Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1604/2006
{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,
vertreten durch Y._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (4. Quartal 2002); Vorsteuerabzug;
Lieferverträge.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG wurde am 8. November bzw. 21. Dezember 2001 (Handelsregistereintrag: 29. Januar 2002) unter dem Namen Z._____ AG gegründet und bezweckt den Handel, Vertrieb und die Wartung von ökologischen Heizungsanlagen und insbesondere von Wärmepumpen. Sie ist – gestützt auf ihre Angaben – seit dem 29. Januar 2002 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Der Namenswechsel in X._____ AG erfolgte mit Statutenänderung vom 25. Juni 2009 (Handelsregistereintrag: 29. Juli 2009). Der Einfachheit halber wird vorliegend ausschliesslich der ursprüngliche Name verwendet.

B.
In der Abrechnung für das 4. Quartal 2002 machte die Z._____ AG (nachfolgend auch Steuerpflichtige) einen Vorsteuerüberschuss von Fr. 114'255.17 geltend und reichte drei Lieferrechnungen der A._____ GmbH vom 30. November bzw. 16. Dezember 2002 ein. Am 20. März 2003 übermittelte die Steuerpflichtige der ESTV eine zwischen ihr und der A._____ GmbH (inzwischen im Handelsregister gelöscht) abgeschlossene Abzahlungsvereinbarung, datierend vom 6. Januar 2003. Die ESTV kam zum Schluss, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Lieferverträgen zu Unrecht erfolgt sei, und verlangte von der Steuerpflichtigen mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 19. Juni 2003 einen Betrag in Höhe von Fr. 114'294.90 zurück.

C.
Die ESTV entschied am 7. Januar 2004, sie fordere zu Recht für das 4. Quartal 2002 einen Betrag von Fr. 114'294.-- (gerundet), zuzüglich Verzugszins, zurück. Mit Eingabe vom 15. Januar 2004 liess die Steuerpflichtige Einsprache erheben und die Aufhebung des Entscheids beantragen. Am 11. November 2004 führte die ESTV eine Steuerkontrolle durch, die in den Räumlichkeiten der Rechtsvertreterin der Steuerpflichtigen stattfand. Am 27. März 2006 liess Letztere bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) eine Rechtsverzögerungsbeschwerde gegen die ESTV einreichen, da diese den Einspracheentscheid bis zu diesem Zeitpunkt nicht erlassen habe.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 28. April 2006 wies die ESTV die Einsprache vom 15. Januar 2004 ab. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, beim 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. Mit Verfügung vom 15. Mai 2006 schrieb die SRK die Rechtsverzögerungsbeschwerde vom 27. März 2006 infolge Gegenstandslosigkeit ab.

E.
Am 31. Mai bzw. 12. Juni 2006 lässt die Z._____ AG (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 4. Quartal 2002 ausgewiesene Vorsteuerüberschuss von Fr. 114'619.43 zu Gunsten der Beschwerdeführerin zu Recht bestehe. Eventualiter sei die ESTV zu verpflichten, der Beschwerdeführerin die Vorsteuer für die im Jahre 2003 geleisteten Ratenzahlungen im Umfang von Fr. 19'176.19 zurückzuerstatten. 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, Lieferfakturen müssten bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten am Ende derjenigen Quartalsperiode abgerechnet werden, in welcher die Rechnungsstellung erfolgt sei. Die Lieferfakturen datierten vom 30. November bzw. 16. Dezember 2002. Die Geltendmachung der Vorsteuern sei daher zu Recht im 4. Quartal 2002 erfolgt. Die Abzahlungsvereinbarung vom 6. Januar 2003 spiele für die Beurteilung des Vorsteueranspruchs keine Rolle.

F.
Auf Antrag der Beschwerdeführerin hin bestätigt die SRK mit Zwischenentscheid vom 4. August 2006 den einverlangten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 2'000.--. 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.

G.
In ihrer Vernehmlassung vom 2. Mai 2007 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

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 Häfe-

LIN/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 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 4. Quartal 2002 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 Verwendung des Überschusses oder gar der Verzugszins etc. dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 71, 72, 87 oder 88 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen.

2.

2.1 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbstständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 215 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1444/2006 + A-1445/2006 vom 22. Juli 2008 E. 1.3). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 114 f. Rz. 3.17).

Die Beschwerdeführerin ersucht in ihrer Beschwerdeschrift um Zusammenlegung des vorliegenden Verfahrens mit demjenigen unter der Verfahrensnummer A-1606/2006. Zur Begründung führt sie an, inhaltlich sei weitestgehend dasselbe Recht betroffen, nämlich die Regelung von Vorsteueransprüchen. Dies ist zwar zutreffend. Indessen ist darauf hinzuweisen, dass dem geltend gemachten Vorsteuerabzug im vorliegenden Verfahren verschiedene Lieferungen an die Beschwerdeführerin zu Grunde liegen, währenddem im Verfahren A-1606/2006 ein Lizenzrechtsvertrag zu beurteilen ist. Ausserdem handelt es sich um zwei verschiedene Unternehmen, welche der Beschwerdeführerin gegenüber als Leistungserbringerinnen auftreten. Eine Zusammenlegung erweist sich unter den gegebenen Umständen nicht als opportun; die beiden Verfahren sind getrennt zu behandeln.

2.2

2.2.1 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 Um-

fang 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.).

2.2.2 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, worunter auch die vorliegende Beschwerde 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 ge-

stellt 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 bestens 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 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.

2.3 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 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).

2.4 Die Beschwerdeführerin beantragt in prozessualer Hinsicht schliesslich die Einholung einer Parteiauskunft sowie einer Amtsauskunft beim Konkursamt St. Gallen. 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 Partei- bzw. Amtsauskunft 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 ihr 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). Gutschriften und andere Dokumente, die im Geschäftsverkehr Rechnungen ersetzen, sind solchen Rechnungen gleichgestellt, wenn sie die erforderlichen Angaben enthalten (Art. 37 Abs. 3 aMWSTG).

3.2 Der Anspruch auf Abzug der Vorsteuer entsteht bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten am Ende derjenigen Abrechnungsperiode, in welcher die steuerpflichtige Person die Rechnung erhalten hat (Art. 38 Abs. 7 Bst. a aMWSTG). Diese bereits unter dem Regime der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bestehende und ins Mehrwertsteuergesetz übernommene Regelung steht in Korrelation mit der Systematik der Steuerforderung. Diese entsteht bei Lieferungen und Dienstleistungen im Falle der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten mit der Rechnungsstellung, welche spätestens drei Monate nach der Erbringung der Lieferung oder Dienstleistung zu erfolgen hat (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1

aMWSTG) bzw. bei Umsätzen, die zu aufeinander folgenden Teilrechnungen oder Teilzahlungen Anlass geben, mit der Ausgabe der Teilrechnung oder mit der Vereinnahmung der Teilzahlung (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 aMWSTG) bzw. bei Vorauszahlungen sowie bei Lieferungen und Dienstleistungen ohne oder mit verspäteter Rechnungsstellung mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 aMWSTG). Bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten entsteht die Steuerforderung somit grundsätzlich mit der Rechnungsstellung oder Teilrechnungsstellung, sofern das Entgelt nicht schon zuvor ganz oder teilweise vereinnahmt wurde (Urteil des Bundesgerichts 2A.220/2003 vom 11. Februar 2004 E. 2.2.1 [zur alten Mehrwertsteuerverordnung]; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1620/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.1, A-1581/2006 vom 23. Juni 2008 E. 5.2).

3.3 Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2007/41 E. 4.1; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, ad Art. 102 Rz. 15 ff.). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 81, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt um so mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (zum Ganzen statt vieler: BGE 126 II 275 E. 4, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2007/41 E. 3.3; Entscheid der SRK vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.125 E. 3b mit Hinweisen). Von selbst versteht sich

angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, bei alledem, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine blosse nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (BVGE 2007/41 E. 4.1).

3.4 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).

3.5 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 Tat-

sachen. 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 zwischen den Parteien die Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit drei Lieferungen der A._____ GmbH im Streit. Nach Angaben der Beschwerdeführerin hat sie damit das betriebsnotwendige Warenlager für das Jahr 2003 eingekauft. Sollte das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss gelangen, dass die ESTV den Vorsteuerabzug zu Recht verweigert hat, ist in einem nächsten Schritt das Eventualbegehren der Beschwerdeführerin, ihr sei die Vorsteuer für die im Jahre 2003 geleisteten Ratenzahlungen im Umfang von Fr. 19'176.10 zurückzuerstatten, zu prüfen.

4.1 Zum Nachweis des geltend gemachten Vorsteuerabzugs hat die Beschwerdeführerin Kopien der drei Lieferrechnungen eingereicht. Die Rechnung Nr. ... vom 30. November 2002 umfasst Materiallieferungen im Betrag von Fr. 596'501.89, zuzüglich Fr. 45'334.10 Mehrwertsteuer. Mit der Rechnung Nr. ..., ebenfalls vom 30. November 2002, fakturierte die A._____ GmbH diverse Büromöbel und Werkzeuge in Höhe von Fr. 176'180.--, zuzüglich Fr. 13'389.70 Mehrwertsteuer. Die Rechnung Nr. ... vom 16. Dezember 2002 schliesslich beinhaltet Lieferungen von Software und technischen Unterlagen zum Preis von Fr. 731'198.--, zuzüglich Fr. 55'571.-- Mehrwertsteuer. Der Wert der Lieferungen betrug gesamthaft Fr. 1'618'174.69. Die darin enthaltene Mehrwertsteuer von Fr. 114'294.90 machte die Beschwerdeführerin in der Abrechnung für das 4. Quartal 2002 geltend. Am 6. Januar 2003 schlossen die Beschwerdeführerin und die A._____ GmbH mit Bezug auf die Lieferungen eine Abzahlungsvereinbarung. Nebst dem ursprünglichen Warenwert vereinbarten sie einen Teilzahlungszuschlag von Fr. 147'658.44, zuzüglich Mehrwertsteuer von Fr. 11'222.05, ausmachend Fr. 158'880.49. Den Gesamtbetrag über Fr. 1'777'055.18 sollte die Beschwerdeführerin in 72 monatlichen Ratenzahlungen à Fr. 24'681.32 begleichen. Die auf den Teilzahlungszuschlag entfallende Mehrwertwertsteuer machte sie in der Abrechnung für das 1. Quartal 2003 geltend. Diese forderte die ESTV mit EA Nr. ... vom 25. August

2003 wieder zurück. Die Bestreitung der Steuernachforderung auf dem Teilzahlungszuschlag bildet Verfahrensgegenstand eines separaten Verfahrens (entsprechende Beschwerde inzwischen am 2. Februar 2010 beim Bundesverwaltungsgericht eingegangen).

4.2 Die drei Rechnungen enthalten jeweils folgenden Zusatz: "Zahlbar innert 30 Tagen Netto". Am 6. Januar 2003, dem Datum, an dem die Beschwerdeführerin mit der A._____ GmbH die Abzahlungsvereinbarung getroffen hat, hat sich jene demnach mit den ersten zwei Rechnungen, datierend vom 30. November 2002, grundsätzlich bereits im Verzug befunden. In der Abzahlungsvereinbarung wurden demgegenüber 72 monatliche Ratenzahlungen festgelegt, wobei die erste Ratenzahlung per 1. Februar 2003 zu leisten war. Darüber hinaus hat sich die A._____ GmbH in der Vereinbarung ausdrücklich einen Eigentumsvorbehalt im Sinne von Art. 715 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) bis zur vollständigen Bezahlung des Gesamtkaufpreises, also auch des Teilzuschlags, ausbedungen (vgl. Ziff. 5 der Allgemeinen Vertragsbestimmungen; Vernehmlassungsbeilage 15). In diesem Zusammenhang ist denn auch Folgendes vermerkt: "Bis dahin darf der Käufer den Kaufgegenstand weder veräussern noch verpfänden, ausleihen oder vermieten." Die drei Lieferrechnungen hingegen enthalten bezüglich der Eigentumsverhältnisse bzw. der Verfügungsmacht keine Hinweise. Gemäss Art. 185 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) gehen Nutzen und Gefahr der Sache mit dem Abschluss des Vertrags auf den Erwerber über, sofern nicht besondere Verhältnisse oder Verabredungen eine Ausnahme begründen. Währenddem in den Lieferrechnungen also nichts darauf hindeutet, dass der Übergang von Nutzen und Gefahr gesondert geregelt war, wurde das Nutzungsrecht durch die Abzahlungsvereinbarung – wie gesehen – deutlich eingeschränkt.

4.3 Laut den drei genannten Rechnungen hat die Beschwerdeführerin die Waren am 25. Oktober sowie am 22. November 2002 bestellt; die Lieferungen erfolgten am 5. und 8., am 21. und 22. November sowie am 2. Dezember 2002. Führt man sich zudem die Daten der Rechnungsstellung (30. November sowie 16. Dezember 2002) sowie der Abzahlungsvereinbarung (6. Januar 2003) vor Augen, liegt die Vermutung nahe, dass von Anfang an nicht die Zahlungsbedingungen gemäss Rechnungen, sondern vielmehr diejenigen nach Abzahlungsvereinbarung zwischen den Vertragsparteien gelten sollten. Auf jeden Fall

wurden mit Abschluss der Abzahlungsvereinbarung die in den alten Kaufverträgen bzw. Lieferrechnungen geregelten Rechte und Pflichten der Parteien zu grossen Teilen ungültig bzw. haben die Parteien diese wesentlich modifiziert. Bei dieser Sachlage ist demnach vorliegend aus mehrwertsteuerlicher Sicht von einem Teilzahlungsliefergeschäft auszugehen. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin sind die Lieferverträge und die Abzahlungsvereinbarung bei der Beurteilung nicht getrennt bzw. unabhängig voneinander zu betrachten. Inwieweit dadurch die privatrechtliche Vertrags- bzw. Kontraktionsfreiheit verletzt sein soll, ist nicht ersichtlich. Die Beschwerdeführerin ist daran zu erinnern, dass Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu bestimmen ist: Es ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen (vgl. dazu E. 3.4 hievor).

4.4 Der Anspruch auf Vorsteuerabzug entsteht im Falle der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten am Ende der Abrechnungsperiode, in welcher die steuerpflichtige Person die Rechnung bzw. die Teilrechnung erhalten hat (vgl. E. 3.2 hievor). Aufgrund des Vorgesagten wird indes deutlich, dass die Lieferrechnungen vorliegend nicht als die für den Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs massgeblichen Rechnungen qualifiziert werden können. Die wesentlichen Änderungen der Rechte und Pflichten betreffen insbesondere auch die ursprünglichen Zahlungsbedingungen; diese haben keine Gültigkeit mehr. Die genannten Rechnungen erfüllen zudem die Anforderungen an eine mehrwertsteuerliche Rechnung im Sinne von Art. 37 Abs. 1 aMWSTG nicht: gemäss dessen Bst. e muss darin das Entgelt für die Lieferung oder die Dienstleistung angegeben sein. Die Lieferrechnungen enthalten lediglich den Kaufpreis ohne Teilzahlungszuschlag. Dieser gehört indes genauso zum Entgelt wie der Kaufpreis (Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Weitere Rechnungen bzw. aufgrund der Teilzahlungsvereinbarung Teilrechnungen wurden unbestrittenermassen keine gestellt. Es bestand lediglich eine vertragliche Abmachung in der Vereinbarung, wann die einzelnen Raten jeweils zur Zahlung fällig wurden (vgl. S. 2 der Abzahlungsvereinbarung). Im Folgenden ist deshalb zu prüfen, in welchem Zeitpunkt bei dieser Sachlage der Anspruch auf Vornahme des Vorsteuerabzugs entsteht bzw. entstanden ist.

4.5 Nach Auffassung der ESTV kann die Beschwerdeführerin die Steuer auf den vereinbarten Teilzahlungen in Anwendung von Ziff. 800 der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer (Wegleitung 2001) in der

Steuerperiode in Abzug bringen, in welche der Zahlungstermin für die betreffende Rate gemäss Vertrag fällt, sofern sie über entsprechende Belege verfügt.

4.5.1 Die erwähnte Ziff. 800 steht unter dem Titel "Rechnungsstellung bei Miet-, Leasing- und Abzahlungsgeschäften" und regelt das Vorgehen im Falle von "Wiederkehrenden Zahlungen aufgrund eines Vertrags ohne erneute Rechnungsstellung". Das fragliche Liefergeschäft fällt nach dem Wortlaut ohne Weiteres unter diese Regelung. Da vorliegend keine Teilrechnungen ausgestellt worden sind, die den Anspruch auf Vornahme des Vorsteuerabzugs begründen, muss ein anderer Anknüpfungspunkt herangezogen werden. Das Abstellen auf den Zahlungstermin erweist sich im vorliegenden Fall als pragmatische und sinnvolle Lösung, welche mit den gesetzlichen Bestimmungen im Einklang steht. Zwar können bzw. werden wohl bei Teilzahlungsgeschäften mit Teilrechnungen der Zeitpunkt des Rechnungserhalts und der Zahlungstermin häufig verschieden sein. Der Vorsteuerabzug kann jedoch ohnehin erst am Ende der entsprechenden Abrechnungsperiode geltend gemacht werden; das allfällige Auseinanderfallen von Rechnungsstellung und Zahlungstermin spielt folglich lediglich dann eine Rolle, wenn beide in unterschiedliche Abgabeperioden fallen. Das Abstellen auf den Zahlungstermin kommt der gesetzlichen Regelung bei Teilzahlungen auf jeden Fall sehr nahe bzw. wird in vielen Fällen im Ergebnis dieselben Folgen zeitigen. Indem der Leistungserbringer die Leistungen ebenfalls in der Steuerperiode zu versteuern hat, in welche der Zahlungstermin für die betreffende Rate fällt (vgl. ebenfalls Ziff. 800 der Wegleitung 2001), wird auch die systembedingte Korrelation zwischen Steuerforderung und Vorsteuerabzug eingehalten (vgl. E. 3.2 hievor).

4.5.2 Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, Ziff. 800 der Wegleitung 2001 umfasse lediglich Dauerschuldverhältnisse wie Miet- und Leasinggeschäfte. Bei den fraglichen Liefergeschäften handle es sich demgegenüber um einfache Schuldverhältnisse: mit Empfang der Lieferung habe sie rechtsgültig das Eigentum an den Gegenständen und Waren erworben und könne diese für ihre betriebliche Tätigkeit einsetzen und verbrauchen. Zunächst ist nochmals festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin mit der A._____ GmbH in der Abzahlungsvereinbarung eine Laufzeit von 72 Monaten vereinbart hat; die Raten sind in vereinbarten Zeitabständen in gleich hohen Beträgen zu bezahlen. Das Teilzahlungsliefergeschäft ist demnach durchaus in gewis-

ser Weise mit Dauerschuldverhältnissen vergleichbar. Bei den Ausführungen zu den Eigentumsverhältnissen scheint die Beschwerdeführerin ausserdem zu übersehen, dass sie die Gegenstände bis zur vollständigen Begleichung des Gesamtkaufpreises – wie gesehen – weder veräussern noch verpfänden, ausleihen oder vermieten darf. Erinnert sei ferner an den bestehenden Eigentumsvorbehalt. Dass die Vorinstanz unter diesen Umständen zum Schluss gekommen ist, in concreto handle es sich um eine Vertragsart, die dem Leasingvertrag ähnlich sei, erweist sich – insbesondere auch in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise – nicht als rechtswidrig. Inwiefern darin eine unzulässige "Umdeutung in einen Leasingvertrag" vorliegen soll, ist demgegenüber nicht ersichtlich. Abgesehen davon zielt die Argumentation der Beschwerdeführerin ohnehin an der Sache vorbei. Entscheidrelevant ist einzig die Frage, ob die Praxis der ESTV eine dem vorliegenden Einzelfall angepasste und gerechte Lösung bietet, die sich an die gesetzlichen Bestimmungen hält. Dies ist, wie unter E. 4.5.1 hievor gesehen, zu bejahen. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin zu Recht nicht mehr geltend macht, Merkblatt Nr. 13, Verbuchung bei Teilzahlungskaufverträgen oder Finanzierungsverträgen mit Abtretung an ein Finanzinstitut, 2001 bzw. 2008, sei massgeblich (vgl. auch Wegleitung 2001 sowie Wegleitung zur Mehrwertsteuer 2008 [Wegleitung 2008], jeweils Rz. 801). In casu liegt klarerweise keine Abtretung an ein Finanzinstitut bzw. einen Dritten vor. Der vorliegende Sachverhalt ist offensichtlich nicht mit einem derartigen Dreiparteienverhältnis vergleichbar. Soweit die Beschwerdeführerin schliesslich rügt, Fragen, wie sie sich bei der Begehung künftiger Verträge zu verhalten habe, seien nie beantwortet worden, ist sie auf die zutreffenden Ausführungen der ESTV in der Vernehmlassung zu verweisen, wonach ihre Aufgabe nicht in der Instruierung bzw. allgemeinen Beratung von Steuerpflichtigen, sondern bloss in der Überprüfung der gemachten Angaben besteht (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).

4.6 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin die Vorsteuer grundsätzlich – sofern auch die übrigen Voraus-

setzungen erfüllt wären – gemäss den in der Abzahlungsvereinbarung geregelten Zahlungsterminen und entsprechend den fälligen Raten in Abzug bringen könnte. Die erste Ratenzahlung war per 1. Februar 2003 zu leisten. Sie hätte die Vorsteuer demnach frühestens im 1. Quartal 2003 erstmals geltend machen können und lediglich insoweit, als die Zahlungstermine in diese Abgabeperiode gefallen sind. Die ESTV hat demnach zu Recht die im 4. Quartal 2002 geltend gemachte Vorsteuer zurückgefordert, da der Anspruch zu diesem Zeitpunkt offensichtlich nicht bestanden hat. Unter den gegebenen Umständen könnte grundsätzlich offenbleiben, ob die weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug wie die formellen Anforderungen oder die Verwendung für steuerbare Zwecke erfüllt sind, da das 1. Quartal 2003 vorliegend nicht Streitgegenstand bildet. Allerdings beantragt die Beschwerdeführerin eventualiter, ihr sei die Vorsteuer von Fr. 19'176.19 auf den im Jahre 2003 geleisteten elf Ratenzahlungen (Monate Februar – Dezember) im Umfang von Fr. 271'494.52 auszuzahlen. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass berechtigte Vorsteuern bzw. ein allfälliger Überschuss ohnehin nur insoweit ausbezahlt werden, als sie nicht mit Einfuhrsteuerforderungen verrechnet oder zur Steuersicherung verwendet werden (vgl. Art. 48 Abs. 2 und 3 i.V.m. Art. 71 Abs. 1 aMWSTG). Darüber hinaus fragt sich, ob auf das Begehren überhaupt einzutreten ist, nachdem die behaupteten Zahlungen – wie gesehen – nicht die hier massgebliche Abgabeperiode betrifft, oder ob das Begehren nicht vielmehr als Gesuch um Rückerstattung der Vorsteuer entgegenzunehmen und die Sache diesbezüglich an die ESTV zum Entscheid zu überweisen ist. In der Vernehmlassung führt die Verwaltung in diesem Zusammenhang aus, die Beschwerdeführerin habe den Nachweis, dass die bezogenen Gegenstände für steuerbare Zwecke verwendet werden, nicht erbracht. Ferner könne sie die behaupteten Zahlungen nicht belegen. Eine Überweisung erscheint in Anbetracht dieser klaren Stellungnahme aus prozessökonomischen Gründen wenig sinnvoll, zumal nicht davon auszugehen ist, dass die ESTV ihre Meinung ändert. Das Begehren ist deshalb sogleich vom Bundesverwaltungsgericht zu beurteilen.

4.7 Die Beschwerdeführerin hat zum Nachweis der Ratenzahlungen nebst einem Auszug aus dem Kreditorenkonto betreffend die A._____ GmbH auch zwei Kontoblätter aus deren Buchhaltung einreicht. Im Schreiben vom 4. August 2005 an die ESTV hat die Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin, welche gleichzeitig auch die A._____ GmbH vertrat, noch darauf hingewiesen, dass ihr Man-

dat infolge Konkurseröffnung über letztere am 11. November 2004 von Gesetzes wegen erloschen sei und sie über keine aktuelle Aktenkenntnis mehr verfüge (Vernehmlassungsbeilage 57). Die Löschung im Handelsregister erfolgte schliesslich am 25. Mai 2005. Es ist demnach von Vornherein fraglich, inwieweit die Unterlagen der A._____ GmbH, datierend vom 30. Mai 2006, überhaupt beweistauglich sein können. Darüber hinaus lässt sich dem eingereichten Kreditorenkonto-Auszug der Beschwerdeführerin, der mit der Aufstellung der Buchungen im Kontrollbericht übereinstimmt, entnehmen, dass im Jahr 2003 anstelle der behaupteten 11 Zahlungen lediglich deren acht vorgenommen worden sind und nur drei betragsmässig mit der vereinbarten Höhe der Ratenzahlungen korrespondieren. Die Buchungen in den Kontoblättern der A._____ GmbH demgegenüber entsprechen mit zwei Ausnahmen genau dem vereinbarten Betrag. Zudem stimmen die Buchungen auch in Bezug auf das Zahlungsdatum vielfach überhaupt nicht überein. Hinsichtlich der drei Buchungen, die betragsmässig zwar den vereinbarten Ratenzahlungen entsprechen, ist anzufügen, dass diese über das Konto "Darlehen Gesellschafter" der Beschwerdeführerin erfolgt sind. Die ESTV hat mit Schreiben vom 7. Juli 2005 um Auskünfte und Belege zu den einzelnen in diesem Konto enthaltenen Buchungen ersucht. Im Antwortschreiben vom 1. Oktober 2005 (Vernehmlassungsbeilage 61) führte die Beschwerdeführerin aus: "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."

Auch wenn der Anspruch auf Vorsteuerabzug grundsätzlich bei Rechnungsstellung bzw. im Zeitpunkt des Zahlungstermins entsteht, ist offensichtlich, dass er nur insoweit gewährt werden kann, als in der Folge tatsächlich Zahlungen geleistet werden; die Erbringung der Gegenleistung (Entgelt) bleibt materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal des endgültigen Vorsteuerabzugs (vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 251). Nach dem Gesagten wird jedoch deutlich, dass die ESTV zu Recht am Vorhandensein der angeblichen Ratenzahlungen gezweifelt hat. Es wäre demnach an der Beschwerdeführerin, den Nachweis für das Ge-

genteil zu erbringen. Dies gelingt ihr gerade nicht; mit Ausnahme der erwähnten Buchhaltungsauszüge vermochte sie keinerlei Belege vorzulegen, um die angeblichen Zahlungen nachzuweisen. Sie hat daher die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. E. 3.5 hievor). Das Eventualbegehren ist somit ebenfalls abzuweisen. Unter den gegebenen Umständen kann definitiv offenbleiben, ob die weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Insbesondere muss an dieser Stelle nicht beurteilt werden, ob die Praxis der ESTV betreffend die Anforderungen an die Belege rechtmässig ist (vgl. Merkblatt Nr. 9, Anforderungen an die Belege bei wiederkehrenden Zahlungen aufgrund eines Vertrages ohne erneute Rechnungsstellung, 2001) bzw. wie es sich mit der in diesem Zusammenhang auf den 1. Januar 2008 eingetreten Praxisänderung verhält (vgl. Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer, Rz. 794 i.V.m. Rz. 800; Spezialbroschüre Nr. 1, Übersicht über die Praxisänderungen per 1. Januar 2008, S. 12).

5.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf Fr. 2'000.-- 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. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- 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: