Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 1151/2014

Urteil vom 4. Juni 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
A._____ AG,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Eugen David,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrwertsteuer 3. und 4. Quartal 2009 (Vorsteuerabzug),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 17. November 2014.

Sachverhalt:

A.
Anlässlich einer externen Kontrolle bei der A._____ AG stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, (ESTV) fest, dass für den Einkauf des Porsche Carrera GT mit der Stammnummer xxx (Gebrauchtwagen) zwei Rechnungen der B._____ SA vom 29. Juli 2009 vorhanden waren. In der mit Telefax übermittelten Rechnung über den Betrag von Fr. 385'000.– wurde die Mehrwertsteuer offen ausgewiesen ("TVA Incluse ... CHF 27'193.31"). Die per Post zugesandte Rechnung über denselben Betrag (Fr. 385'000.–) trug den Vermerk Margenbesteuerung ("Imp. sur la marge"). Die ESTV betrachtete die mit Post zugesandte Rechnung (Margenbesteuerung) als massgebend und belastete der A._____ AG die geltend gemachte Vorsteuer im Betrag von Fr. 27'193.– zurück. Mit Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2013 bestätigte sie die Verfügung.

B.
Eine Beschwerde der Steuerpflichtigen an das Bundesverwaltungsgericht wies dieses mit Urteil vom 17. November 2014 ab.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt die Steuerpflichtige, das Urteil des Bun-

desverwaltungsgerichts sei aufzuheben und der Vorsteuerabzug von Fr. 27'193.– zu anerkennen.

Die ESTV schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtete auf Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Die Beschwerdeführerin ist durch das angefochtene Urteil besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig.

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft das Bundesgericht grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (Art. 42 BGG; BGE 140 III 115 E. 2 S. 116). Die Verletzung von Grundrechten prüft das Bundesgericht nur insofern, als ein Rüge in der Beschwerde ausdrücklich erhoben und begründet worden ist (Rügeprinzip, Art. 106 Abs. 2 BGG).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), sofern die diesbezüglichen Feststellungen nicht offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG).

1.4. Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (nMWSTG; SR 641.20) in Kraft getreten. Es hat das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (aMWSTG; AS 2000 1300) abgelöst. Auf die vor dem 1. Januar 2010 eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse ist weiterhin das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 nMWSTG). Das neue Verfahrensrecht kommt auf hängige Verfahren sofort zur Anwendung (Art. 113 Abs. 3 nMWSTG). Vorliegend ist ein Geschäftsfall des Jahres 2009 betroffen. Deshalb findet in materiellrechtlicher Hinsicht das alte Recht Anwendung und gilt in verfahrensrechtlicher Hinsicht das neue Recht.

1.5. Streitig sind zum einen verfahrensrechtliche Fragen, die sich aus dem neuen Mehrwertsteuergesetz ergeben. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe Art. 113 Abs. 3 nMWSTG, wonach das neue Verfahrensrecht auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort anzuwenden sei, zu restriktiv ausgelegt und damit Bundesrecht verletzt (dazu nachfolgende E. 2). Zum anderen rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör, weil die Vorinstanz es abgelehnt habe, die angerufenen Zeugen anzuhören (dazu nachfolgende E. 3). Schliesslich stellt sich die Frage, wie es sich mehrwertsteuerrechtlich verhält, wenn für die Lieferung eines Gegenstandes zwei verschiedene Rechnungen, die eine mit offenem Ausweis der Mehrwertsteuer, die andere mit Hinweis auf die Margenbesteuerung, ausgestellt worden sind (dazu nachfolgend E. 4).

2.
Die Beschwerdeführerin macht geltend, gemäss Art. 113 Abs. 3 nMWSTG sei das gesamte neue Verfahrensrecht (Art. 65 ff. nMWSTG) auf alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Gesetzes hängigen Verfahren sofort anwendbar. Dementsprechend seien vorliegend auch Art. 65 Abs. 5 nMWSTG (Gebot der schonenden Behandlung) sowie Art. 81 Abs. 3 nMWSTG (Grundsatz der freien Beweiswürdigung) zu beachten. Die Vorinstanz habe dies unterlassen und dadurch Bundesrecht (Art. 113 Abs. 3 nMWSTG) verletzt.

2.1. Die steuerpflichtige Person darf durch die Steuererhebung nur soweit belastet werden, als dies für die

Durchsetzung dieses Gesetzes zwingend erforderlich ist (Art. 65 Abs. 5 nMWSTG). Die finanziellen und administrativen Belastungen der steuerpflichtigen Person sollen sich so in Grenzen halten (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 S. 6994 ad Art. 64 E-nMWSTG). Die Bestimmung konkretisiert das Verhältnismässigkeitsprinzip im Hinblick auf die Steuererhebung und die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person (vgl. Camenzind/Honauer/ Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, S. 807). Art. 65 nMWStG befindet sich im 5. Titel (Verfahrensrecht) und ist auf hängige Verfahren im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Gesetzes sofort anwendbar. Fraglich ist, ob die Vorschrift vorliegend eingehalten wurde.

Bei der externen Kontrolle der ESTV wurden zwei Rechnungen über dieselbe Lieferung vorgefunden. Beide entsprechen den Anforderungen an die Ausstellung einer Rechnung nach Art. 37 aMWSTG. Die Vorinstanz musste entscheiden, ob diese Rechnungen Anspruch auf den Vorsteuerabzug geben. Das war mit keinen Auflagen oder Weisungen an die Beschwerdeführerin verbunden. Es ist deshalb nicht ersichtlich, inwiefern Art. 65 Abs. 5 nMWSTG vorliegend verletzt sein könnte. Die auf Art. 65 nMWSTG Bezug nehmende Rüge ist unbegründet.

2.2. Art. 81 Abs. 3 nMWSTG statuiert den Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Danach ist es unzulässig, Nachweise vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin gilt diese Vorschrift im vorliegenden Verfahren uneingeschränkt und hätte die Vorinstanz die Pflicht gehabt, den Sachverhalt anhand der angebotenen Beweise umfassend zu prüfen.

2.2.1. Hinsichtlich der Rechnungsstellung und dem Recht zum Vorsteuerabzug hat das neue gegenüber dem alten Recht die Anforderungen erheblich eingeschränkt. Der Nachweis, dass die steuerpflichtige Person die Vorsteuer bezahlt hat, muss nicht mehr zwingend durch eine Rechnung erfolgen; die steuerpflichtige Person hat lediglich nachzuweisen, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (Art. 28 Abs. 4 nMWSTG). Diese Regelung ist mit dem System der reinen Selbstveranlagung, wie sie bis Ende 2009 galt, nicht vereinbar. Ein schriftliches, auf einige wenige, überdies standardisierte Erklärungen der steuerpflichtigen Person beschränktes Verfahren erfordert der Form und dem Inhalt nach unmissverständliche, überprüf- und auch nach längerer Zeit noch nachweisbare Verfahrenshandlungen. Obliegt der steuerpflichtigen Person die volle und alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Geschäftsvorfälle, hat sie sich zwingend in einer Art auszudrücken, die es der ESTV ermöglicht, die ihr obliegende Richtigkeits- und Vollständigkeitskontrolle ohne weitere Rückfragen vorzunehmen und etwaige Massnahmen zu ergreifen (Urteil 2C 678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 3.3 f., in: ASA 82 S. 311). Dem dienen auch die
Vorschriften über die Anforderungen an die Rechnungsstellung und Überwälzung der Steuer (Art. 37 Abs. 1 aMWSTG).

2.2.2. Aus diesen Gründen musste die Vorinstanz sich auf die Prüfung der vorgelegten Rechnungen beschränken und konnte sie das Vertragsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Lieferantin und dessen Abwicklung nicht frei und umfassend nach allen Seiten hin überprüfen. Insoweit kommt auch der Grundsatz der freien Beweiswürdigung nicht zum Zug.

Im Übrigen richtet sich die Überwälzung der Mehrwertsteuer nach den privatrechtlichen Vereinbarungen (Art. 6 Abs. 1 nMWSTG). Darüber hat im Streitfall der Zivilrichter und nicht die Verwaltungsbehörde zu entscheiden, weil es um die Privatautonomie geht (Art. 6 Abs. 2 nMWSTG; BGE 140 II 80 E. 2.4.1; Camenzind et al., a.a.O., S. 579). Eine dem entsprechende Praxis bestand bereits zum alten Recht (BGE 123 II 385 E. 8; Urteil 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 E. 5.2.1).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 nMWSTG) ist nach den Gesagten nicht verletzt.

3.
Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör dergestalt, dass die Vorinstanz es abgelehnt habe, die angerufenen Zeugen anzuhören.

3.1. Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) umfasst das Recht der betroffenen Person, sich vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheides zur Sache zu äussern, sowie das Recht auf Abnahme der rechtzeitig und formrichtig angebotenen rechtserheblichen Beweismittel (BGE 127 I 54 E. 2b S. 56). Dem Anspruch auf rechtliches Gehör lässt sich aber keine allgemeine Pflicht der Behörde zur Abnahme aller angebotenen Beweise und zur Würdigung sämtlicher Argumente entnehmen. Die Abweisung eines Beweisantrags erweist sich als zulässig, falls die Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde sich ihre Meinung aufgrund zuvor erhobener Beweise bilden konnte und sie ohne Willkür in vorweggenommener, antizipierter Beweiswürdigung annehmen darf, die gewonnene Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht erschüttert (BGE 136 I 229 E. 5.3 S. 236; 134 I 140 E. 5.3 S. 148; 131 I 153 E. 3 S. 157).

3.2. Die Vorinstanz geht wie die Steuerverwaltung davon aus, dass für die dem strittigen Vorsteuerabzug zu Grunde liegende Leistung der B._____ SA (Verkauf eines gebrauchten Porsche Carrera GT, den diese bei der Privatperson C._____ eingekauft hatte, an die Beschwerdeführerin) zwei widersprüchliche Belege bestehen, nämlich einerseits die Faxrechnung vom 19. Juli 2009, worin die Unfallfreiheit des Fahrzeugs garantiert und die fragliche Vorsteuer ausgewiesen ist, andererseits die der Steuerpflichtigen angeblich im November 2009 per Post zugestellte Rechnung vom 29. Juli 2009 der B._____ SA über das gleiche Fahrzeug, worin eine Garantie für das Fahrzeug abgelehnt und auf die Margenbesteuerung hingewiesen wird. Die Vorinstanz verkennt somit - entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin - nicht, dass die B._____ SA für das gleiche Fahrzeug zwei unterschiedliche Rechnungen ausgestellt hat und die zweite Rechnung, in Abänderung der ersten, angeblich später, möglicherweise erst im Monat November 2009, zugestellt worden ist.

Es ist daher nicht ersichtlich, was die Zeugin D._____, Mitarbeiterin der Beschwerdeführerin, weiter bestätigen könnte. Mehrwertsteuerlich relevant sind - wie bereits dargelegt - die Rechnungen als mehrwertsteuerrechtliche Dokumente (vorstehende E. 2.1 und 2.2) und nicht die Handlungsmotive der Beteiligten, vertraglichen Vereinbarungen, Abmachungen zwischen den Parteien usw., worüber die Zeugin möglicherweise Auskunft geben könnte.

Es ist auch nicht von Belang, ob die B._____ SA, seit 2012 in Liquidation, schon 2009 in finanziellen Schwierigkeiten steckte (was der Zeuge C._____, Vorbesitzer des Fahrzeuges, bestätigen könnte). Der Vorsteuerabzug besteht unabhängig davon, ob der Leistungserbringer seinerseits die eingenommene Steuer an die ESTV abgeführt hat oder nicht (BGE 137 II 136 E. 6.6).

Schliesslich ist für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der beiden Rechnungen auch nicht entscheidend, gestützt auf welche der beiden Rechnungen (beide weisen den gleichen Rechnungsbetrag aus) die Thurgauer Kantonalbank (Zeuge E._____) die Überweisung des Kaufpreises von der Beschwerdeführerin an die B._____ SA vorgenommen hat.

3.3. Als Zeugen könnten einzig F._____ und allenfalls G._____, beide von der B._____ SA, Angaben dazu machen, ob zwischen den Parteien Margenbesteuerung vereinbart war oder nicht. Allerdings ist altrechtlich für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug allein der Steuerausweis auf der Rechnung massgebend. Somit konnte die Vorinstanz auf die Einvernahme auch dieser Zeugen verzichten.

4.

4.1. Verwendet eine steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung die ihr von anderen steuerpflichtigen Personen für Lieferungen und Dienstleistung in Rechnung gestellte Steuer (Vorsteuer) in Abzug bringen (Art. 38 Abs. 1 lit. a aMWSTG). Die Vorsteuer muss nachgewiesen sein. Erforderlich ist eine Rechnung, welche die Angaben nach Art. 37 aMWSTG enthält. Der Rechnung nach Art. 37 aMWSTG kommt als Beleg über die rückforderbare Steuer eine zentrale Bedeutung zu (BGE 131 II 185 E. 3, 5 S. 187 ff.; Urteil 2C 814/2010 vom 23. September 2011 E. 5.1). Im Hinblick auf die Gepflogenheiten im Geschäftsverkehr genügt im Allgemeinen eine Kopie der Rechnung, doch ist die Steuerverwaltung berechtigt, die Originaldokumente einzuverlangen, insbesondere wenn Zweifel an der Echtheit oder Unverfälschtheit bestehen (Mollard/Oberson/Tisso Benedetto, Traité TVA, 2009, S. 706

Rz. 95). In dieser Hinsicht gilt im vorliegenden Fall bereits die durch den Bundesrat am 24. Mai 2006 (AS 2006 2353) mit den Artikeln 15a und 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; AS 2000 1347) gewährte Toleranz, wonach auch Rechnungen ersetzende Dokumente anerkannt werden können und allein aufgrund von Formmängeln das Dokument nicht zurückgewiesen werden darf.

4.2. Für gebrauchte individualisierbare bewegliche Gegenstände enthält Art. 35 aMWSTG eine Sonderregelung. Danach kann eine steuerpflichtige Person, welche solche Gegenstände für den Wiederverkauf bezogen hat, für die Berechnung der Steuer auf dem Wiederverkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen. Voraussetzung ist, dass sie auf dem Ankaufpreis keine Vorsteuer abziehen durfte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat. Es handelt sich um die altrechtliche Differenz- oder Margenbesteuerung. Art. 35 aMWSTG findet auch beim Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen Anwendung. Damit wird erreicht, dass nur die Differenz zwischen An- und Verkaufspreis, d.h. der Aufpreis, mit der Mehrwertsteuer belegt wird und als endgültige Belastung bleibt. Damit es aber bei der Margenbesteuerung beim Wiederverkauf seitens des Käufers nicht zu einer ungerechtfertigten Vorsteuer-Rückerstattung kommt, darf der Wiederverkäufer gegenüber dem Käufer keine Steuer ausweisen und kann dieser auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Deshalb ist die Anwendung der Margenbesteuerung mit der Verpflichtung verbunden, dass der Verkäufer weder in Preisanschriften, Preislisten und sonstigen Angeboten noch in Rechnungen auf die Steuer hinweist (Art. 37 Abs. 4 aMWSTG).

4.3. Die Vorinstanz spricht der am 29. Juli 2009 per Telefax übermittelten Rechnung ("TVA Incluse ... CHF 27'193.31") die Qualität eines Rückforderungsbelegs für die Geltendmachung der Vorsteuer zu. Sie ist jedoch der Ansicht, dass der (angeblich im November 2009) per Post in Papierform zugestellten Rechnung ("Imp. sur la marge") ein höherer "Beweiswert" zukomme als der nur per Telefax (Fernkopie) übermittelten Rechnung, weshalb auf die "Papierrechnung" abzustellen sei.

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Genügt ein Dokument den Anforderungen an die Rechnungsstellung nach Art. 37 aMWSTG, ist es als Beleg für die Rückforderung der Vorsteuer geeignet und zu anerkennen. Genügt es diesen Anforderungen nicht, so berechtigt es auch nicht zum Vorsteuerabzug. Mit dieser Begründung der Vorinstanz kann die als Fernkopie vorliegende Rechnung der Leistungserbringerin nicht als für den Abzug der Vorsteuer untauglich zurückgewiesen werden. Der Beschwerdeführerin wird auch von keiner Seite vorgeworfen, dass sie die Fernkopie gefälscht oder verfälscht habe oder diese unecht sei. Beide Dokumente stammen unbestrittenermassen von der gleichen mehrwertsteuerpflichtigen Person und sind grundsätzlich als Rechnungen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren. Insofern ist die Rüge der Beschwerdeführerin berechtigt.

4.4. Da somit für die gleiche Lieferung zwei verschiedene Rechnungen vorliegen, bedarf eine der Berichtigung. Nach der Verwaltungspraxis obliegt es der steuerpflichtigen Person, die Rechnung des Leistungserbringers bei deren Eingang auf die formelle Vollständigkeit und materielle Richtigkeit hin zu prüfen und falls nötig, durch den Leistungserbringer berichtigen zu lassen (zur Verwaltungspraxis, vgl. Mollard/ Oberson/Tisso Benedetto, Traité TVA, 2009, S. 721 f. Rz. 126). Nur so kann die Deckungsgleichheit des Systems, d.h. Kongruenz der Besteuerung einerseits und Abzug der Vorsteuer andererseits, erreicht werden (altrechtlich dazu Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl. 2003, S. 469 f.). Wird die Rechnung vor der Bezahlung zurückgewiesen, kann der Leistungserbringer die falsch oder unvollständig ausgestellte Rechnung stornieren und durch eine neue korrekte Rechnung ersetzen. Stellt sich nachträglich heraus, dass der Leistungserbringer dem Leistungsempfänger eine zu hohe oder zu niedrige Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat, so ist der Fehler grundsätzlich durch eine Gutschrift oder Nachbelastung zu korrigieren, wobei der steuerpflichtige Empfänger eine entsprechende Korrektur beim Vorsteuerabzug vorzunehmen hat (auf Formular 1550; vgl. Mollard et al., a.a.O., S. 723 Rz. 126).

4.5. Im vorliegenden Fall hätte die Beschwerdeführerin die nach ihrer Ansicht falsche Rechnung zur Verbesserung an die B._____ SA zurückweisen müssen. War zwischen den Parteien Margenbesteuerung vereinbart, hätte die Beschwerdeführerin einen allfällig bereits geltend gemachten Vorsteuerabzug rückgängig ma-

chen müssen. War hingegen nach dem Parteiwillen der Rechnungsbetrag inklusive Mehrwertsteuer geschuldet, hätte die Leistungserbringerin ihre Rechnung mit Margenbesteuerung in der vorgeschriebenen Form stornieren und die Steuer ordentlich abrechnen müssen (vgl. dazu auch Walter Steiger, Steuerliche Behandlung von Entgeltsminderungen/Debitorenverlusten, Fragen im Zusammenhang mit der korrekten Rechnungsstellung, StR 57/2002 S. 664 f.). Eine solche Stornierung ist vorliegend nicht erfolgt. Der Einwand der Beschwerdeführerin, es liege ein abgeschlossener Geschäftsfall vor und nach Bezahlung der Rechnung könne diese nicht mehr abgeändert werden, ist nicht stichhaltig. Genau für solche Fälle sieht die Verwaltungspraxis Korrekturmöglichkeiten vor (s. auch Urteil 2A.546/2000 vom 31. Mai 2002 E. 5, in: ASA 72 S. 727, StR 58/2003 S. 209). Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin mit Telefax vom 13. August 2009 das Original der Rechnung angefordert und damit die Zustellung der neuen Rechnung selbst veranlasst.

4.6. Die Rechnung mit der ausgewiesenen Mehrwertsteuer (Vorsteuer) kann somit mehrwertsteuerrechtlich nicht als Vorsteuerbeleg anerkannt werden und berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug.

5.
Die Beschwerde ist nach dem Gesagten unbegründet und daher abzuweisen. Die Gerichtskosten sind der Beschwerdeführerin zu auferlegen (Art. 65 f. BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten von Fr. 2'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3. Dieses Urteil wird den Parteien und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 4. Juni 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann