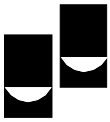
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1602/2006
{T 0/2}

Urteil vom 4. März 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____ in Liquidation,
vertreten durch Y._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (3. Quartal 2001); Vorsteuerabzug;
Lizenzrechtsvertrag.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG in Liquidation wurde am 20. Juni 1991 (Handelsregistereintrag: 21. Juni 1991) unter dem Namen Z._____ AG gegründet und bezweckte die Ausübung von treuhänderischer Tätigkeit jeglicher Art. Die Namensänderung in X._____ AG erfolgte am 14. Mai 1996. Der Geschäftszweck bestand neu in der Führung eines Druck- und Kopierbetriebs bzw. seit dem 23. Juni 1999 in der Herstellung von Druckerzeugnissen aller Art. Am 22. Oktober 2002 wurde der Konkurs über sie eröffnet, welcher mit Verfügung vom 29. November 2002 mangels Aktiven wieder eingestellt wurde. Sie besteht nur noch zum Zweck der Liquidation. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) führte sie gestützt auf ihre Angaben vom 1. Juni 2000 bis zum 22. Oktober 2002 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen.

B.
In der Abrechnung für das 3. Quartal 2001 machte die X._____ AG in Liquidation (nachfolgend auch Steuerpflichtige) Vorsteuern von insgesamt Fr. 766'215.67 geltend und reichte eine von der A._____ AG in Liquidation (Konkurs am 2. Februar 2005; Einstellung mangels Aktiven am 19. April 2005) an sie ausgestellte Rechnung vom 29. September 2001 über Fr. 10'760'000.-- ein. Auf Nachfrage hin übermittelte sie der ESTV zudem einen mit der A._____ AG in Liquidation am 28. September 2001 abgeschlossenen Lizenzrechtsvertrag sowie die Bilanz und Erfolgsrechnung 2002. Gestützt auf diese Unterlagen kam die ESTV zum Schluss, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Lizenzrechtsvertrag zu Unrecht erfolgt sei, und verlangte von der Steuerpflichtigen mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 5. April 2002 einen Betrag von Fr. 760'000.--, zuzüglich Verzugszins, zurück. Am 10. April 2002 verlangte die Steuerpflichtige einen anfechtbaren Entscheid.

C.
Am 12. September 2002 liess die X._____ AG in Liquidation bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) eine Rechtsverzögerungsbeschwerde gegen die ESTV einreichen, da diese den anbegehrten Entscheid bis zu diesem Zeitpunkt nicht erlassen habe. Mit Entscheid vom 9. Oktober 2002 wies die SRK die Beschwerde ab. Am 9. Dezember 2002 erliess die ESTV den verlangten Entscheid und bestätigte die Aufrechnung des Vorsteuerabzugs von Fr. 760'000.-- für

das 3. Quartal 2001. Zur Begründung trug sie im Wesentlichen vor, das von der Steuerpflichtigen eingereichte Schreiben vom 29. September 2001 stelle lediglich eine Bestätigung des Rahmenbetrags dar, sei mithin jedoch keine Rechnung im mehrwertsteuerlichen Sinn. Mit Eingabe vom 3. Januar 2003 liess die Steuerpflichtige Einsprache erheben und die Aufhebung des Entscheids beantragen.

D.
Am 10. März 2004 liess die Steuerpflichtige erneut bei der SRK eine Rechtsverzögerungsbeschwerde gegen die ESTV einreichen, da diese den Einspracheentscheid noch nicht gefällt habe. Die SRK wies die Beschwerde mit Entscheid vom 4. Mai 2004 ab. Am 10. November 2004 führte die ESTV eine punktuelle Steuerkontrolle durch, welche in den Räumlichkeiten der Rechtsvertreterin der Steuerpflichtigen stattfand. Am 27. März 2006 liess Letztere wiederum bei der SRK Rechtsverzögerungsbeschwerde erheben.

E.
Mit Einspracheentscheid vom 28. April 2006 wies die ESTV die Einsprache ab und hielt fest, die EA Nr. ... über Fr. 760'000.--, zuzüglich Verzugszins, sei zu Recht erstellt worden; die Steuerpflichtige schulde und habe ihr daher für das 3. Quartal 2001 (Zeit vom 1. Juli bis 30. September 2001) noch Fr. 3'093.05 Mehrwertsteuer, zuzüglich Verzugszins, zu bezahlen. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, die Steuerpflichtige habe die Leistung, für deren Bezug der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, gar nie erhalten. Es müsse davon ausgegangen werden, dass der Lizenzrechtsvertrag gar nie zum Tragen gekommen sei. Ebenso wenig erfülle die angebliche "Rechnung" die Anforderungen an eine Rechnung im mehrwertsteuerlichen Sinn. Es könne nicht festgestellt werden, was für eine Leistung erbracht worden sei bzw. hätte erbracht werden sollen. Hinsichtlich des Entgelts fehle es im Weiteren am Wahrheitsgehalt. Schliesslich sei die weitere Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, die Verwendung für eine steuerbare Tätigkeit, nicht nachgewiesen.

F.
Mit Verfügung vom 15. Mai 2006 schrieb die SRK die Rechtsverzögerungsbeschwerde der Steuerpflichtigen vom 27. März 2006 infolge Gegenstandslosigkeit ab. Am 31. Mai bzw. 12. Juni 2006 lässt die X._____ AG in Liquidation (Beschwerdeführerin) bei der SRK Beschwerde erheben und die Aufhebung des Einspracheentscheids vom

28. April 2006 beantragen. Es sei festzustellen, dass der in der Abrechnung für das 3. Quartal 2001 ausgewiesene Vorsteuerüberschuss von Fr. 756'906.95 zu Gunsten der Beschwerdeführerin zu Recht bestehe. Zudem sei ihr in verfahrensrechtlicher Hinsicht zur Ergänzung der Beschwerdeschrift eine Nachfrist bis zum 30. September 2006 einzuräumen. Zur Begründung der materiellen Anträge bringt sie im Wesentlichen vor, der Anspruch auf Abzug der Vorsteuer entstehe am Ende der Abrechnungsperiode, in welcher die steuerpflichtige Person die Rechnung erhalten habe. Die Rechnung datiere vom 29. September 2001. Der Anspruch sei daher am Ende des 3. Quartals 2001 entstanden. Es treffe nicht zu, dass der Lizenzrechtsvertrag nicht umgesetzt worden sei; dies ergebe sich schon aus dem Vorvertrag, der per 16. April 2001 vereinbart worden sei.

G.
Auf Antrag der Beschwerdeführerin hin bestätigt die SRK mit Zwischenentscheid vom 4. August 2006 den einverlangten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 5'000.--. Die dagegen erhobene Beschwerde weist das Bundesgericht am 1. September 2006 ab. Am 29. Januar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

H.
In ihrer Vernehmlassung vom 2. Mai 2007 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Am 26. Juni 2007 wird der Beschwerdeführerin auf Ersuchen hin [...] die Möglichkeit zur Akteneinsicht gewährt. Mit Schreiben vom 28. Juni 2007 beantragt die Beschwerdeführerin die Aufdeckung sämtlicher Stellen im Kontrollbericht mit dem Vermerk "betrifft interne Notiz". Am 25. September 2007 weist das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch ab. Auf die dagegen erhobene Beschwerde tritt das Bundesgericht mit Urteil vom 5. Dezember 2007 nicht ein.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben an die SRK bzw. das Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 konnten Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden (aArt. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300], in der Fassung vom 1. Januar 2001, aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 172.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 32 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 73 ff. Rz. 2.149 ff., Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin ihre Anträge formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leis-

tungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung (durch Aufhebung des Einspracheentscheids), gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BVGE 2007/24 E. 1.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1505/2006 vom 25. September 2008 E. 1.2). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.4 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Da es im vorliegenden Fall um das 3. Quartal 2001 geht, ist in materieller Hinsicht deshalb das aMWSTG anwendbar.

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Entscheid etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie die Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip, die Ausbezahlung eines (Vorsteuer-)Überschusses oder gar der Verzugszins etc. dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71, 77, 87 oder 88 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen.

2.

2.1

2.1.1 Nach Art. 53 VwVG gestattet die Beschwerdeinstanz dem Beschwerdeführer, der in seiner sonst ordnungsgemäss eingereichten Beschwerde darum nachsucht, die Begründung innert einer angemessenen Nachfrist zu ergänzen, sofern es der aussergewöhnliche Umfang oder die besondere Schwierigkeit einer Beschwerdesache erfordert. Die Gewährung einer Nachfrist zur Beschwerdeergänzung ist indes auf Ausnahmefälle zu beschränken; dies jedenfalls dann, wenn die beschwerdeführende Partei oder ihre Rechtsvertreterin bereits zuvor im Rahmen eines verwaltungsinternen Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens Gelegenheit hatte, ihren Standpunkt einlässlich darzulegen und im hängigen Rechtsmittelverfahren darauf aufbauen konnte (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 104 f. Rz. 2.241 f.).

2.1.2 Was die Beschwerdeführerin zur Begründung ihres Gesuchs vorbringt, vermag die Einräumung einer Nachfrist für eine ergänzende Beschwerdeschrift entgegen ihrer Auffassung nicht zu rechtfertigen. Zwar stellt die ESTV nicht in Abrede, betreffend die Beschwerdeführerin und vier weitere Steuerpflichtige, die alle von demselben Treuhandunternehmen vertreten werden, vom 28. April bis 9. Mai 2006 insgesamt zwei Entscheide und acht Einspracheentscheide erlassen zu haben. Allerdings wurden zwei Einspracheentscheide offensichtlich nicht weitergezogen. Die übrigen sechs sind, selbst wenn es sich um Entscheide von 35 bis 41 Seiten handelt, praktisch gleich aufgebaut und enthalten inhaltlich zum überwiegenden Teil vergleichbare bzw. sogar identische Ausführungen. Die spezifischen, jeweils auf den konkreten Fall zutreffenden und deshalb nicht allgemeingültigen Erwägungen beschränken sich auf einige wenige Seiten. Im Weitern sind auch hinsichtlich der individuellen Erwägungen wieder augenfällige Übereinstimmungen festzustellen: Mit Ausnahme eines einzigen Verfahrens, bei dem es um die Problematik der seitens der ESTV vorgenommenen Umstellung der Abrechnungsart geht, sind bei den übrigen Verfahren ausschliesslich Vorsteueransprüche zu prüfen. In drei Fällen sind Lieferverträge, bei welchen gleichzeitig oder im Nachhinein Abzahlungsvereinbarungen getroffen worden sind, zu beurteilen. Den übrigen zwei Verfahren, worunter auch das vorliegende fällt, liegen Lizenzrechtsverträge zu Grunde. Die Lizenzrechte unterscheiden sich zwar inhaltlich, die Art und Weise der Vertragsabwicklung ist jedoch ähnlich ausgestaltet worden. Dementsprechend hat sich die ESTV in den jeweils ähnlich gelagerten Fällen auf die gleichen rechtlichen Grundlagen abgestützt

und die selben Argumente angeführt. Hinzuzufügen ist, dass in vier Verfahren die gleiche Unternehmung als Leistungserbringerin aufgetreten ist. Was die beiden (Erst-)Entscheide betrifft, so ist aus den Akten nicht ersichtlich, ob die betroffenen Personen bzw. Unternehmen überhaupt Einsprache erhoben haben. Unklar ist auch, inwieweit sich in diesen Verfahren andere Rechtsfragen gestellt haben könnten. Die Beschwerdeführerin macht jedenfalls weder das eine noch das andere geltend oder erbringt dafür einen Nachweis. Dies wäre indes ein Leichtes für sie gewesen (durch Vorlage der Entscheide bzw. der Einsprachen). Unter den gegebenen Umständen kann nicht von einem aussergewöhnlichen Umfang im Sinne von Art. 53 VwVG gesprochen werden, zumal die Rechtsvertreterin schon mehrere Jahre bestens mit den Fällen vertraut ist und sich nicht erst in die Verfahren einarbeiten musste (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.160/2004 vom 9. Juni 2005 E. 3). Daran vermag auch der Umstand, dass die ESTV zwischen den Entscheiden und den Einspracheentscheiden teilweise umfassende Sachverhaltsabklärungen getroffen hat, nichts zu ändern. Sie hat aus den Ergebnissen in allen Fällen die selben Schlüsse gezogen. Schliesslich ist auch das Vorliegen einer besonderen Schwierigkeit zu verneinen. Dass die SRK in der Abschreibungsverfügung vom 15. Mai 2006 betreffend die Rechtsverzögerungsbeschwerde der Beschwerdeführerin vom 27. März 2006 festgehalten hat, es handle sich nicht um einen leichten Sachverhalt, reicht jedenfalls nicht dafür aus, dass von einer solchen besonderen Schwierigkeit ausgegangen werden müsste.

Nicht zu hören ist im Übrigen das Vorbringen, eine Nachfrist würde zudem den Umständen Rechnung tragen, dass der Unterzeichnende als Doktorand der Universität B._____ nur ein reduziertes Arbeitspensum wahrnehmen könne und angesichts der Betriebsgrösse der Rechtsvertreterin eine Delegation nicht möglich sei. Dasselbe gilt für den Einwand, weitere fristgebundene Arbeiten sowie das herkömmliche Tagesgeschäft würden unverändert Zeit beanspruchen. Hiebei handelt es sich ausschliesslich um organisatorische Umstände der Rechtsvertreterin, welche von Vornherein keinen Grund für eine Beschwerdeergänzung darzustellen vermögen.

Nach dem Vorgesagten ist ferner nicht ersichtlich, weshalb sich der Erlass der zehn Entscheide unter dem Gesichtspunkt des "fair trial" als stossend erweisen oder den Grundsatz der Waffengleichheit verletzen könnte (vgl. zum Ganzen HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1655 ff.). Im Übrigen hat die Rechtsvertreterin selber im vorliegenden sowie in

zwei weiteren Fällen gleichzeitig bei der SRK Rechtsverzögerungsbeschwerde erhoben mit dem Antrag, die ESTV sei anzuhalten, umgehend Einspracheentscheide zu fällen. Nach unwidersprochen gebliebener Darstellung in der Vernehmlassung wurde in den anderen Verfahren zudem wiederholt die Einreichung einer solchen Beschwerde in Aussicht gestellt. Dass die ESTV unter diesen Umständen von der zeitlich gestaffelten Eröffnung der Entscheide absah und so allfällige Fragen nach der Bevorzugung vermied, ist insbesondere auch unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung der betroffenen Unternehmen nicht zu beanstanden.

2.2 Die Beschwerdeführerin führt in ihrer Eingabe ans Bundesverwaltungsgericht vom 30. Mai 2007, mit welcher sie Akteneinsicht in die Vernehmlassungsbeilagen beantragt, zudem an, dass sie es angesichts der durchwegs ungeheuerlichen Vorbringungen der ESTV sehr bedaure, dass kein zweiter Schriftenwechsel durchgeführt werde.

Ein zweiter Schriftenwechsel ist grundsätzlich möglich, wenn auch praxisgemäss gewöhnlich die Ausnahme (Entscheid der SRK vom 9. Februar 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.57 E. 1d.aa). Die Beschwerdeinstanz kann die Parteien auf jeder Stufe des Verfahrens zu einem weiteren Schriftenwechsel einladen (Art. 57 Abs. 2 VwVG). Ein weiterer Schriftenwechsel ist namentlich dann geboten, wenn die Vernehmlassung der Vorinstanz mit Bezug auf die angefochtene Verfügung neue, erhebliche Vorbringen tatsächlicher oder rechtlicher Art enthält (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 12. November 1998, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 652 E. 1a, vom 27. April 1994, veröffentlicht in ASA 66 S. 158 E. 2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1647/2006 vom 31. März 2009 E. 1.3, A-1380/2006 + A-1381/2006 vom 27. September 2007 E. 3.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 123 ff. Rz. 3.37 ff.).

Solches macht die Beschwerdeführerin offensichtlich nicht geltend und ist denn auch gar nicht ersichtlich. Vielmehr ist die Sache spruchreif, ein weiterer Schriftenwechsel drängt sich daher für das Bundesverwaltungsgericht, welches das Recht von Amtes wegen anzuwenden hat, nicht auf. (BGE 119 V 347 E. 1a; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 212). Im Übrigen reichte die Beschwerdeführerin am 28. Juni 2007 eine schriftliche Eingabe ein, in welcher sie sich noch einmal zum hängigen Verfahren geäussert hat und ins-

besondere Stellung nahm zur seinerzeit durchgeführten Steuerkontrolle. Soweit die Ausführungen als entscheidrelevant zu betrachten sind, würden sie ohnehin bei der Beurteilung berücksichtigt werden. Den massgeblichen (verfassungsrechtlichen) Vorgaben wurde damit ohne Weiteres Rechnung getragen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E.1.1.3).

2.3 Die Beschwerdeführerin beantragt in prozessualer Hinsicht schliesslich die Einholung einer Amtsauskunft bei der ESTV sowie beim Konkursamt ... . Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder – gerade umgekehrt – die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (anstelle vieler: BGE 131 I 153 E. 3, BGE 124 I 208 E. 4a, je mit Hinweisen; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.4, A-1444/2006 + A-1445/2006 vom 22. Juli 2008 E. 7.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 165 Rz. 3.144). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet den Sachverhalt aufgrund der vorhandenen Akten für genügend geklärt. Überdies ist nicht ersichtlich, was die Amtsauskünfte zur Klärung des vorliegenden Falls beitragen könnten, was nicht ohnehin schon aus den Akten hervorgeht. Auf deren Einholung ist folglich in einer vorweggenommenen (antizipierten) Beweiswürdigung zu verzichten.

3.

3.1

3.1.1 Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung u. a. die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 aMWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 Bst. a und b sowie Abs. 2 aMWSTG).

3.1.2 Für einen Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 38 Abs. 1 aMWSTG – in Abweichung zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) und etwa des deutschen Rechts (sog. "erfolgloser Unternehmer") – u. a. erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände und Dienstleistungen ("Input") für einen geschäftlich begründeten Zweck gemäss Abs. 2 der Bestimmung

verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen ("Output"; statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3, 10; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1566/2006 vom 11. August 2008 E. 2.2, A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.2, A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 4.1). Verlangt wird gemäss Rechtsprechung ein "objektiv wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung" (BGE 132 II 353 E. 8.2 f., 10; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2 in fine; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1, A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1 mit Hinweisen). Nicht genügend ist nach dem auf das vorliegende Verfahren noch anwendbare aMWSTG (vgl. E. 1.5 hievor) eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung; das schweizerische Recht knüpft an die tatsächliche Verwendung der Eingangsleistung für steuerbare Umsätze und nicht nur an die Unternehmereigenschaft (Urteil des Bundesgerichts 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 4.3.2 mit Hinweis auf Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 257 ff.; Entscheide der SRK vom 14. März 2006, veröffentlicht in VPB 70.79 E. 3c/aa, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2c/aa; in gleicher Weise auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.3, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.2, A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.2; anderer Ansicht ein Teil der Lehre: Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1395; Ivo P. Baumgartner, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 44, 46 ff. zu Art. 38, mit Verweisen auf die europäische Rechtsprechung; siehe auch Annie Rochat Pauchard, Création d'une nouvelle entreprise et début d'assujettissement à la TVA, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 927).

3.1.3 Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 353 E. 10; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.4, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 2.3; Riedo, a.a.O., S. 254 f., 260, 283). Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch juristische Personen als Steuerpflichtige können (wie natürliche Personen) ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Betäti-

gung aufweisen und im Umfang, in dem sie die Eingangsleistungen nicht für steuerbare Zwecke verwenden, findet Endverbrauch statt (sog. "Endverbrauch in der Unternehmensspähre"; BGE 132 II 353 E. 8.2; BGE 123 II 295 E. 7a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1575/2006 vom 5. Oktober 2009 E. 2.2.1, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.6.2, A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 2.2.3).

3.2 Übersteigen die abziehbaren Vorsteuern die geschuldete Steuer, so wird der Überschuss nach Art. 48 Abs. 1 aMWSTG der steuerpflichtigen Person ausbezahlt. Die Rechtsprechung hat bestätigt, dass Vorsteuerüberhänge zulässig sind (BGE 132 II 353 E. 8.4, Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1575/2006 vom 5. Oktober 2009 E. 2.2.2, A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.6.1). Ferner hat sich das Bundesgericht mit der Frage auseinandergesetzt, ob der Vorsteuerabzug verweigert werden darf bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen der Höhe der Vorsteuern und der Höhe der steuerbaren Umsätze. Es hat jedoch festgestellt, dass (unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung) auch bei quantitativem Ungleichgewicht zwischen Vorsteuern und Steuern eine Verweigerung des Vorsteuerabzugs nicht gerechtfertigt ist, wenn die bezogenen Leistungen effektiv im Sinne von Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet werden. Es hat deshalb eine qualitative Prüfung der Frage zu erfolgen, wozu die bezogenen Leistungen verwendet worden sind. Die alleinige Tatsache, dass die Vorsteuern höher sind als die Steuern, lässt noch nicht den Schluss zu, dass die Leistungsbezüge nicht steuerbaren Zwecken dienten (BGE 132 II 353 E. 10).

3.3 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3c; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, so fragt sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Be-

weislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 1.3, A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, je mit weiteren Hinweisen GYGI, a.a.O., S. 279 f.; ZWEIFEL, a.a.O., S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.1, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit zahlreichen Hinweisen).

4.

Im vorliegenden Fall liegt die Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit einem zwischen der A._____ AG in Liquidation und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Lizenzrechtsvertrag im Streit. Die ESTV ist zum Schluss gekommen, das im Vertrag enthaltene Geschäftsmodell sei gar nie zum Tragen gekommen. Sowohl die Rechte als auch die Pflichten seien sistiert worden. Zudem habe sich zuvor das Geschäft – laut den Akten – nicht wie geplant entwickelt und die Beschwerdeführerin habe keinerlei Nachweise für die tatsächliche Geschäftstätigkeit aus dem geltend gemachten Lizenzrechtsvertrag erbracht. Es stehe fest, dass sie die Leistung, für deren Bezug sie den Vorsteuerabzug geltend machen wolle, gar nie erhalten habe. Schliesslich seien auch die weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, die Verwendung der bezogenen Leistung für steuerbare Zwecke und das Vorhandensein einer rechtsgenüglichen Rechnung, nicht erfüllt.

4.1 Der fragliche Lizenzrechtsvertrag betreffend "..." datiert vom 28. September 2001 und umfasst sowohl Lizenz- als auch Nutzungs- und Bezugsrechte. Gegenstand des Vertrags ist gemäss Ziff. 2 ein Lösungskonzept, welches die Implementierung von Leistungen im Zusammenhang mit Internet, Homepage (Design und Gestaltung), Contentmanagement, E-Commerce, Print-on-Demand-System, Marketing für die Vertriebsförderung, Schulung der Mitarbeiter sowie Konditionengestaltung beinhaltet. Zentral im Vordergrund soll das Lizenzrecht stehen, welches der Beschwerdeführerin das generelle Recht ein-

räumt, das Lösungskonzept der A._____ AG in Liquidation zu nutzen (Ziff. 2.1 des Vertrags). Unter dem Nutzungsrecht ist gemäss Vertrag das Recht der Beschwerdeführerin zu verstehen, Beratungsleistungen der A._____ AG in Liquidation zu beziehen, für die Kundenakquisition einzusetzen und zu verwerten (Ziff. 2.2 des Vertrags). Das Bezugsrecht soll der Beschwerdeführerin das Recht zum Bezug sämtlicher Dienstleistungsprodukte einräumen, welche im Zusammenhang mit dem Lösungskonzept stehen. Die A._____ AG in Liquidation hat dieses ständig weiterzuentwickeln und für eine fortwährende Verbesserung der angebotenen Dienstleistungsprodukte zu sorgen (Ziff. 2.3 des Vertrags). Die vorgesehene Vertragsdauer beträgt 15 Jahre; als Datum des Inkrafttretens wurde der 1. Oktober 2001 vereinbart (Ziff. 4 des Vertrags). Gemäss Ziff. 5 belaufen sich die Kosten des Vertragsrahmens auf pauschal Fr. 10'000'000.-- exkl. MWST. Dem Vertrag kann allerdings entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin während einer Übergangsphase von 12 Monaten keine Zahlung schuldete. Die erste Zahlung wurde ausdrücklich per 1. Oktober 2002 vereinbart und hernach jeweils auf jeden ersten eines Monats. Die monatlichen Basiszahlungen variieren von Fr. 10'000.-- im ersten Jahr bis zu Fr. 30'000.-- ab 1. Oktober 2006 (Ziff. 5.1.1 des Vertrags). Für den Fall, dass diese fix vereinbarten Zahlungen weniger als 40% der Einnahmen ausmachen, war bis zur vollständigen Amortisation des Kostenrahmens auch ein allfälliger Differenzbetrag geschuldet. Danach sollte die Beschwerdeführerin jeweils 20% der Einnahmen abliefern (Ziff. 5.1.2 und 5.1.3 des Vertrags).

4.2 Am 30. Mai/1. Juni 2002 schlossen die Beschwerdeführerin und die A._____ AG in Liquidation im Zusammenhang mit dem Lizenzrechtsvertrag eine Sistierungsvereinbarung ab. Darin wurde seitens der A._____ AG in Liquidation Folgendes festgehalten: "Wir haben (auch) zur Kenntnis genommen, dass durch die vorläufige Weigerung der Vorsteueranerkennung [...] die Vertragswirkungen sich nicht so entfalten, wie Sie es ursprünglich angenommen haben. [...] Damit Sie sich auf das Rechtsmittelverfahren mit der ESTV konzentrieren können und nicht durch die Vertragspflichten mit uns in Probleme geraten (namentlich durch Zahlung unserer Rechnungen, ohne dass Sie dafür die Vorsteuer geltend machen dürfen), erklären wir uns damit einverstanden, dass die Wirkungen des Vertrags (Vertragspflichten und Rechte) einstweilen ruhen. Diese Sistierung dauert bis spätestens zum Abschluss des Rechtsmittelverfahrens bei der ESTV. [...] Nach Abschluss des

Verfahrens leben die Rechtswirkungen des Vertrags vom 28. September 2001 wieder auf".

4.3 Im Lizenzrechtsvertrag wird unter Ziff. 5.1.1 zur Begründung, weshalb die erste Zahlung seitens der Beschwerdeführerin erst am 1. Oktober 2002 geschuldet sei, Folgendes ausgeführt: "Für die Bereitstellung aller Leistungsgrundlagen und die abschliessende Vertriebs- und Verkaufsplanung ist ein Zeitraum von 12 Monaten veranschlagt. Die Frist wird von der A._____ AG benötigt, um die volle Leistungsbereitschaft herzustellen". Die A._____ AG in Liquidation hat sich zudem vertraglich verpflichtet, das Personal der Beschwerdeführerin auf eigene Kosten nach dem Lösungskonzept zu schulen und weiterzubilden sowie in diesem Zusammenhang in allen Fragen zu beraten. Für die Implementation hatte sie der Beschwerdeführerin ausserdem einen Berater zur Verfügung zu stellen, der die Umsetzung des Vertrags koordiniert (Ziff. 3.1 des Vertrags). Aufgrund der Vertragsausgestaltung wird deutlich, dass das unter E. 5.1 hievor umschriebene Lösungskonzept von der Beschwerdeführerin nicht von Anfang an genutzt werden konnte. Vielmehr waren zuvor umfassende Implementierungs- und Vorarbeiten der A._____ AG in Liquidation notwendig. Eine Verwendung dieser Leistungen für steuerbare Zwecke war mithin nicht sofort möglich.

4.4 Die erwähnte Sistierungsvereinbarung hält explizit fest, dass sämtliche Wirkungen des Vertrags ruhen. Betroffen sind demnach nicht nur die Zahlungs- und übrigen Pflichten der Beschwerdeführerin, die sich aus dem Lizenzrechtsvertrag ergeben, sondern im Besonderen auch ihre Rechte, d.h. die Lizenz-, Nutzungs- und Bezugsrechte. Im Gegenzug sind auch die Pflichten und Rechte der A._____ AG in Liquidation sistiert. Damit wird deutlich, dass es der Beschwerdeführerin seit dem 30. Mai bzw. 1. Juni 2002 von Vornherein nicht mehr möglich war, steuerbare Umsätze aus dem Lösungskonzept zu erzielen. Hinzu kommt, dass sie gemäss ihren eigenen Angaben seit dem 31. Juli 2002 gar keine Angestellten mehr hatte, welche das Lösungskonzept zur Erzielung von steuerbaren Leistungen Dritten gegenüber hätten nutzen können, und bereits die Löhne für die Monate April bis Juli 2002 über die Insolvenzentschädigung abgewickelt wurden (Vernehmlassungsbeilage 76). Schliesslich wurde am 22. Oktober 2002 der Konkurs über sie eröffnet.

Doch auch für die Zeit vor Abschluss der Sistierungsvereinbarung, also vom 1. Oktober 2001 (Vertragsbeginn) bis 31. Mai 2002, kann aufgrund der Akten nicht davon ausgegangen werden, dass die angeblichen (Eingangs-)Leistungen aus dem Lösungskonzept in steuerbare Ausgangsleistungen gemündet haben. Wie gesehen gehen die Vertragsparteien selber von einem Zeitraum von 12 Monaten aus für die Bereitstellung aller Leistungsgrundlagen, die Implementierung etc. Darüber hinaus hat die A._____ AG in Liquidation, die im Dezember 2000 gegründet worden ist, nach eigenen Angaben in den Jahren 2001 und 2002 gar keine Arbeitnehmer beschäftigt, welche die erforderlichen mannigfaltigen Vorarbeiten oder die Implementierung hätten vornehmen und betreuen können. Demnach konnte sie auch keine Schulung des Personals der Beschwerdeführerin durchführen; eine solche war für die Nutzung des Konzepts jedoch offenbar ebenfalls unabdingbar (vgl. E. 4.3 hievor). Aufgrund der Akten ist im Übrigen auch nicht davon auszugehen, dass die A._____ AG in Liquidation diese Leistungen bei einem Dritten eingekauft hat. Die Beschwerdeführerin wiederum verpflichtete sich zur konzentrierten Akquisition von Neukunden und zur Bekanntmachung des E-Commerce-Vertriebssystems (Ziff. 3.2 des Vertrags). Gemäss Vertrag müsste sie halbjährlich einen Akquisitionsplan ausarbeiten und diesen der A._____ AG in Liquidation vorlegen, erstmals per 31. März 2002. Diese sollte sich zur Hälfte an den Kosten der Akquisitionsmassnahmen beteiligen, wobei die Beschwerdeführerin die Ausgaben jeweils zusammen mit der Vorlegung des Akquisitionsplans abrechnen sollte (Ziff. 6 des Vertrags). Weder in den Akten des vorliegenden Verfahrens noch in den Geschäftsunterlagen der A._____ AG in Liquidation befindet sich ein solcher Akquisitionsplan oder eine dazugehörige Rechnung. Zumindest den Plan per 31. März 2002 hätte die Beschwerdeführerin jedoch erstellen müssen.

4.5 Es ist mithin höchst zweifelhaft, ob der Lizenzrechtsvertrag bzw. das darin umschriebene Geschäftsmodell überhaupt umgesetzt worden ist. Die Frage muss indes nicht abschliessend geklärt werden. Nach den vorstehenden Darstellungen erscheint es nämlich, selbst wenn einzelne Leistungen seitens der A._____ AG in Liquidation erbracht worden wären, sehr unwahrscheinlich, dass die Beschwerdeführerin die behauptete geschäftliche Tätigkeit aufnehmen und daraus während der massgeblichen Zeit steuerbare Umsätze erzielen konnte. Auch sie selber vermag in keiner Weise nachzuweisen, dass die angeblichen Eingangsleistungen – entgegen der Aktenlage – tatsächlich

in steuerbare Ausgangsleistungen gemündet haben. Dieser Zusammenhang ist jedoch unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug; eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung ist nicht ausreichend (vgl. E. 3.1.2 und E. 3.1.3 hievor). Insbesondere kann in den Zahlungen der A._____ AG in Liquidation gestützt auf den Vorvertrag zum Lizenzrechtsvertrag vom 16. April 2001 kein Hinweis auf solche steuerbaren Ausgangsleistungen gesehen werden. In diesem Vorvertrag wird diesbezüglich Folgendes ausgeführt: Die A._____ AG unterstützt die X._____ AG im Hinblick auf den Lizenzrechtsvertrag mit Barzahlungen im Sinne einer Provision. Mit diesen Barleistungen soll die X._____ AG für ihre Aufwendungen für die gesamte Vertragsvorbereitung unter allen Titeln entschädigt werden. Die Gesamthöhe beträgt Fr. 400'000.-- [...]"(Ziff. 4 des Vorvertrags; Vernehmlassungsbeilage 25). Diese Zahlungen haben ihren Grund ausschliesslich im Vorvertrag, gewissermassen als Finanzierung, jedoch unter keinen Umständen in der Form des Entgelts (allenfalls Drittentgelt) für steuerbare Ausgangsleistungen; die Fakturierung erfolgte denn auch gestützt darauf (Vernehmlassungsbeilage 12).

4.6 Nach dem Gesagten wird deutlich, dass die ESTV zu Recht am Vorhandensein von steuerbaren Ausgangsleistungen bzw. an der Verwendung der angeblichen Leistungen für steuerbare Zwecke gezweifelt hat. Es wäre demnach an der Beschwerdeführerin, den Nachweis für das Gegenteil zu erbringen. Dies gelingt ihr gerade nicht; sie vermochte keinerlei Belege vorzulegen, um die angeblichen Ausgangsleistungen nachzuweisen. Daher hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. E. 3.3 hievor). Dessen ist sich im Grunde auch die Beschwerdeführerin bewusst, indem sie geltend macht, ein allfälliger Untergang ihrer Geschäfts- bzw. Buchhaltungsunterlagen hätte die Verwaltung zu verantworten. Dabei kann ihr nicht zugestimmt werden. Sie macht in diesem Zusammenhang geltend, nicht zu wissen, wo sich ihre Geschäftsunterlagen befänden; ein Untergang, ob auf dem Konkursamt oder bei ihr selbst, könne nicht ausgeschlossen werden. Die ESTV hätte seit Anfang 2002 Kenntnis vom fraglichen Vorsteuerüberhang gehabt, dennoch habe sie mit der Kontrolle bis November 2004 zugewartet. Dadurch habe sie bewusst und billigend den Untergang der Geschäftsunterlagen in Kauf genommen. Auf jeden Fall seien die dadurch entstandenen Erschwernisse nicht von der Beschwerdeführerin zu tragen. Die Beschwerdeführerin ist daran zu erinnern, dass sie von Gesetzes wegen dazu verpflichtet ist, ihre Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen während

zehn bzw. 20 Jahren ordnungsgemäss aufzubewahren (Art. 58 Abs. 2 aMWSTG, ebenso Art. 70 Abs. 2 und 3 MWSTG). Berücksichtigt man zudem, dass der Konkurs während eines laufenden Entscheidverfahrens betreffend ein behauptetes Vorsteuerguthaben von Fr. 760'000.-- eingetreten ist und die Beschwerdeführerin als Grund gegen die Löschung im Handelsregister am 12. Dezember 2002 gerade die Notwendigkeit der Klärung der Vorsteuerabzugsberechtigung angegeben hat, ist nicht nachzuvollziehen, weshalb sie keine Kopien angefertigt oder es unterlassen hat, sich über den Verbleib der Unterlagen genauer zu orientieren. Im Übrigen erschiene eine Rückgabe der Unterlagen an die Beschwerdeführerin infolge des Einspruchs gegen die Löschung ohnehin wahrscheinlicher (BGE 131 IV 56 E. 1.2; vgl. auch Vernehmlassungsbeilage 64).

4.7 Die ESTV hat den geltend gemachten Vorsteuerabzug folglich zu Recht verweigert. Unter den gegebenen Umständen kann offenbleiben, ob das als Rechnung bezeichnete Schreiben der A._____ AG in Liquidation vom 29. September 2001 als Rechnung im mehrwertsteuerlichen Sinn zu gelten hätte oder in welchem Zeitpunkt der Anspruch auf den Vorsteuerabzug in einem Fall wie dem vorliegenden grundsätzlich entstehen würde. Ebenso erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit den weitreichenden zivilrechtlichen Ausführungen in den Eingaben an das Bundesverwaltungsgericht zum konkreten Lizenzrechtsvertrag oder zum Wesen des Lizenzvertrags an sich.

5.

Schliesslich vermögen auch die übrigen Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht durchzudringen:

5.1 Sie ist der Ansicht, die ESTV habe den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie ihr nie die Möglichkeit zur Stellungnahme zu inhaltlichen Fragen eingeräumt habe. Eine materielle Auseinandersetzung mit dem Wesen des Lizenzvertrags habe nie stattgefunden.

5.1.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Er umfasst eine Anzahl verschiedener verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien (vgl. zum Ganzen auch Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1672 ff., Markus Schefer, Grundrechte in der Schweiz, Bern 2005, S. 285 ff.). Zunächst gehört dazu das Recht auf vorgängige Äusserung und Anhörung, welches den Betroffenen einen Einfluss auf die Ermittlung des wesentlichen

Sachverhalts sichert. Dabei kommt der von einem Verfahren betroffenen Person der Anspruch zu, sich vorgängig einer behördlichen Anordnung zu allen wesentlichen Punkten, welche die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts betreffen, zu äussern und von der betreffenden Behörde alle dazu notwendigen Informationen zu erhalten (vgl. SCHEFER, a.a.O., S. 290 ff.). Des Weitern leitet sich aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs die Pflicht der Behörden ab, Entscheide zu begründen (BGE 123 I 31 E. 2c; vgl. etwa GEROLD STEINMANN, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar (St. Galler Kommentar), Bernhard Ehrenzeller ... [et al.](Hrsg.), 2. Aufl., Zürich 2008, Rz. 27 zu Art. 29; zum Ganzen auch BVGE 2007/21 E. 10.2; vgl. ferner Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 129 I 232 E. 3.2; BGE 126 I 97 E. 2b; vgl. auch LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, Bern 1998, S. 22 ff.).

5.1.2 Die Beschwerdeführerin hatte sowohl vor Erlass des Entscheids als auch im Rahmen der Einsprache Gelegenheit zur Stellungnahme. Die ESTV ist der Pflicht zur Anhörung in hinreichender Weise nachgekommen. Sollte die Beschwerdeführerin mit ihrer Rüge eine Verletzung der Begründungspflicht geltend machen, ist ihr Folgendes entgegenzuhalten: Die ESTV hat sich im Einspracheentscheid mit dem konkreten Lizenzrechtsvertrag sowie der ihrer Ansicht nach fehlenden Umsetzung auseinandergesetzt; sie hat ausserdem rechtsgenüglich begründet, weshalb die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben sind. Auch hat sie die Erkenntnisquellen, auf welche sie sich gestützt hat, offen dargelegt. Die Beschwerdeführerin konnte sich, ebenso wie das Bundesverwaltungsgericht, ein Bild über die Tragweite des Entscheids machen und diesen dadurch auf jeden Fall sachgerecht anfechten; dass das Gericht den Argumenten nicht folgt und den angefochtenen Entscheid stützt, ist nicht relevant. Die Tatsache, dass der Einspracheentscheid nebst den Erwägungen zur Umstellung der Abrechnungsart viele weitere Ausführungen enthält, die allerdings grösstenteils nicht direkt mit dieser Frage in Zusammenhang stehen, vermag ebenfalls nichts daran zu ändern, dass die ESTV ihrer Begrün-

dungspflicht hinreichend nachgekommen ist. Die ergänzenden Sachverhaltsabklärungen im Einspracheverfahren waren darüber hinaus ohne Weiteres zulässig: dieses zielt darauf ab, ungenügende Abklärungen oder Fehlbeurteilungen, aber auch Missverständnisse, die den angefochtenen Verwaltungsverfügungen zugrunde liegen, in einem kostenlosen und weitgehend formlosen Verfahren auszuräumen, ohne dass die übergeordneten Gerichte angerufen werden müssen (BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1 mit Hinweisen). Damit soll ein einfaches und rasches verwaltungsinternes Verfahren gewährleistet werden. Die Verwaltung nimmt dabei – soweit nötig – weitere, ergänzende Abklärungen vor und überprüft die eigenen Anordnungen aufgrund des vervollständigten Sachverhalts (BGE 125 V 188 E. 1b und c). Sie kann nochmals über die strittigen Punkte entscheiden, bevor allenfalls die Beschwerdeinstanz angerufen wird. Demnach ist ebenso wenig zu beanstanden, dass die ESTV erst im Einspracheentscheid materiell zum Lizenzvertrag Stellung nahm. Im Entscheid vom 9. Dezember 2002 hat sie den Vorsteuerabzug ausschliesslich mit der Begründung, es mangle an einer Rechnung, verneint. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Lizenzrechtsvertrag konnte damals offenbleiben. Unter diesen Umständen erweist sich die Auffassung der Beschwerdeführerin, die ESTV habe den Lizenzvertrag zunächst anerkannt und erst in einem späteren Zeitpunkt "verweigert", offensichtlich als unzutreffend. Die Ergänzung der Begründung im Einspracheentscheid stellt nebenbei erwähnt auch keine reformatio in peius dar (Art. 62 Abs. 2 VwVG).

Im Übrigen könnte die Beschwerdeführerin selbst bei Vorliegen einer Verletzung des rechtlichen Gehörs nichts zu ihrem Vorteil ableiten. Eine solche könnte nach der Rechtsprechung als geheilt gelten, da jene im vorliegenden Verfahren vor einer Instanz mit umfassender Kognition (vgl. E. 1.2 hievor) die Möglichkeit hatte, sich zu äussern (BGE 133 I 201 E. 2.2, BGE 127 V 431 E. 3d, BGE 126 V 130 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4, A-1737/2006 vom 22. August 2007 E. 2.2, A-1621/2006 vom 6. März 2007 E. 4.2.2).

5.2 Die Beschwerdeführerin rügt darüber hinaus ein "unfaires Verhalten" der ESTV, indem diese Fragen, wie sie sich bei der Begehung künftiger Verträge zu verhalten habe, nie beantwortet habe. Wie die Vorinstanz zutreffend in der Vernehmlassung ausführt, besteht ihre Aufgabe nicht in der Instruierung bzw. allgemeinen Beratung von Steuerpflichtigen, sondern bloss in der Überprüfung der gemachten An-

gaben (vgl. auch Art. 62 Abs. 1 aMWSTG). Die Steuerpflichtigen haben – gestützt auf das Selbstveranlagungsprinzip – selbst und unaufgefordert über ihre Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag rechtzeitig an die ESTV abzuliefern (vgl. Art. 46 f. aMWSTG; s.a. Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 2.4).

6.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf Fr. 5'000.-- festgesetzt werden, sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Für einen (teilweisen) Erlass dieses Betrags besteht entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kein Anlass (vgl. Art. 63 Abs. 1 3. Satz VwVG bzw. Art. 6 Bst. b des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]; vgl. BVGE 2007/41 E. 9.2). Das Bundesverwaltungsgericht trägt der finanziellen Lage der Beschwerdeführerin bereits hinreichend Rechnung, indem es sich am untersten Bereich des Kostenrahmens orientiert. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- verrechnet.

3.
Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo Jeannine Müller

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: