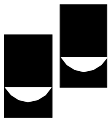
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1603/2006
{T 0/2}

Urteil vom 4. März 2010

Besetzung

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

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2003); Vorsteuerabzug;
Lieferverträge.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG in Liquidation wurde am 31. Oktober 2002 (Handelsregistereintrag: 4. November 2002) gegründet und bezweckte gemäss Handelsregistereintrag die Herstellung von und den Handel mit Drucksachen aller Art. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) führte sie gestützt auf ihre Angaben ab dem 1. November 2002 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen. Am 2. Juni 2005 wurde der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet, welcher mit Verfügung vom 4. August 2005 mangels Aktiven wieder eingestellt wurde. Sie besteht nur noch zum Zweck der Liquidation.

B.
In der Abrechnung für das 1. Quartal 2003 machte die X._____ AG in Liquidation (nachfolgend auch Steuerpflichtige) Vorsteuern von insgesamt Fr. 49'981.81 geltend und reichte verschiedene Lieferrechnungen der A._____ AG in Liquidation sowie eine Abzahlungsvereinbarung, allesamt datierend vom 28. Januar 2003, ein. Die ESTV kam zum Schluss, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Lieferungen der A._____ AG in Liquidation zu Unrecht erfolgt sei, und verlangte von der Steuerpflichtigen mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 9. Juli 2003 einen Betrag von Fr. 43'995.-- (gerundet) zurück.

C.
Die ESTV entschied am 7. Januar 2004, sie fordere zu Recht für das 1. Quartal 2003 Fr. 43'995.-- Mehrwertsteuern, zuzüglich Verzugszins, zurück. Mit Eingabe vom 15. Januar 2004 liess die Steuerpflichtige Einsprache erheben und die Aufhebung des Entscheids beantragen. Am 8. November 2004 führte die ESTV eine punktuelle Steuerkontrolle durch, die in den Räumlichkeiten der Rechtsvertreterin der Steuerpflichtigen stattfand.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 28. April 2006 wies die ESTV die Einsprache vom 15. Januar 2004 ab. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, bei dem von der Steuerpflichtigen mit der A._____ AG in Liquidation abgeschlossenen Abzahlungsvertrag handle es sich um eine Vertragsart, die dem Leasingvertrag ähnlich sei. Mit dem Abschluss dieses Vertrags habe die Steuerpflichtige eine Änderung der

alten Kaufverträge vorgenommen; die Rechte und Pflichten der Parteien seien dadurch wesentlich modifiziert worden. Dementsprechend sei dieses Vertragswerk zu berücksichtigen. Die Vorsteuer könnte grundsätzlich in derjenigen Periode geltend gemacht werden, in welche der jeweilige Zahlungstermin falle. Da die an die Belege gestellten Anforderungen jedoch nicht erfüllt seien, sei ein Vorsteuerabzug gänzlich ausgeschlossen.

E.
Am 31. Mai bzw. 12. Juni 2006 lässt die X._____ AG in Liquidation (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde erheben und die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 28. April 2006 beantragen. Es sei festzustellen, dass die in der Abrechnung für das 1. Quartal 2003 geltend gemachte Vorsteuer von Fr. 49'981.81 zu Gunsten der Beschwerdeführerin zu Recht bestehe. Eventualiter sei die ESTV zu verpflichten, die Vorsteuer für bereits geleistete Ratenzahlungen im Umfang von Fr. 86'512.-- anzuerkennen. Zudem sei ihr in verfahrensrechtlicher Hinsicht zur Ergänzung der Beschwerdeschrift eine Nachfrist bis zum 30. September 2006 einzuräumen. Zur Begründung der materiellen Hauptanträge bringt sie im Wesentlichen vor, Lieferfakturen müssten bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten am Ende derjenigen Quartalsperiode abgerechnet werden, in welcher die Rechnungsstellung erfolgt sei. Die Lieferfakturen datierten vom 28. Januar 2003. Die Geltendmachung der Vorsteuern sei daher zu Recht im 1. Quartal 2003 erfolgt. Die Abzahlungsvereinbarung vom 28. Januar 2003 spiele für die Beurteilung des Vorsteueranspruchs vorliegend keine Rolle.

F.
Auf Antrag der Beschwerdeführerin hin bestätigt die SRK mit Zwischenentscheid vom 4. August 2006 den einverlangten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 1'200.--. 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.

G.
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 Eingabe vom 28. Juni 2007 beantragt die Beschwer-

deführerin 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 [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300]; 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.). Das Bundesverwaltungsgericht

hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 39; BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 1.2).

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 Leistungsbegehren, 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 1. Quartal 2003 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 das Selbstveranlagungsprinzip, die Pflicht der ESTV zur Überprüfung der Steuerabrechnungen und -ablieferungen oder gar der Verzugszins etc. dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 71, 77 oder 87 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 allgemein gültigen 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, worunter auch das vorliegende Verfahren fällt, sind Lieferverträge, bei welchen gleichzeitig oder im Nachhinein Abzahlungsvereinbarungen getroffen worden sind, zu beurteilen. Den übrigen zwei Verfahren 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 denn auch 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 muss (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 den Abschreibungsverfügungen vom 15. Mai 2006 betreffend die Rechtsverzögerungsbeschwerden von zwei anderen Gesellschaften festgehalten hat, es handle sich in diesen Fällen nicht um einen leichten Sachverhalt, reicht jedenfalls nicht dafür aus, dass von einer solchen besonderen Schwierigkeit ausgegangen werden müsste. Ohnehin erscheint fragwürdig, inwieweit sich die Aussage der SRK überhaupt auf das vorliegende Verfahren beziehen kann.

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 in drei 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 (BGE 119 V 347 E. 1a; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 212), nicht auf. 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 insbesondere 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 beim Handelsregisteramt ... 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 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 MWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 Bst. a und b sowie Abs. 2 MWSTG). Erforderlich ist demnach, dass der Abzugsberechtigte auch Empfänger einer tatsächlich der Mehrwertsteuer unterliegenden Leistung ist (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 247; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 13 zu Art. 38).

3.2

3.2.1 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung werden aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.4, A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.3). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 569 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1634/2006 vom 31. März 2009 E. 2.1.4, A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 2.1.4, A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.7).

3.2.2 Die buchhalterische Erfassung von Leistungen kann nach konstanter Rechtsprechung zwar ein Indiz für eine mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation sein, vermag jedoch die wirtschaftliche Realität nicht zu ändern. Massgebend ist nicht die Sichtweise der Buchführung, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-680/2009 vom 8. Juni 2009 E. 2.3.2, A-1561/2007 vom 4. Juli 2008 E. 4.5.3, A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 4.2, A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 3.4.6; Entscheide der SRK vom 13. Dezember 2004 [SRK 2003-098] E. 4b, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.65/2005 vom 17. Oktober 2005, vom

24. September 2003 [SRK 2003-021] E. 4c, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004).

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 Beweislosigkeit 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 verschiedenen Kaufverträgen zwischen der A._____ AG in Liquidation und der Beschwerdeführerin im Streit. Es handelt sich dabei um Lieferungen von diversen Geräten wie Kopierer, Drucker und Laserprinter, Schneidmaschine, etc. an die Beschwerdeführerin.

4.1 Zum Nachweis des geltend gemachten Vorsteuerabzugs hat die Beschwerdeführerin Kopien der neun Kaufverträge vom 28. Januar 2003 eingereicht. Ebenfalls am 28. Januar 2003 haben die Vertragsparteien eine Abzahlungsvereinbarung abgeschlossen. Nebst dem ur-

sprünglichen Warenwert von gesamthaft Fr. 535'290.-- vereinbarten sie einen Teilzahlungszuschlag von Fr. 87'595.75. Den Gesamtbetrag über Fr. 622'885.75 sollte die Beschwerdeführerin in 72 monatlichen Ratenzahlungen à Fr. 8'651.20 begleichen, erstmals am 1. März 2003.

4.2 Es ist nicht infrage zu stellen, dass bei Vorliegen von schriftlichen Verträgen über eine steuerbare Leistung, die in der Buchhaltung erfasst und in der Abrechnung ausgewiesen wird, grundsätzlich zu vermuten ist, dass der Leistungsaustausch auch tatsächlich besteht. Wie im Folgenden zu zeigen ist, gelingt es der ESTV jedoch, berechtigte und rechtserhebliche Zweifel am Vorliegen dieser Leistungen zu wecken:

4.2.1 Laut den einzelnen Kaufverträgen konnte die Beschwerdeführerin den gewünschten Lieferort sowie den Termin bestimmen; die Lieferung sollte franko Haus erfolgen. In der Abzahlungsvereinbarung sind sämtliche Verträge nochmals aufgelistet mit dem einleitenden Vermerk: "Die A._____ AG hat der X._____ AG gemäss gesonderter Bestellungen / Kaufverträge folgende Lieferungen erbracht". Dem Wortlaut nach hätten die Lieferungen gleichentags am 28. Januar 2003 ausgeführt werden müssen.

Man kommt nicht umhin sich zu fragen, wie die Abwicklung der Kaufverträge über die neun zum Teil schweren und grossen Gegenstände in tatsächlicher Hinsicht genau hätte erfolgen können. Wie gesehen war die A._____ AG in Liquidation gemäss den Kaufverträgen zur Auslieferung der Gegenstände verpflichtet, allenfalls auch mit Hilfe eines Dritten. In der Erfolgsrechnung für das Jahr 2003 hat sie einen Fahrzeug- und Transportaufwand von Fr. 0.-- ausgewiesen. Unter dem Aufwand für Drittleistungen wird zwar ein Betrag von Fr. 1'196'527.62 aufgeführt, doch werden darunter sowohl Fremdleistungen als auch Warenbezüge erfasst. Eine Kontrolle der entsprechenden Kontoblätter zeigt denn auch, dass es sich dabei ausschliesslich um Warenbezüge bzw. Waren- oder Materialaufwand handelt. Die Erfolgsrechnung 2001/2002 weist unter "Wareneinkauf und Fremdleistung" ebenfalls lediglich Wareneinkäufe aus. Unter "Fahrzeug- und Transportaufwand" sind Benzinkosten und Kosten für das Strassenverkehrsamt in Höhe von Fr. 1'101.75 ausgewiesen (Vernehmlassungsbeilage 47, A-1605/2006). Diese Kosten betreffen allerdings einen Jaguar, mit dem – da es sich um einen Personenwagen handelt – die fraglichen Lieferungen offensichtlich nicht hätten aus-

geführt werden können (Vernehmlassungsbeilage 60, separater Ordner, A-1605/2006).

4.2.2 Zweifel an den angeblichen Eingangsleistungen bestehen ferner aus folgendem Grund: Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe im Jahre 2003 zehn Ratenzahlungen geleistet. Demnach hätte sich die Restschuld Ende 2003 auf Fr. 536'373.75 belaufen (Fr. 622'885.75 [Gesamtschuld inkl. Teilzahlungszuschlag] ./. Fr. 86'512.-- [zehn Raten]). Anlässlich der Kontrolle konnte die ESTV jedoch weder in den vorgelegten Unterlagen der Beschwerdeführerin noch in denjenigen der A._____ AG in Liquidation für das Jahr 2004 Zahlungen/Verrechnungen oder irgendwelche Einforderungshandlungen feststellen. Ebenso wenig finden sich in den Akten Hinweise darauf. Zudem wird solches von der Beschwerdeführerin gar nicht geltend gemacht. Gerade aus unternehmerischer Sicht ist indes nicht einzusehen, weshalb die A._____ AG in Liquidation so lang untätig geblieben sein soll. Dass sie das Entgelt nicht (mehr) einverlangt hat, lässt – in Anbetracht der Umstände – vielmehr darauf schliessen, dass gar keine Leistungen erfolgt sind.

4.2.3 Letztlich erscheinen auch die angeblichen Ratenzahlungen für steuerbare Eingangsleistungen äusserst zweifelhaft. Die Beschwerdeführerin hat hiefür einen Kreditorenkonto-Auszug, der mit der Aufstellung der Buchungen in den amtlichen Akten übereinstimmt, sowie ein Kontoblatt der A._____ AG in Liquidation eingereicht. Demnach sind sowohl bei der Beschwerdeführerin als auch bei der A._____ AG in Liquidation neun von zehn Zahlungen über das Konto "Darlehen Gesellschafter" verbucht worden; eine Rate wurde angeblich in bar entrichtet. Die ESTV hat beide Gesellschaften mit Schreiben vom 7. Juli 2005 um Auskünfte und Belege zu den einzelnen in diesem Konto enthaltenen Buchungen ersucht. In den Antwortschreiben vom 30. September bzw. 1. Oktober 2005 (Vernehmlassungsbeilage 35 sowie 57 des Verfahrens A-1605/2006) wurde jeweils – übereinstimmend – ausgeführt: "Über dieses Konto wurde der private Zahlungsverkehr abgewickelt, der nicht geschäftsmässig begründet war und demzufolge für die Erhebung der Mehrwertsteuer überhaupt keinen Einfluss hat. ... Wir halten fest, dass sämtliche von Ihnen bezeichnete Geschäftsvorfälle keine Mehrwertsteuerrelevanz haben. ... Die aufwandneutrale Verbuchung über das Kontokorrent Gesellschafter ist dafür nach unserer Ansicht die einzig richtige Vorgehensweise."

4.3 Es wird deutlich, dass betreffend den behaupteten Leistungsaustausch, welcher die Grundlage des geltend gemachten Vorsteuerabzugs bildet, erhebliche, die Vermutung überwiegende Zweifel bestehen. Es wäre demnach an der Beschwerdeführerin, den Nachweis für das Gegenteil zu erbringen. Dies gelingt ihr gerade nicht; sie vermochte mit Ausnahme der erwähnten Buchhaltungsauszüge keinerlei Belege vorzulegen, um die angeblichen Lieferungen nachzuweisen. Sie hat daher die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. E. 3.3 hievor).

4.4 Die ESTV hat mangels Nachweises einer steuerbaren Eingangsleistung mithin zu Recht den gesamten Vorsteuerabzug verweigert; für das Eventualbegehren, wonach zumindest für die Ratenzahlungen der Vorsteuerabzug zu gewähren sei, bleibt damit kein Raum. Die vorliegende Begründung weicht zwar grundsätzlich von derjenigen der Vorinstanz ab; diese hat im Einspracheentscheid zur Hauptsache darauf abgestellt, die Beschwerdeführerin habe den Nachweis nicht erbracht, dass die an die Belege gestellten Anforderungen zur Vornahme des Abzugs erfüllt seien. Allerdings ist das Bundesverwaltungsgericht nicht daran gebunden (vgl. E. 1.2 hievor). Da es sich zudem nicht auf Rechtsnormen stützt, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, kann eine vorgängige Anhörung der Parteien zu dieser Begründung unterbleiben (BGE 124 I 49 E. 3c; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4620/2008 vom 19. Januar 2008 E. 1.3). Unter den gegebenen Umständen kann eine Auseinandersetzung mit den weiteren materiellrechtlichen Vorbringen der Parteien zum Institut des Vorsteuerabzugs oder den zivilrechtlichen Überlegungen zum Vertragsrecht offen bleiben. Nur am Rande sei erwähnt, dass der Vorsteuerabzug ohnehin nur insoweit gewährt werden könnte, als in der Folge tatsächlich Zahlungen geleistet werden; die Erbringung der Gegenleistung (Entgelt) bleibt materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal des endgültigen Vorsteuerabzugs (vgl. RIEDO, a.a.O., S. 251). Wie dargelegt bestehen indes erhebliche Zweifel, dass solche Zahlungen vorgenommen worden sind. Ebenso wenig vermochte die Beschwerdeführerin einen Nachweis für ihre Behauptung zu erbringen. Auch aus diesem Grund müssten ihre Begehren abgewiesen werden.

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 den Verträgen 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 sowohl im Erstentscheid als auch im Ein-

spracheentscheid mit den Kaufverträgen und der Abzahlungsvereinbarung sowie den ihrer Ansicht nach fehlenden Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug auseinandergesetzt und dies rechtsgenüglich begründet. Im Einspracheentscheid hat sie zudem 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 ihren Argumenten nicht folgt und den Entscheid mit einer anderen – notabene aber erwartbaren – Begründung stützt, lässt die Begründung der ESTV nicht unzureichend erscheinen. Die Tatsache, dass der Einspracheentscheid nebst den Erwägungen zu den Kaufverträgen und der Vorsteuerabzugsberechtigung 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 Begründungspflicht 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.

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 Angaben (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. 1'200.-- 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.1'200.-- werden der Beschwerdeführerin

auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'200.-- 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: