Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1591/2014

Urteil vom 25. November 2014

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A._____ AG,
vertreten durch St. Galler Steuerexperten AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Leistungsaustausch; Bemessungsgrundlage (2010-2011).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in B._____ bezweckt die Erschliessung, den Betrieb und die Sicherung von Schneesport-, Ausflugs- und Wandergebieten, namentlich den Betrieb von Transportanlagen zur Beförderung von Personen. Die Steuerpflichtige ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Nach einer Kontrolle bei der Steuerpflichtigen im August und Dezember 2012 erliess die ESTV am 21. Januar 2013 die «Einschätzungsmitteilung Nr. […] / Verfügung». Damit belastete sie für die Steuerperioden 2010 und 2011 (Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2011) einen Steuerbetrag von Fr. 107'581.- zuzüglich Verzugszins seit dem 15. April 2011 (mittlerer Verfall) nach. Zur Begründung führte sie insbesondere aus, die Steuerpflichtige habe zu Unrecht Umsätze aus einem «Verrechnungsgeschäft» mit der Bank C._____ (nachfolgend: C._____) nicht deklariert, was eine Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 91'946.60 begründe.

B.
Mit einem als «Einsprache» bezeichneten Schreiben vom 20. Februar 2013 liess die Steuerpflichtige bei der ESTV in der Hauptsache beantragen, die Nachbelastung gemäss der «Einschätzungsmitteilung Nr. […] / Verfügung» sei im Umfang von Fr. 91'946.60 aufzuheben und der Steuerpflichtigen sei dieser von ihr bereits bezahlte Betrag zuzüglich Vergütungszinsen zurückzuerstatten.

C.
Mit «Einspracheentscheid» vom 20. Februar 2014 wies die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die «Einsprache» ab (Dispositiv-Ziff. 1 des «Einspracheentscheids»). Zugleich bestätigte sie die mit der «Einschätzungsmitteilung Nr. […] / Verfügung» vom 21. Januar 2013 geltend gemachte Forderung, indem sie anordnete, dass die Steuerpflichtige der ESTV für die Steuerperioden 2010 und 2011 Fr. 107'581.- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugzins seit dem 15. April 2011 (mittlerer Verfall) schulde und zu bezahlen habe (Dispositiv-Ziff. 2 des «Einspracheentscheids»).

Zur Begründung führte die Vorinstanz im Wesentlichen aus, dass die Steuerpflichtige mit der C._____ einen Vertrag geschlossen habe, in welchem die wechselseitig zu erbringenden Leistungen detailliert um-

schrieben seien. Die Steuerpflichtige habe sich in diesem Vertrag dazu verpflichtet, unter voller Kostenübernahme ihre Tageskarten zum halben Preis an Mitglieder der C._____ und bestimmte weitere Personen zu verkaufen. Im Gegenzug sei die C._____ beauftragt worden, Werbeleistungen für die Steuerpflichtige zu erbringen. Die C._____ habe sich nämlich dazu verpflichtet, das Logo der Steuerpflichtigen in einer Angebotsbroschüre, auf der Internetseite der C._____ und nach Möglichkeit in weiteren Kommunikationsmitteln zu integrieren sowie eine Vielzahl sonstiger Werbeaktivitäten durchzuführen.

Mehrwertsteuerlich handle es sich beim Leistungsverhältnis zwischen der C._____ und der Steuerpflichtigen um ein tauschähnliches Geschäft, weshalb der Wert jeder Leistung als Entgelt für die andere zu qualifizieren sei. Vorliegend rechtfertige sich die Annahme, dass der Wert der von der C._____ erbrachten Werbeleistungen dem Wert der Leistungen der Steuerpflichtigen, also dem Gesamtbetrag der Verbilligung der Tageskarten um jeweils 50 %, entspreche. Der nach letzterem, vorliegend unumstrittenen Betrag bemessene Wert der Werbetätigkeiten der C._____ stelle das Entgelt für die Leistungen der Steuerpflichtigen dar. Unter Zugrundelegung dieses Entgelts resultiere die von der Steuerpflichtigen bestrittene Steuernachbelastung in der Höhe von Fr. 91'946.60.

D.

Mit Eingabe vom 22./24. März 2014 liess die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben. Sie stellt folgendes Rechtsbegehren (Beschwerde, S. 2):

> «Der Einspracheentscheid der ESTV vom 20. Februar 2014 […] sei im Betrag von CHF 91'946.60 herabzusetzen. Die von der Steuerpflichtigen aufgrund der Einschätzungsmitteilung Nr. [...] geleistete Steuerzahlung sei der Einsprecherin im Betrag von CHF 91'946.60 zuzüglich Vergütungszinsen zurückzuzahlen. […]
>
> Sollten Werbe- und Kommunikationsleistungen von C._____ [recte: allfällige von der Steuerpflichtigen erbrachte Leistungen] im Rahmen eines konstruierten Verrechnungsgeschäftes steuerbar sein, seien als Bemessungsgrundlage für den Wert der Werbeleistung CHF 38'737 zugrunde zu legen und der Einspracheentscheid der ESTV entsprechend herabzusetzen. […]
>
> Sollten weder der Hauptantrag noch der Eventualantrag gutgeheissen werden, seien bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage die effektiv erzielten Tageskartenpreise gemäss nachfolgender Ziff. 4.2.2 [der Beschwerdebegründung] zugrunde zu legen und der Fall an die ESTV zur neuen Berechnung zurückzuweisen. […]

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.»

Die Beschwerdeführerin erklärt in der Begründung ihres Rechtsmittels insbesondere, entgegen der Auffassung der Vorinstanz habe kein Leistungsaustausch zwischen der C._____ und der Beschwerdeführerin stattgefunden. Die Umsätze aus dem Verkauf der Tageskarten an die Mitglieder und Kunden der C._____ habe die Beschwerdeführerin deklariert und versteuert. Im Übrigen betrage der Wert der von der C._____ erbrachten Werbeleistungen lediglich Fr. 38'737.- und hätten die regulären Tageskartenpreise – wie in Ziff. 4.2.2 der Beschwerde dargelegt werde – nach Haupt- und Nebensaison, nach Teilskigebiet der Beschwerdeführerin, nach der Zahl der am jeweiligen Tag in Betrieb genommenen Anlagen und nach Art des Tageskartenbezügers variiert.

E.
Mit Vernehmlassung vom 12. Mai 2014 beantragt die Vorinstanz, mit Bezug auf die mit der Beschwerde gestellten Haupt- und Eventualanträge sei das Rechtsmittel unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen und der angefochtene «Einspracheentscheid» sei zu bestätigen. Zudem verlangt die Vorinstanz hinsichtlich des Subeventualantrages der Beschwerde die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels.

F.
Mit Replik vom 16. Juni 2014 äussert sich die Beschwerdeführerin insbesondere zu ihren Einnahmen aus den im Rahmen der Aktion mit der C._____ in den Jahren 2010 und 2011 vergünstigt abgegebenen Tageskartenpreisen. Unter Beilage einer dazu erstellten Auswertung führt sie aus, bei Abstellen auf die Tageskartenpreise ergebe sich eine Reduktion der Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 218.- für das Jahr 2010 und Fr. 454.- für das Jahr 2011. Die Beschwerdeführerin stellt in der Replik sodann den Antrag, die Sache sei an die Vorinstanz zur weiteren Abklärung zurückzuweisen, soweit der Wert der von der C._____ erbrachten Werbe- und Kommunikationsleistungen nicht wie in der Beschwerde beantragt gestützt auf eine mit der Beschwerde eingereichte Auswertung als nachgewiesen erachtet werde (vgl. Replik, S. 3).

G.
Die Vorinstanz «präzisiert» mit Duplik vom 18. Juli 2014 ihre Vernehmlassungsanträge: Nunmehr beantragt sie, «dass die Beschwerde im Umfang von Fr. 672.- gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen sei - unter vollständiger Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin» (Duplik, S. 1).

H.
Auf weitere Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit erforderlich, im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Vorliegend stellt jedenfalls der angefochtene «Einspracheentscheid» vom 20. Februar 2014 eine solche Verfügung dar (vgl. dazu ausführlich die neuere Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu seiner funktionalen Zuständigkeit zur Behandlung von Beschwerden gegen «Einspracheentscheide» der ESTV, die im Zuge von «Einsprachen» gegen Einschätzungsmitteilungen ergangen sind: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 1.2.3, A-3779/2013 vom 9. Januar 2014 E. 1.2.2 und 1.2.3, je mit zahlreichen Hinweisen, sowie [erstmals] A-707/2013 vom 25. Juli 2013 insbesondere E. 1.2.3 und 4.2 f.; zur grundsätzlichen Unzulässigkeit, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG auszugestalten, vgl. BGE 140 II 202 E. 5 f.). Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.
Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Der vorliegende Sachverhalt betrifft Steuerperioden ab dem 1. Januar 2010 und somit solche ausschliesslich nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes, womit einzig dieses zur Anwendung kommt. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) verwiesen wird,

liegt der Grund darin, dass diese – wo nicht anders vermerkt – im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

3.
In Übereinstimmung mit der Darstellung der Beschwerdeführerin, wonach sie aufgrund der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» eine Steuerzahlung geleistet hat, ergibt sich aus einer aktenkundigen Zinsabrechnung, dass die Beschwerdeführerin den nach der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» geschuldeten Betrag von Fr. 107'581.- am 13. Februar 2013 bezahlt hat (Akten Vorinstanz, act. 40 Blatt 2). Nichts daran ändern kann der Umstand, dass bei der in dieser Zinsabrechnung festgehaltenen Zahlung die Nummer einer anderen Einschätzungsmitteilung bzw. Ergänzungsabrechnung steht.

Die Zahlung vom 13. Februar 2013 wurde vor der Erhebung der Einsprache vom 20. Februar 2013 geleistet. Deshalb könnte sich die Frage stellen, ob die streitige Steuerforderung im Umfang dieser Zahlung aufgrund von Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG, wonach die Steuerforderung unter anderem durch die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung durch die steuerpflichtige Person rechtskräftig wird, schon vor Erlass des «Einspracheentscheids» der Vorinstanz in Rechtskraft erwachsen ist. Diese durch die Parteien nicht aufgeworfene Frage ist jedoch zu verneinen. Denn es kann nicht Sinn und Zweck von Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG sein, in Fällen wie dem vorliegenden, bei welchem die Steuerbehörde zu Unrecht eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung ausgestaltet hat (vgl. E. 1.1), vor Ablauf der darin genannten Rechtsmittelfrist allein aufgrund der vorbehaltlosen Zahlung durch den – eine Einsprache zu erheben beabsichtigenden und damit Widerspruch gegen die Einschätzungsmitteilung leistenden – Steuerpflichtigen zu dessen Ungunsten den Eintritt der Rechtskraft der Steuerforderung anzunehmen. Diese Sichtweise rechtfertigt sich in casu umso mehr, als zum Zeitpunkt der Bezahlung der Forderung gemäss Einschätzungsmitteilung die Gerichte noch nicht verbindlich auf die grundsätzliche Unzulässigkeit erkannt haben, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung auszugestalten (vgl. E. 1.1).

4.
4.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen grundsätzlich die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwar-

tung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG; vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, Bundesblatt [BBl] 2008 6885 ff., 6939). Zu den Dienstleistungen zählt namentlich die Überlassung immaterieller Werte und Rechte (vgl. Art. 3 Bst. e Ziff. 1 MWSTG).

Damit von einer Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne gesprochen werden kann, muss sie die betriebliche Sphäre verlassen und muss sie sich an einen Leistungsempfänger richten. Eine mehrwertsteuerrechtliche Leistung setzt, wie die Rede von der Einräumung eines wirtschaftlichen Wertes «an eine Drittperson» in Art. 3 Bst. c MWSTG zeigt, somit das Vorhandensein mehrerer Beteiligter – eines Leistungserbringers und eines Leistungsempfängers – voraus (vgl. zum früheren Recht: Urteil des Bundesgerichts 2C_836/2009 vom 15. Mai 2012 E. 5.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3931/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.4, A-3696/2012 vom 14. Juni 2013 E. 2.1.4). Reine Innenleistungen sind demnach mehrwertsteuerrechtlich nicht relevant (ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 612).

4.2 Damit eine steuerbare Leistung vorliegt, muss sie im Austausch mit einem Entgelt erfolgen (sog. «Leistungsverhältnis»). Besteht zwischen Leistungserbringer und -empfänger kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant (statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-457/2014 vom 21. August 2014 E. 3.2.1). Das Entgelt ist nach Art. 3 Bst. f MWSTG der Vermögenswert, «den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet».

4.2.1 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; 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»). 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; BVGE 2007/23 E. 2.3.2, mit Hinweisen). Für die Annahme eines Leistungsverhältnisses genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Ausreichend kann

folglich auch sein, wenn einer Leistung ein erwartetes (Üblichkeit) oder erwartbares Entgelt gegenübersteht, das heisst dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse die Entrichtung eines Entgelts aus (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3931/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.3).

Nicht von Bedeutung für die Frage des Leistungsverhältnisses ist, ob das Entgelt wertmässig der erbrachten Leistung entspricht bzw. ob die Leistung freiwillig oder aufgrund eines Rechtsanspruchs erfolgt. Entscheidend ist allein, dass eine Leistung im Austausch gegen ein Entgelt erbracht wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3, mit weiteren Hinweisen).

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 (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, 1999, S. 230 ff.; IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 20; CLAUDIO FISCHER/CLAUDE GROSJEAN, Der Leistungsbegriff, in: 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-544/2013 vom 30. Oktober 2014 E. 2.1.4; a.A. CAMENZIND et al., a.a.O., N. 650 f.; HANS GEORG RUPPE/MARKUS ACHATZ, [österreichisches] Umsatzsteuergesetz Kommentar, Wien 2011, § 1 N. 67).

4.2.2 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3.2.1, A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.1). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich laut Art. 20 Abs. 1 MWSTG nach dem Aussenauftritt. Das mehrwertsteuerlich relevante Handeln wird demgemäss grundsätzlich demjenigen zugeord-

net, der gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3.2.1; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: ASA 78 S. 772). 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-6198/2012 vom 3. September 2013 E. 3.1.1). Das Handeln im eigenen Namen ist mutatis mutandis ebenso entscheidend für die Bestimmung des Leistungsempfängers (vgl. zum früheren Recht Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6367/2011 vom 14. August 2012 E. 2.2.4).

4.2.3 Ein Tausch oder tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn als Entgelt für eine Leistung nicht ein Geldbetrag, sondern eine andere Leistung erbracht wird. Die Besonderheit besteht darin, dass hier zwei selbständige Leistungen vorliegen. Ein Tausch liegt vor, wenn beide Parteien einen Gegenstand liefern und somit beide Parteien Leistungserbringer und Leistungsempfänger sind. Ein tauschähnlicher Umsatz ist dagegen gegeben, wenn als Entgelt für eine Dienstleistung eine Lieferung oder eine Dienstleistung erbracht wird (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 [auszugsweise veröffentlicht in: ASA 83 S. 156 ff.] E. 2.2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5279/2011 vom 1. März 2013 E. 2.1.2).

4.2.4 Beim Sponsoring, bei welchem eine natürliche oder juristische Person Geld- oder Sachleistungen aufwendet, um auf diese Weise einzelne Personen, Personengruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen zu fördern sowie zugleich eigene unternehmensbezogene Marketing- und Kommunikationsziele zu verfolgen, liegt als Gegenleistung regelmässig eine Werbe- oder Bekanntmachungsleistung vor, die in der Nennung des Sponsors (in Wort und/oder Bild) besteht und dessen Bekanntheitsgrad und/oder dessen Ansehen in der Öffentlichkeit positiv beeinflussen soll (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 [auszugsweise veröffentlicht in: ASA 83 S. 156 ff.] E. 2.2.2, mit Hinweisen).

Das Sponsoring beruht begriffsnotwendig auf einer konkreten Gegenleistung. Insofern unterscheidet es sich von Spenden (vgl. zum früheren Recht Urteil des Bundesgerichts 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 [auszugsweise veröffentlicht in: ASA 83 S. 156 ff.] E. 2.2.3), die gemäss

Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG mangels Leistung nicht als Entgelt gelten. Spenden werden (neurechtlich) in Art. 3 Bst. i MWSTG definiert als freiwillige Zuwendungen in der Absicht, den Empfänger ohne Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinne zu bereichern. Letztere Bestimmung sieht zudem vor, dass eine Zuwendung auch dann als Spende gilt, wenn sie in einer Publikation in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders verwendet wird. Diese Regelung dient der Abgrenzung von (mangels Entgelts bzw. Leistungsaustauschs) nicht steuerbaren Verdankungen von Spenden von den grundsätzlich steuerbaren Werbe- bzw. Sponsoringleistungen (vgl. FELIX GEIGER, in: ders./Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 3 N. 52; zur Steuerausnahme von Bekanntmachungsleistungen bei gemeinnützigen Organisationen vgl. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 in Verbindung mit Art. 3 Bst. j MWSTG).

Eine Nennung einer Zuwendung «in neutraler Form» im Sinne von Art. 3 Bst. i MWSTG kann nach Verwaltungspraxis und Doktrin nur vorliegen, wenn die Nennung des Zuwendenden in der Publikation nicht mit Werbeslogans versehen ist, darin nicht auf seine Produkte hingewiesen wird und auch keine zusätzlichen Bemerkungen zu seiner Geschäftstätigkeit enthalten sind (MWST-Info 05 «Subventionen und Spenden», Ziff. 2.2.1; GEIGER, MWSTG Kommentar, Art. 3 N. 53, mit Hinweisen).

Nach der Praxis besteht bei Sponsoringleistungen kommerziell tätiger Unternehmen die Vermutung, dass diese auf einem steuerbaren Leistungsaustausch beruhen, sofern das Sponsoring in unmittelbarem Zusammenhang zu den geschäftlichen Aktivitäten steht (sog. Entgeltlichkeitsvermutung). Unter Vorbehalt des Beweises des Gegenteils ist deshalb davon auszugehen, dass solche Sponsoringleistungen keinen Anteil einer «echten», das heisst gegenleistungslosen Spende enthalten und die Veröffentlichung des Logos kommerziell tätiger Unternehmen auch entsprechende Public-Relations-Wirkungen nach sich zieht (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 [auszugsweise veröffentlicht in: ASA 83 S. 156 ff.] E. 2.2.7).

4.3

4.3.1 Das Entgelt stellt nicht nur Tatbestandselement des Steuerobjekts dar, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (Art. 24 MWSTG; vgl. statt vieler: BGE 132 II 353 E. 4.1; BVGE 2011/44 E. 3.1). Art. 24 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass die Steuer vom tatsächlich

empfangenen Entgelt berechnet wird. Entscheidend ist somit nicht mehr wie unter altem Recht, was der Empfänger der Leistung oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (statt vieler: BGE 126 II 443 E. 6a). Massgeblich ist vielmehr der tatsächliche Vermögenszugang beim Leistungserbringer (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2632/2013 vom 26. Februar 2014 E. 2.3; BAUMGARTNER et al., a.a.O., 2010, § 6 N. 5; FELIX GEIGER, MWSTG Kommentar, Art. 24 N. 3).

4.3.2 Bei Tauschverhältnissen (vgl. E. 4.2.3) gilt der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung (Art. 24 Abs. 3 MWSTG). Für jede Leistung gilt somit 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). 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 (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.3). Der Wert der jeweiligen Leistungen kann sich bei Tauschverhältnissen auch aus dem sog. Austauschwert ergeben, falls die Vertragsparteien in ihrer Tauschvereinbarung einen solchen festgesetzt haben (CAMENZIND et al., a.a.O., Rz. 1486).

Ist die originäre Bewertung der Leistung beim Tausch von Gegenständen oder tauschähnlichen Umsätzen beispielsweise wegen Fehlens näherer Angaben ausgeschlossen, darf der Wert nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts in Ableitung von der anderen Leistung, das heisst derivativ, bestimmt werden. Jedem der beiden Leistungserbringer ist die Gegenleistung des anderen in der Regel so viel wert wie die eigene, weshalb sie grundsätzlich je die vollumfängliche Bemessungsgrundlage der Steuer bilden und die Gleichwertigkeit der beiden sich gegenüberstehenden Leistungen zu vermuten ist. Diese Gleichwertigkeitsvermutung ist indessen als gesetzliche (Tatsachen-)Vermutung dem Beweis des Gegenteils zugänglich (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 [auszugsweise veröffentlicht in: ASA 83 S. 156 ff.] E. 2.2.5).

5.

5.1 Vorliegend hat die Beschwerdeführerin mit der C._____ eine als «Marketingkooperation» bezeichnete Vereinbarung vom 2./6. September 2010 abgeschlossen (vgl. Akten Vorinstanz, act. 41 Beilage 2). Der Ver-

trag sieht eine von den Parteien gemeinsam organisierte «Ski-Promotion» für die Mitglieder der C._____ vor (Ziff. 3 des Vertrages). In diesem Zusammenhang verpflichtet sich die Beschwerdeführerin gemäss dem Vertrag, an Mitglieder der C._____, an Jugendliche, welche über ein «G._____-Konto» bei der C._____ verfügen, sowie – mit gewissen Einschränkungen in zeitlicher Hinsicht – an H._____-Mitglieder *eine Tageskarte zum halben Preis* gegen Abgabe eines entsprechenden Gutscheins *zu verkaufen* und den eingeräumten Preisnachlass der Aktion vollumfänglich zu übernehmen (vgl. Ziff. 4.1, 4.4 und 4.8 des Vertrages). Die C._____ ist nach dem Vertrag unter anderem verpflichtet, die Aktion insbesondere auf ihrer Homepage, in ihren Filialen, an ihren Bankomaten sowie in einem Mitglieder-Magazin zu bewerben und die Vermarktungskosten zu übernehmen (vgl. Ziff. 5 des Vertrages).

Im Streit liegt zunächst die Frage, ob im Rahmen der erwähnten Vereinbarung vom 2./6. September 2010 zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ mehrwertsteuerlich relevante Leistungen erbracht wurden bzw. ob von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch zwischen den Parteien dieses Vertrages auszugehen ist.

5.2

5.2.1 Ob ein steuerbares Leistungsverhältnis vorliegt, beurteilt sich danach, ob eine Leistung und ein Entgelt vorliegen, welche wirtschaftlich miteinander verknüpft sind (E. 4.2.1 ff.). Beim Tausch und tauschähnlichen Geschäften ist von zwei steuerbaren Leistungen auszugehen, bei welchen jeweils die erhaltene Leistung als Entgelt für die eigene erbrachte Leistung anzusehen ist (E. 4.2.3). Wer als Leistungserbringer zu gelten hat, bestimmt sich nach konstanter Rechtsprechung nach dem Aussenauftritt der beteiligten Personen (vgl. E. 4.2.2).

Unbestrittenermassen schlossen die Beschwerdeführerin und die C._____ einen Vertrag, in welchem sich Erstere gegenüber der C._____ verpflichtete, Tageskarten zum halben Preis an Mitglieder der C._____ und bestimmte weitere Personen zu verkaufen. Mit anderen Worten erhielt die C._____ von der Beschwerdeführerin aufgrund des erwähnten Vertrages Rechte im Zusammenhang mit der Möglichkeit des vergünstigten Bezugs von Tageskarten durch Mitglieder der C._____ und weitere Personen. Mehrwertsteuerrechtlich hat somit die Beschwerdeführerin zugunsten der C._____ Dienstleistungen erbracht.

5.2.2 Es fragt sich, ob die erwähnten Dienstleistungen (E. 5.2.1) entgeltlich erbracht wurden.

Wie dargelegt verpflichtete sich die C._____, die vereinbarte Aktion (und die Beschwerdeführerin) auf bestimmte Arten zu bewerben und die Vermarktungskosten zu übernehmen (vgl. E. 5.1). Die C._____ versprach insbesondere auch, das Logo der Beschwerdeführerin auf einer den Mitgliedern der Bank zu verteilenden Angebotsbroschüre und der Internetseite der Bank zu integrieren (vgl. Ziff. 5.1 des Vertrages vom 2./6. September 2010). Es ist unbestritten, dass die C._____ die hier genannten, unter Ziff. 5 des Vertrages mit dem Titel «Leistungen C._____» aufgeführten Leistungen tatsächlich erbracht hat. Diese Bekanntmachungsleistungen für die Beschwerdeführerin gehen weit über das hinaus, was als Nichtentgelt in Form einer blossen Danksagung qualifiziert werden könnte (vgl. E. 4.2.4). Dies zeigt sich namentlich am aktenkundigen Auszug aus dem Kundenmagazin «D._____» der C._____, wo unter Verwendung des Logos der Beschwerdeführerin die von dieser angebotenen Skipisten mit dem Versprechen der «schönsten und aufregendsten Wintererlebnisse» angepriesen werden (vgl. Akten Vorinstanz, act. 45 Blatt 3, Rückseite). Mit anderen Worten kann aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin eine Spende, also eine unentgeltliche Zuwendung an die C._____ erbracht hat.

Es liegen somit wirtschaftlich (wie auch zivilrechtlich) betrachtet von der C._____ erbrachte Werbeleistungen zugunsten der Beschwerdeführerin vor, welche als Entgelt für die von dieser erbrachten Leistungen qualifiziert werden können, soweit die sich gegenüberstehenden Leistungen wirtschaftlich miteinander verknüpft sind.

5.3 Die erforderliche wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den von der Beschwerdeführerin erbrachten Dienstleistungen und den Werbeleistungen der C._____ zugunsten der Beschwerdeführerin ist gegeben. Beim vorliegenden Sachverhalt kann nämlich nur davon ausgegangen werden, dass die C._____ die erwähnten Werbeleistungen erbrachte, um von der Beschwerdeführerin die (letztlich) den Mitgliedern der C._____ und bestimmten weiteren Personen offen stehende Möglichkeit eingeräumt zu erhalten, Tageskarten vergünstigt zu beziehen; und umgekehrt. Darauf deutet insbesondere der Umstand hin, dass der Vertrag zwischen der C._____ und der Beschwerdeführerin unter anderem als Kooperationsziel in einem Zug ein «attraktives Angebot für C._____-Mitglieder

sowie [eine] attraktive Werbung für das teilnehmende Ski-Gebiet/Destination» nennt (vgl. Ziff. 2 der Vereinbarung vom 2./6. September 2010). Diese doppelte Zielsetzung legt den Schluss nahe, dass die sich in casu gegenüberstehenden Leistungen doppelseitig wirtschaftlich miteinander verknüpft sind.

Für die Bejahung der wirtschaftlichen Verknüpfung der erwähnten Leistungen bzw. für einen Leistungsaustausch spricht sodann auch der Umstand, dass vorliegend die Entgeltlichkeitsvermutung – namentlich weil die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit ihren geschäftlichen Aktivitäten standen – ebenfalls zum Zug kommen muss. Auch aufgrund dieser Vermutung ist somit anzunehmen, dass ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ erfolgte (vgl. E. 4.2.4).

5.4 Die Vorbringen der Beschwerdeführerin stellen das Vorliegen eines mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausches zwischen ihr und der C._____ nicht begründet in Frage. Insbesondere vermögen sie die Entgeltlichkeitsvermutung nicht zu widerlegen:

5.4.1 Die Beschwerdeführerin erklärt, vereinbart und umgesetzt worden sei zwischen der C._____ und ihr «sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich eine gemeinsame Werbeaktion beider Vertragspartner mit eigenen Interessen, die sie ähnlich einer Interessensgemeinschaft oder einer einfachen Gesellschaft in gemeinsamer Zusammenarbeit verfolgen woll[t]en» (Beschwerde, S. 8). Infolgedessen stehe kein Leistungsaustausch in Frage, sei es doch den beiden Vertragsparteien lediglich um die Nutzung von Synergien und die Erzielung eigener Vorteile aus der Zusammenarbeit gegangen.

Die Beschwerdeführerin konzediert selbst, dass sie und die C._____ im Rahmen der Kooperationsvereinbarung je eigene Interessen verfolgt hätten. Damit bildete sie aber – wie sie an sich selbst einräumt – mit der C._____ gerade keine einfache Gesellschaft, liegt doch eine solche nur vor bei einer vertragsmässigen Verbindung von zwei oder mehreren Personen zur Erreichung *eines gemeinsamen Zwecks* mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln (vgl. Art. 530 OR). Ihr sinngemässes Vorbringen, zwischen der C._____ und der Beschwerdeführerin seien infolge Vorliegens einer einfachen Gesellschaft lediglich mehrwertsteuerrechtlich irrelevante Innenleistungen (vgl. E. 4.1) erbracht worden, verfängt deshalb von vornherein nicht.

5.4.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet, der C._____ Leistungen erbracht zu haben, indem sie geltend macht, sie habe der C._____ keine Vergünstigungsansprüche übertragen. Ein Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ über Vergünstigungsansprüche könne gar nicht rechtsgültig zustande gekommen sein. Denn der Kaufpreis für die Vergünstigungsansprüche sei bei Vertragsschluss weder bestimmt noch bestimmbar gewesen, weil die Tageskartenpreise nicht an allen Tagen gleich hoch festgesetzt gewesen seien, die Zahl der verbilligt verkauften Tageskarten nicht im Voraus bestimmt gewesen sei und im Nachhinein auch keine «Abrechnung» stattgefunden habe (vgl. Beschwerde, S. 8).

Wie erwähnt hat die Beschwerdeführerin der C._____ Rechte im Zusammenhang mit dem vergünstigten Bezug von Tageskarten eingeräumt und liegen damit mehrwertsteuerrechtlich gesehen Dienstleistungen zugunsten der C._____ vor (E. 5.2.1). Daran vermag die rein zivilrechtliche Argumentation der Beschwerdeführerin einerseits und der Umstand andererseits, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages vom 2./6. September 2010 die Zahl der die Vergünstigung tatsächlich beanspruchenden Personen und (infolge variierender Tageskartenpreise) die betragsmässige Höhe der Vergünstigung weder bestimmt noch bestimmbar waren, nichts zu ändern. Keine Rolle spielt in diesem Zusammenhang auch, ob im Nachhinein eine Abrechnung unter den Parteien dieses Vertrages betreffend die gewährten Rabatte erfolgte (vgl. dazu auch hinten E. 5.4.4).

5.4.3 Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, der Vertrag vom 2./6. Dezember 2010 räume den Mitgliedern der C._____ gegenüber dieser Bank keine direkten Vergünstigungsansprüche ein.

Das Verhältnis zwischen den Mitgliedern der C._____ (und den weiteren, im Vertrag vom 2./6. Dezember 2010 als Tageskartenbezüger genannten Personen) zum einen und der C._____ zum anderen schliesst unabhängig von seiner Ausgestaltung das Vorliegen des hiervor erwähnten Leistungsaustausches zwischen der C._____ und der Beschwerdeführerin nicht aus. Dementsprechend ist nicht entscheidend, ob der Vertrag vom 2./6. Dezember 2010 direkte Vergünstigungsansprüche gegenüber der C._____ vorsieht. Ebenso wenig von Belang ist aus diesem Grund die Frage, welche Rechtsnatur die seitens der C._____ abgegebenen «Gutscheine» zum verbilligten Bezug der Tageskarten der Be-

schwerdeführerin aufwiesen (anders jedoch Beschwerde, S. 13 f.; Replik, S. 2).

Selbst bei der genannten, rein zivilrechtlichen Betrachtungsweise der Beschwerdeführerin, welche nicht entscheidend ist, sondern nur Indizwirkung hat (vgl. E. 4.2.1), hätte also die Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen der C._____ einerseits und ihren Mitgliedern sowie den weiteren potentiellen Bezügern vergünstigter Tageskarten andererseits von vornherein nicht zur Konsequenz, dass ein Leistungsaustausch zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ zu verneinen wäre.

Wenn davon auszugehen wäre, dass der Vertrag vom 2./6. Dezember 2010 den Mitgliedern der C._____ und den weiteren, in den Kreis der (letztlich) Begünstigten eingeschlossenen Personen gegenüber der Beschwerdeführerin (und nicht gegenüber der C._____) direkte Vergünstigungsansprüche einräumen würde, würde sich aus zivilrechtlicher Sicht möglicherweise eine andere mehrwertsteuerliche Beurteilung aufdrängen. Denn gegebenenfalls läge ein sogenannter echter Vertrag zugunsten Dritter (vgl. Art. 112 Abs. 2 OR; BGE 115 III 16 E. 2) vor, weshalb als Empfänger der Leistungen der Beschwerdeführerin (als Promittentin) anstelle der C._____ (als Promissarin) deren Mitglieder und die weiteren zum Bezug verbilligter Tageskarten Berechtigten (als Dritte) in Frage kämen (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-555/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 2.3.2.2 ff., mit Hinweisen). Dem Vertrag vom 2./6. Dezember 2010 lässt sich aber nicht entnehmen und es wird auch nicht behauptet, dass diese Dritten ein originäres und selbstständiges Forderungsrecht gegenüber der Beschwerdeführerin auf verbilligte Abgabe von Tageskarten gehabt hätten. Verhielte es sich aber so, dann müsste immer noch über die allfällige Diskrepanz des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Ergebnisses entschieden werden (hierzu s. aber E. 4.2.1).

5.4.4 Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, es könne an der Würdigung des (angeblich) auf fehlenden Leistungsaustausch hinweisenden Vertrages mit der C._____ im Ganzen nichts ändern, ob einzelne unwesentliche Leistungen jeweils auch für die andere Vertragspartnerin erbracht worden seien. Der aufgrund der Kooperation allenfalls entstandene «Leistungsaustausch» sei – wie eine durch die C._____ vorgenommene aktenkundige Auswertung der im Rahmen der Aktion angefallenen Kosten zeige – «marginal und im Gesamtkontext absolut untergeordnet» (Beschwerde, S. 10, mit Hinweis auf Beschwerdebeilage 8). Die Beschwerdeführerin macht in diesem Kontext auch geltend, dass zwi-

schen den Parteien keine Verrechnung der in Frage stehenden Leistungen vereinbart worden sei.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist mit Bezug auf die Frage, ob ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis gegeben ist, nicht massgebend, ob die gegenseitig erbrachten Leistungen im Kontext des gesamten Vertragsverhältnisses und/oder in ihrem Verhältnis zueinander mengenmässig als wesentlich oder unwesentlich zu qualifizieren sind. Auch bedarf es für die Annahme eines Leistungsaustausches zwischen der Beschwerdeführerin und der C._____ nicht einer vertraglich vereinbarten oder faktisch durchgeführten «Verrechnung» der gegenseitigen Leistungen oder einer vertraglichen Festlegung ihres Austauschwertes, auch wenn die Frage nach dem Vorliegen eines Austauschwertes für die Steuerbemessung relevant sein kann (vgl. E. 4.3.2).

5.4.5 Schliesslich stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, dass sie die Vergünstigungen – anders als bei den bekannten Fällen im Bereich des Sponsorings – nicht eingeräumt habe, um Werbeleistungen der C._____ zu erhalten. Stattdessen habe sie diese Rabatte «im Rahmen einer selbständigen Marketingkooperation zur eigenen Kundengewinnung und zur besseren Auslastung der Transportkapazitäten und der übrigen Infrastruktur an schlecht frequentierten Tagen und Zeiträumen» gewährt. Es handle sich um nichts anderes als eine branchenübliche Verkaufsförderungsmassnahme.

Bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Werbe- und Bekanntmachungsleistungen der C._____ der Erreichung der von der Beschwerdeführerin genannten Ziele der Kundengewinnung sowie stärkeren Auslastung ihrer Infrastruktur förderlich waren. Folglich ist trotz der vorstehend genannten Ausführungen der Beschwerdeführerin davon auszugehen, dass sie der C._____ auch zwecks Erhalt dieser Leistungen Rechte einräumte. Daran nichts zu ändern vermag im Übrigen das Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie habe vergleichbare Rabatte, wie sie in der Vereinbarung vom 2./6. September 2010 vorgesehen waren, auch im Rahmen anderer Geschäftsbeziehungen gewährt und dabei hinsichtlich der Festsetzung der Tageskartenpreise (ebenfalls) über Gestaltungsfreiheit verfügt (vgl. dazu insbesondere Beschwerde, S. 11 ff.).

5.5 Im Ergebnis vermag die Beschwerdeführerin somit mit ihrem Vorbringen, dass zwischen ihr und der C._____ kein mehrwertsteuerrechtlich

relevantes Leistungsverhältnis bestand, nicht durchzudringen. Vielmehr ist als Zwischenresultat festzuhalten, dass ein tauschähnliches Leistungsverhältnis infolge der Einräumung von Rechten durch die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Möglichkeit des verbilligten Bezugs von Tageskarten zum einen und den Werbeleistungen der C._____ zum anderen gegeben war.

6.
Es bleibt zu klären, nach welchen Kriterien sich das Entgelt für die von der Beschwerdeführerin an die C._____ erbrachte steuerbare Leistung bemisst.

6.1 Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungserbringer als Vermögenszugang für die Lieferung oder Dienstleistung tatsächlich erhält (E. 4.3.1). Beim vorliegenden tauschähnlichen Leistungsverhältnis bildet der Marktwert der zugunsten der Beschwerdeführerin erbrachten Werbetätigkeiten der C._____ das Entgelt, das als Bemessungsgrundlage dient (vgl. E. 4.3.2).

6.2 Vorliegend ist umstritten, mit welchem Wert die Werbetätigkeiten der C._____ bei der Bemessung des Entgelts eingesetzt werden dürfen. Die ESTV bringt diesbezüglich vor, dass sich der Wert dieser Tätigkeiten am Wert der Leistungen der Beschwerdeführerin zu orientieren habe. Dementsprechend sei davon auszugehen, dass das Entgelt für die Werbetätigkeiten dem Betrag der (in Abweichung von den regulären Verkaufspreisen gewährten) Verbilligung der verkauften Tageskarten der Beschwerdeführerin entspreche. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, es sei willkürlich, im vorliegenden Fall bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ein synallagmatisches Leistungsverhältnis zu unterstellen (vgl. Beschwerde, S. 15).

6.3 Zunächst ist festzuhalten, dass bei einem tauschähnlichen Leistungsverhältnis grundsätzlich zwei voneinander selbstständige Leistungen 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 – wie erwähnt – nach dem Wert der Werbetätigkeiten der C._____ (E. 4.3.2 und 6.1).

6.4
6.4.1 Der massgebende Marktwert der Leistung 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. Haben die Parteien einen sog. Austauschwert festgelegt, mit welchem sie den Wert der Leistungen definieren, kann grundsätzlich auf diesen abgestellt werden. Die Wertbestimmung der Leistung kann allenfalls auch anhand des Werts der eingetauschten Leistung vorgenommen werden (vgl. zum Ganzen E. 4.3.2).

6.4.2 Vorab ist festzuhalten, dass ein Austauschwert vorliegend nicht vorhanden ist. In der Vereinbarung vom 2./6. September 2010 wird lediglich festgelegt, dass die Verbilligung der Tageskartenpreise im Umfang von 50 % zu gewähren ist und die Beschwerdeführerin die daraus entstehenden Kosten trägt. Hingegen lässt sich der hier interessierende Wert der Werbetätigkeiten der C._____ weder aus der Vereinbarung noch aus den zugehörigen Anhängen eruieren.

6.4.3 Die Vorinstanz stellt für die Bemessung des Marktwerts der Werbetätigkeiten direkt auf den Betrag der Verbilligung der Tageskarten ab (zur Bestimmung dieses Betrages siehe sogleich E. 7). Eine solche Vorgehensweise drängt sich dann auf, wenn die originäre Bewertung der Leistung beim Tausch von Gegenständen oder tauschähnlichen Umsätzen beispielsweise wegen Fehlens näherer Angaben ausgeschlossen ist (E. 4.3.2). 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. Vorbehalten bleibt der Fall, dass die Gleichwertigkeitsvermutung als gesetzliche (Tatsachen-)Vermutung durch den Beweis des Gegenteils entkräftet ist (vgl. E. 4.3.2).

6.4.4 Zu klären ist somit vorab, ob die zugunsten der Beschwerdeführerin erbrachten Werbeleistungen der C._____ originär bewertet werden können.

6.4.4.1 Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, der Wert der in Frage stehenden Werbeleistungen lasse sich gestützt auf die aktenkundige Kostenauswertung der C._____ ermitteln. Diese Kostenauswertung stimme hinsichtlich der veranschlagten Anzeigepreise in etwa

mit den offiziellen Preisen für Anzeigen im Kundenmagazin «D._____» der C._____ überein.

6.4.4.2 Beim Marktwert handelt es sich entsprechend dem Ausgeführten (vgl. E. 4.3.2) nicht um einen subjektiven Wert, sondern um den objektiven Wert der Leistung, dessen Bestimmung nach abstrakten Kriterien erfolgt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.3).

Nach der besagten Auswertung, welche erst im Einspracheverfahren eingereicht wurde, hat die C._____ für die Gutscheindistribution und Kommunikationsleistungen im Zusammenhang mit der Vereinbarung mit der Beschwerdeführerin im Winter 2010/2011 Fr. 34'800.- sowie im Winter 2011/2012 Fr. 42'675.- aufgewendet (von vornherein nicht massgebend sind die in der Auswertung enthaltenen Angaben zum hier nicht Gegenstand des Verfahrens bildenden Winter 2012/2013).

Die Aufstellung der C._____ bezieht sich grösstenteils lediglich auf die Herstellungskosten für die Werbeleistungen. Nebst dem tatsächlichen Aufwand für die Leistungserstellung müsste indessen jeweils dort, wo auf die Kosten abgestellt wird, auch ein angemessener Gewinnzuschlag berücksichtigt werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 3.3). Hierzu enthält die Aufstellung jedoch keine Angaben, welche die Bestimmung eines angemessenen Gewinnzuschlages bei den fraglichen Positionen ermöglichen würden.

Bei einzelnen der in der Aufstellung der C._____ aufgeführten Werbeleistungen ist sodann nicht erkennbar, ob es sich bei den angegebenen Beträgen um die bei der C._____ angefallenen, anteilsmässig auf die Beschwerdeführerin entfallenden Herstellungskosten oder um Marktpreise (unter Berücksichtigung eines angemessenen Gewinnzuschlages) handelt. Zudem beruhen die entsprechenden Beträge teilweise auf nicht näher begründeten Schätzungen, findet sich doch jeweils der Hinweis «Bewertung - Pauschal pro Skigebiet». Dies gilt etwa für die Werbeleistungen auf der Homepage der C._____.

An Preise, die von Dritten für die entsprechenden Werbeleistungen bezahlt würden, wird im Rahmen der genannten Aufstellung einzig bei den Werbeleistungen im Zusammenhang mit dem Kundenmagazin «D._____» ausdrücklich angeknüpft, indem dort vom «Offiziellen Inse-

rate-Tarif D._____» ausgegangen wird. Freilich ist der entsprechende Betrag von Fr. 9'040.- nicht belegt. Nichts daran ändern kann die mit der Replik eingereichte Dokumentation über die Anzeigepreise, welche für eine halbe Seite im erwähnten Kundenmagazin einen Betrag von Fr. 9'040.- nennt. Diese Dokumentation bezieht sich nämlich auf die Anzeigepreise im Jahr 2014 und nicht auf die Preise in der hier interessierenden Zeitspanne.

Schon mit Blick auf die hiervor erwähnten Punkte ist davon auszugehen, dass die von der Beschwerdeführerin eingereichte Aufstellung der C._____ auch unter Berücksichtigung der weiteren Akten keine hinreichenden Angaben enthält, welche eine Bestimmung bzw. eine zuverlässige Schätzung des Marktwertes der in Frage stehenden Werbeleistungen erlauben würde. Eine originäre Bewertung dieser Leistungen ist somit bei der gegebenen Aktenlage ausgeschlossen.

6.4.5 Nach dem Gesagten drängt es sich mehrwertsteuerrechtlich mangels näherer Angaben für eine originäre Bewertung auf, im konkreten Fall die von der Beschwerdeführerin empfangenen Werbeleistungen gestützt auf die Gleichwertigkeitsvermutung derivativ zu bewerten und damit auf den Wert der seitens der Beschwerdeführerin der C._____ erbrachten Leistungen (bzw. den Umfang der gewährten Vergünstigungen der Tageskartenpreise) abzustellen. Dies gilt umso mehr, als es an klaren vertraglichen Vereinbarungen fehlt, welche die Vermutung der Gleichwertigkeit der sich gegenüberstehenden Leistungen der Beschwerdeführerin und der C._____ im Sinne des Beweises des Gegenteils zu widerlegen vermöchten (vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichts 2C_576/2013 vom 20. Dezember 2013 [auszugsweise veröffentlicht in: ASA 83 S. 156 ff.] E. 5.1).

Die Beschwerdeführerin erklärt indessen, vorliegend könne die Gleichwertigkeitsvermutung (auch) deshalb nicht greifen, weil die C._____ ihre Werbeaktion auch mit anderen Skigebieten durchgeführt habe, sie dabei sämtlichen Skigebieten (mit Einschluss der Beschwerdeführerin) dieselben Werbeleistungen erbracht habe und die Zahlen der Teilnehmer, welche die Bergbahnen genutzt hätten, je nach Skigebiet stark variiert hätten. Wegen dieser unterschiedlichen Teilnehmerzahlen würden je nach Skigebiet unterschiedliche Preise für die gleichen Werbeleistungen resultieren, was namentlich bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht angehen könne.

Die vorliegenden Akten lassen zwar den Schluss zu, dass in der massgebenden Zeitspanne nebst der Beschwerdeführerin auch andere Skigebiete von der C._____ Werbeleistungen der hier in Frage stehenden Art erhielten. Indessen ist weder aktenkundig noch substantiiert dargetan, welche Gegenleistungen diese Skigebiete für die Werbeleistungen der C._____ erbracht haben. Aus den Geschäftsbeziehungen zwischen der C._____ und weiteren Skigebieten lässt sich deshalb von vornherein kein Marktwert der Leistungen der Beschwerdeführerin ableiten, welcher vorliegend die Gleichwertigkeitsvermutung entkräften könnte. Das erwähnte Vorbringen der Beschwerdeführerin stösst somit ins Leere.

7.

7.1 Es ist hier in der Hauptsache einzig noch zu klären, wie hoch der Unterschiedsbetrag zwischen dem ordentlichen Preis und dem um 50 % reduzierten Preis der Tageskarten, der als Wert des Entgelts der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistung zu qualifizieren ist, in der massgebenden Zeitspanne war.

Die im Streit liegende Nachbelastung beruht auf der Annahme, dass die Tageskartenpreise konstant blieben. Die Verfahrensbeteiligten gehen im vorliegenden Beschwerdeverfahren freilich übereinstimmend und zu Recht davon aus, dass jeweils für Haupt- und Nebensaison unterschiedliche Tageskartenpreise galten und sich dies auf den Gesamtbetrag der gewährten Ermässigungen auswirkte. Entsprechend den Berechnungen der Beschwerdeführerin in der Replik (bzw. in der Replikbeilage 1), welche die Preisunterschiede zwischen Haupt- und Nebensaison sowie eine Abstufung der Preise nach Altersklassen der Tageskartenbezüger berücksichtigen, nehmen beide Verfahrensbeteiligten nunmehr an, dass der Betrag der nachzubelastenden Steuer aufgrund der variierenden Tageskartenpreise um Fr. 672.- (nämlich um Fr. 218.- für die Steuerperiode 2010 sowie Fr. 454.- für die Steuerperiode 2011) herabzusetzen ist, sofern bei der Bemessung auf diese Preise abgestellt würde. Eine entsprechende Korrektur wird denn auch von der Vorinstanz in ihrer Duplik vom 18. Juli 2014 ausdrücklich beantragt.

Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, welche die von der Vorinstanz nunmehr beantragte Korrektur des Einspracheentscheids nicht als rechtskonform erscheinen lassen:

Zum einen reichte die Beschwerdeführerin schon im Einspracheverfahren zwei Anhänge zur Vereinbarung mit der C._____ vom 2./6. September

2010 ein, aus welcher zu entnehmen ist, dass die Tageskartenpreise je nach Saison (Hoch- oder Nebensaison der beiden Winter 2010/2011 und 2011/2012) variierten. Demgemäss hätte die Vorinstanz im Einspracheverfahren von Amtes wegen die je nach Hoch- (bzw. Haupt-) oder Nebensaison variierenden Tageskartenpreise berücksichtigen und die Einsprache folglich insoweit teilweise gutheissen müssen.

Zum anderen hat die Beschwerdeführerin zwar in Ziff. 4.2.2 der Beschwerde noch zusätzlich geltend gemacht, die regulären Tageskartenpreise hätten auch je nach Teilskigebiet der Beschwerdeführerin sowie nach Anzahl der in Betrieb genommenen Anlagen variiert. Auch wurde in der Beschwerde noch subeventualiter sinngemäss beantragt, diese Unterschiede zwischen den Tageskartenpreisen seien bei der Bemessung des Entgelts zu berücksichtigen. Indessen hat die Beschwerdeführerin in der Replik und der dazu eingereichten Aufstellung nur noch eine Differenzierung nach Haupt- und Nebensaison und nach Altersgruppen vorgenommen. Mit anderen Worten geht sie nicht mehr davon aus, dass weitere Differenzierungen in der Gestaltung der Tageskartenpreise zu berücksichtigen sind. Auch hat sie zuvor weder substantiiert behauptet noch ergibt sich aus den Akten, dass in der fraglichen Zeitspanne tatsächlich solche Preisunterschiede (nach Teilskigebiet und Zahl der betriebenen Anlagen) in die Aktion mit der C._____ mit eingeflossen sind: Die mit der Beschwerde eingereichte Aufstellung der Preise für die Teilskigebiete bezieht sich auf den vorliegend nicht in Frage stehenden Winter 2013/2014 (vgl. Beschwerdebeilagen 9a und 9b). Sodann differenziert die aktenkundige […] Auswertung zwar nach den Teilskigebieten der Beschwerdeführerin. Indessen weist sie den Anteil der auf die C._____-Aktion entfallenden Einnahmen nicht aus (vgl. Akten Vorinstanz, act. 47). Es kommt hinzu, dass nach dem Anhang zur Vereinbarung zwischen der C._____ und der Beschwerdeführerin vom 2./6. September 2010 die «E._____-Karte» bzw. der «Skipass F._____» der Beschwerdeführerin Gegenstand der Rabattaktion bildet und unter dem Abschnitt «Eingrenzung des Skigebietes» fünf Teilskigebiete der Beschwerdeführerin aufgezählt werden, ohne dass von Tageskarten mit Gültigkeit für lediglich einzelne dieser Skigebiete die Rede ist. Schliesslich ergeben sich aus den Akten keine Anhaltspunkte für die Annahme, dass die Tageskartenpreise, die im Rahmen der Aktion mit der C._____ vergünstigt abgegeben wurden, unter Berücksichtigung der Zahl der jeweils in Betrieb genommenen Anlagen festgesetzt worden sind.

Nach dem Gesagten steht fest, dass die Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2010 und 2011 einen Betrag von (lediglich) Fr. 106'909.- (Fr. 107'581.- abzüglich Fr. 672.-) zuzüglich Verzugszins seit dem 15. April 2011 (mittlerer Verfall) schuldet.

7.2 Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid im Umfang des Mehrwertsteuerbetrages von Fr. 672.- zuzüglich des darauf erhobenen Verzugszinses aufzuheben. Der von der Beschwerdeführerin infolge der «Einschätzungsmitteilung Nr. [...] / Verfügung» zu Unrecht als nacherhobene Steuer bezahlte Betrag von Fr. 672.- ist ihr zuzüglich des gesetzlich geschuldeten Vergütungszinses zurückzuerstatten.

8.
Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen, wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind. Angesichts ihres sehr geringfügigen Obsiegens rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 4'500.- vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4080/2010 vom 9. September 2011 E. 4, A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 9.3). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist aus demselben Grund nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 20. Februar 2014 im Sinne der Erwägungen teilweise aufgehoben sowie abgeändert. Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin Mehrwertsteuern im Umfang von Fr. 672.- zuzüglich des gesetzlich geschuldeten Vergütungszinses zurückzuerstatten.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 4'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo Beat König

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 BGG). 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: