____ touristisch zu fördern, nicht berücksichtigt. Die Beschwerde ist daher in Bezug auf die Bemessung des Werts der Werbetätigkeiten gutzuheissen und die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen (E. 2.6). Bei diesem Verfahrensausgang erübrigt es sich, auf das Vorbringen des Beschwerdeführers, die ESTV habe für die Bemessung des Marktwerts auf die falsche Abnehmerkategorie abgestellt, einzugehen.

3.5

3.5.1 Schliesslich bringt der Beschwerdeführer vor, der Verband sei zu Unrecht von 2003 bis 2007 im Mehrwertsteuerregister gelöscht gewesen. Die Löschung im Register sei 2003 fälschlicherweise erfolgt – wie selbst die ESTV zugebe. Wäre der Verband für die Jahre 2003 bis 2007 rechtmässig im Mehrwertsteuerregister eingetragen gewesen, hätte gemäss

seinem Vorbringen der Beschwerdeführer keine zusätzlichen Mehrwertsteuern abzuliefern, da er den diesbezüglichen Vorsteuerabzug in gleicher Höhe geltend machen könnte. Da die ESTV die versehentliche Löschung im Mehrwertsteuerregister zu verantworten habe, dürfe diese im vorliegend zu beurteilenden Fall aus "Vertrauensschutzgesichtspunkten" dem Beschwerdeführer nicht "zum Nachteil gereichen".

3.5.2 Für die Berufung auf den verfassungsrechtlichen Schutz des Vertrauens gegenüber dem staatlichen Handeln bedarf es einer gewissen Grundlage, durch welche die Behörde beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst hat (E. 2.5). Vorliegend vermag der Beschwerdeführer keine solche Grundlage zu nennen. Er bringt nicht vor, dass die ESTV ihm die subjektive Steuerpflicht des Verbands zugesichert hätte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer Kenntnis hatte von der Befreiung von der Steuerpflicht des Verbands in den Jahren 2003 bis 2007. Im Ergebnis wurde seine Leistungserbringung gegenüber dem Verband somit nicht durch ein bestimmtes Verhalten der ESTV beeinflusst. Es fehlt damit ein behördliches Verhalten, welche beim Beschwerdeführer eine Erwartung ausgelöst hätte. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, die Nachbelastung sei unter dem "Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes" rechtswidrig, ist somit nicht gerechtfertigt. Da somit der Verband in den Jahren 2003 bis 2007 nicht subjektiv steuerpflichtig war, kann sich der Beschwerdeführer auch nicht auf die Praxis der ESTV berufen, welche für Tausch- und tauschähnliche Geschäfte den Vorsteuerabzug unter gewissen Voraussetzungen nachträglich erlaubt.

4.

4.1 Bei diesem Verfahrensausgang erweist sich die Streitsache mit Bezug auf die Bemessung des Werts der Werbetätigkeiten zwar als noch unentschieden. Da die Rückweisung indessen Folge einer vom Bundesverwaltungsgericht als unzutreffend erachteten Rechtsauffassung der Vorinstanz ist, muss der Beschwerdeführer diesbezüglich keine Verfahrenskosten tragen und gilt als prozessual obsiegend. Der dem Bundesverwaltungsgericht einbezahlte Kostenvorschuss im Umfang von Fr. 3'300.-- ist damit dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückzuerstatten. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG).

4.2 Die ESTV hat dem Beschwerdeführer im Rahmen seines Obsiegens die ihm erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die

Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der Beschwerdeführer hat keine Kostennote eingereicht. Das Bundesverwaltungsgericht hat deshalb die Entschädigung aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Eine Verpflichtung des Bundesverwaltungsgerichts, den Beschwerdeführer zur Einreichung der Kostennote aufzufordern, besteht angesichts des klaren Wortlauts der Bestimmung nicht (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 4.84). Angesichts der Schwierigkeit der rechtlichen Fragestellungen und des Umfangs der Ausführungen des Beschwerdeführers zu den relevanten Fragen wird die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ermessensweise auf Fr. 5'000.-- (inkl. MWST) festgesetzt.

(Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. September 2011 wird aufgehoben und die Sache zur Fällung eines neuen Entscheids im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss im Gesamtbetrag von Fr. 3'300.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 5'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Ralf Imstepf

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: