Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1341/2006
{T 0/2}

Urteil vom 7. März 2007

Mitwirkung: Richterin Salome Zimmermann; Richter Pascal Mollard;
Richterin Marianne Ryter Sauvant;
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch ...,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend
Mehrwertsteuer (4. Quartal 1995);
Vorsteuerabzugsberechtigung, Begriff des Leistungsempfängers.

Sachverhalt:

A. Die X. AG wurde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) per 16. Juni 1995 als Steuerpflichtige im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Laut Eintrag im Handelregister ... bezweckt die Aktiengesellschaft den Verkauf von .... Die Gesellschaft übernahm bei der Gründung durch Sacheinlage/Sachübernahme das Geschäft der im Handelsregister eingetragenen Kollektivgesellschaft Y. mit Aktiven und Passiven gemäss Übernahmebilanz .... Die Y., welche gemäss Handelsregisterauszug ebenfalls den Betrieb einer Boutique für ... bezweckte, wurde gleichzeitig (am 28. Juni 1995) im Handelsregister gelöscht. Als zeichnungsberechtigte Personen waren sowohl für die Y. als auch für die X. AG die Eheleute A. und B. eingetragen.

Am 22. und 23. November 1995 sowie 11. und 12. September 1996 führte die ESTV bei der X. AG eine Kontrolle betreffend das 4. Quartal 1995 durch. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 17855 vom 30. September 1996 belastete die ESTV für die Steuerperiode 4. Quartal 1995 (1. Oktober bis 31. Dezember 1995) geltend gemachte Vorsteuern in der Höhe von Fr. 215'840.-- zurück.

B. Die ESTV erliess am 1. November 2002 einen Entscheid, in welchem sie die Nachforderung gegenüber der X. AG gemäss EA Nr. 17855 bestätigte. Sie führte darin aus, es handle sich bei der Rückforderung um zu Unrecht in Abzug gebrachte Vorsteuern auf der Erstellung des Geschäftshauses .... Der Grund für die Nachbelastung liege darin, dass Erstellerin des in Rede stehenden Ladengebäudes nicht etwa die am 28. Juni 1995 in die Aktiengesellschaft umgewandelte Kollektivgesellschaft war, sondern vielmehr die einfache Gesellschaft A. und B., welche offensichtlich gezielt zum Zwecke der Erstellung dieses Geschäftshauses und eines Wohngebäudes gebildet worden sei. Dies ergebe sich aus verschiedenen Unterlagen, in welchen jeweils ausdrücklich die einfache Gesellschaft als Vertragspartei bezeichnet sei. Die einfache Gesellschaft sei nicht steuerpflichtig und habe daher die Steuerbelastung selbst zu tragen. Bei der X. AG bewirke dies andererseits, dass die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug auf den das Geschäftshaus betreffenden Leistungen nicht erfüllt seien, weil deren Empfängerin eben nicht sie (und auch nicht die Kollektivgesellschaft), sondern eindeutig die einfache Gesellschaft gewesen sei.

Die X. AG liess am 3. Dezember 2002 gegen diesen Entscheid Einsprache erheben.

C. Mit Einspracheentscheid vom 20. Januar 2004 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie stellte fest, dass die X. AG der ESTV für das 4. Quartal 1995 Fr. 215'840.-- Mehrwertsteuern (zuzüglich Verzugszins) schulde und zu bezahlen habe. Die ESTV führte im Wesentlichen aus, die Eheleute A. und B. seien im Baurechtsvertrag mit der Gemeinde Partei gewesen und das Baurecht habe bei der Gründung der X. AG nicht in deren Geschäftsvermögen gestanden. Mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 1995 hätten die Eheleute A. und B. als Gesamteigentümer infolge einfacher

Gesellschaft der Aktiengesellschaft ein selbständiges und dauerndes Baurecht verkauft, wobei der Besitzantritt, d.h. der Übergang des Kaufsobjektes in Rechte und Pflichten, Nutzung und Gefahr, rückwirkend auf den 1. Januar 1995 versetzt worden sei. Aus dem Kaufvertrag sei ersichtlich, dass das verkaufte Grundstück sich bereits in bebautem Zustand befunden habe, aber die Bebauung noch nicht vollendet zu sein schien. Sei die rechtliche Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse unter den Parteien im Hinblick auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten unzutreffend, werde für die mehrwertsteuerliche Behandlung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise zurückgegriffen. Soweit sich die X. AG auf die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse hinsichtlich des Baurechts, die im Kaufvertrag auf den 1. Januar 1995 zurückbezogen worden seien, beziehe, könne dieser Argumentation im Hinblick auf die Mehrwertsteuer nicht gefolgt werden. Die zivilrechtlichen Konstruktionen, wie der rückwirkende Besitzantritt auf den 1. Januar 1995, müssten entsprechend autonom gewürdigt werden. Aus der zivilrechtlichen Betrachtung könne die Einsprecherin nichts für sich ableiten. Die ESTV lasse rückwirkend abgeschlossene Rechtsverhältnisse nach konstanter Praxis nicht zu. Weiter existiere die X. AG als Rechtsperson erst seit Mitte 1995. Der Übergang der Verfügungsmacht am verkauften Objekt sei entsprechend den tatsächlichen Gegebenheiten aber erst im Dezember 1995 erfolgt.

D. Mit Eingabe vom 20. Februar 2004 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit dem Antrag, es sei der Einspracheentscheid aufzuheben, der Vorsteuerabzug von Fr. 215'840.-- zu gewähren und demzufolge die Forderung von Fr. 215'840.-- Mehrwertsteuer zurückzuziehen bzw. nicht zu erheben. Die Beschwerdeführerin bringt insbesondere vor, die Behauptung der ESTV, der Geschäftshausneubau sei nicht der Kollektiv- bzw. der Aktiengesellschaft zuzurechnen, sondern der einfachen Gesellschaft A. und B., sei krass aktenwidrig. Da die Gemeinde ... natürliche Personen als Vertragspartner hätte haben wollen, sei der Baurechtsvertrag durch die Eheleute als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft abgeschlossen worden. Es sei von Anfang an klar gewesen, dass diese das Grundstück für ihr Geschäft, also für die nachmalige Beschwerdeführerin, übernahmen. Die geltend gemachten Auslagen für den Bau des Geschäftshauses, welches rückwirkend auf den 1. Januar 1995 durch die neu gegründete und am 28. Juni 1995 eingetragene Aktiengesellschaft von der Kollektivgesellschaft übernommen worden sei, seien für das "Geschäft", die Beschwerdeführerin, getätigt worden. Am 22. Dezember 1995 schliesslich sei zwischen A. und B. und der Beschwerdeführerin ein Kaufvertrag abgeschlossen worden. Daraus gehe hervor, dass der Baurechtsvertrag, welcher auf die beiden natürlichen Personen lautete, aber in deren Kollektivgesellschaft gehörte, auf die Beschwerdeführerin übertragen worden sei. Gemäss Sacheinlagevertrag sei die Beschwerdeführerin in alle Verträge der Kollektivgesellschaft eingetreten und alle Geschäftsvorfälle der Kollektivgesellschaft gälten ab 1. Januar 1995 als für Rechnung der AG erfolgt. In der Übernahmebilanz

per 1. Januar 1995 sei unter dem Verrechnungskonto Neubau mit Fr. 136'272.90 das im Bau sich befindliche Geschäftshaus ausdrücklich vermerkt. Es sei klar immer darum gegangen, dass die Verträge in Bezug auf die Errichtung des Geschäftshauses für die Kollektivgesellschaft und nicht privat für A. und B. abgeschlossen würden. Auch bei den Rechnungen, die immer an A. und B. gegangen seien, sei natürlich die Kollektivgesellschaft gemeint gewesen. Falls im Übrigen verlangt werden sollte, dass als Adresse auf den Rechnungen genau die im Handelsregister vermerkte Bezeichnung der Kollektivgesellschaft aufgeführt wird, sei der Beschwerdeführerin Gelegenheit zu geben, entsprechend korrigierte Handwerkerrechnungen einzuholen und nachzureichen. Jedenfalls wäre es überspitzter Formalismus, wenn aufgrund des Umstands, dass diese Rechnungen ohne ausdrücklichen Hinweis auf die Kollektivgesellschaft und nach ... geschickt worden sind, angenommen werde, dass es sich nicht um Rechnungen an die Kollektivgesellschaft handle. Es ergebe sich aus den Rechnungen und den weiteren Urkunden klar, dass Leistungsempfängerin immer die Kollektivgesellschaft war bzw. die Beschwerdeführerin, welche diese per 1. Januar 1995 übernommen habe. Abschliessend beantragt die Beschwerdeführerin, es sei in Anbetracht der unzumutbar langen Dauer des Verfahrens - sie habe bereits am 28. Oktober 1996 einen anfechtbaren Entscheid verlangt, welcher aber mehr als sechs Jahre später erfolgt sei - von einer Kosten- und Entschädigungsauflage zulasten der Beschwerdeführerin abzusehen.

E. Mit Eingabe vom 29. April 2004 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und verzichtet im Übrigen auf eine Vernehmlassung.

F. Das Beschwerdeverfahren wird mit Wirkung auf den 1. Januar 2007 auf das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) übertragen, was der Beschwerdeführerin und der ESTV mit Schreiben der SRK vom 28. November 2006 bzw. mit Schreiben des BVGer vom 29. Januar 2007 mitgeteilt wird.

G. Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG; SR 641.20) bzw. Art. 53 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheid der ESTV beschwert (Art. 48 VwVG) und sie hat ihre Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 ff. VwVG).

Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das BVGer hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Ebenfalls ist die ESTV Vorinstanz im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf das Jahr 1995, so dass auf die vorliegende Beschwerde noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) bzw. auf den (mittlerweile aufgehobenen) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar.

1.3 Das BVGer kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.

2.1 Wer ein Vermögen oder ein Geschäft mit Aktiven und Passiven übernimmt,

wird den Gläubigern aus den damit verbundenen Schulden verpflichtet, sobald vom Übernehmer die Übernahme den Gläubigern zur Kenntnis gebracht wurde (Art. 181 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR; SR 220]; vgl. auch Art. 73 des auf den 1. Juli 2004 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Fusionsgesetz, FusG; SR 221.301]). Der Veräusserer haftet noch während zwei Jahren solidarisch weiter (Art. 181 Abs. 2 OR; Art. 75 Abs. 1 FusG).

Wer eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein (Art. 23 Abs. 2 MWSTV). Die Steuernachfolge gemäss dieser Vorschrift setzt voraus, dass ein gesamtes Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernommen wird. Hiezu ist erforderlich, dass das bisherige Unternehmen wegfällt. Dann tritt der Steuernachfolger in alle Rechte und Pflichten des früheren Steuersubjekts ein (Urteil des Bundesgerichts 2A.66/1999 vom 22. März 1999, E. 2). Die Steuersukzession tritt nicht nur bei der Übernahme von Aktiven und Passiven einer juristischen Person durch eine andere juristische Person ein, sondern auch bei weiteren beispielhaft aufgezählten Fällen: Übernahme einer Einzelfirma, Umwandlung einer Einzelfirma in eine Kollektivgesellschaft, Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft, Fusion zweier Aktiengesellschaften (Entscheid der SRK vom 18. April 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.13, E. 4e; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 749 ff.).

2.2 Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Tritt ein Stellvertreter im eigenen Namen auf (indirekte Stellvertretung), dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt, der Vermittler bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (statt vieler vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A. 272/2002, 2A.273/2002 und 2A.274/2002, vom 13. Januar 2003, jeweils E. 2 bis 4; Entscheide der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54, E. 2a; vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110, E. 3b). Dieser Grundsatz der zwei Umsätze (bei indirekter Stellvertretung) ist auch auf Dienstleistungen anwendbar; dabei nimmt die MWSTV eine Fiktion vor, da eine Dienstleistung (anders als eine Ware) materiell nicht zweimal geleistet werden kann (Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59, E. 3c/aa).

2.3 Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV).

2.3.1 Vorsteuerabzugsberechtigt ist der steuerpflichtige Leistungsempfänger einer Leistung, auf welcher die Vorsteuern abgezogen werden sollen (siehe DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 247, 251, 253; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 13 zu Art. 38). Das Recht zum Vorsteuerabzug kann der Steuerpflichtige nur bezüglich der ihm selbst durch einen anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer beanspruchen. Kein Steuerpflichtiger kann jedoch einen Vorsteuerabzug geltend machen, der einem Dritten zusteht (Entscheid der SRK vom 8. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.126, E. 2d, 3a; Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999 [SRK 1998-071], teilweise veröffentlicht in VPB 64.47, E. 6b/cc).

Wer Leistungsempfänger ist, wird in der MWSTV nicht explizit definiert. Gewöhnlich wird die mehrwertsteuerliche mit der zivilrechtlichen Ausgangslage übereinstimmen, so dass der Auftraggeber der Leistung bzw. derjenige, der aus dem Vertragsverhältnis berechtigt und verpflichtet ist, gleichzeitig mehrwertsteuerlicher Leistungsempfänger ist (RIEDO, a.a.O., S. 253; BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., N. 15 zu Art. 38; IVO P. BAUMGARTNER, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer [Entgeltlichkeit], Steuer-Revue [StR] 1996 S. 266; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 27. November 2006 [2A.202/2006], E. 3.2; Entscheid der SRK vom 20. März 2006 [CRC 2005-021], E. 3b). Für die Frage, ob der Handelnde als Leistungserbringer bzw. -empfänger zu gelten hat, ist in mehrwertsteuerlicher Hinsicht massgeblich, ob er in eigenem Namen auftritt oder nicht. Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach Aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (statt vieler: Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50, E. 2B mit Hinweisen). Wie bei der Bestimmung des Leistungserbringers (so für die Frage, wer bezüglich einer Leistung steuerpflichtig ist), müssen auch beim Ermitteln des mehrwertsteuerlichen Leistungsempfängers, mithin des Vorsteuerabzugsberechtigten, die Regeln von Art. 10 MWSTV (oben E. 2.2) beachtet werden (siehe ferner RIEDO, a.a.O., S. 253; BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., N. 15 zu Art. 38; Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, a.a.O., E. 6b/cc).

Unerheblich ist bei der Bestimmung des Leistungsempfängers im Prinzip, wer das Entgelt aufwendet. Das Entgelt kann der Empfänger oder an seiner Stelle auch ein Dritter aufbringen (vgl. Art. 26 Abs. 2 Satz 1 MWSTV; Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, a.a.O., E. 6b/cc; BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., N. 15 zu Art. 38; BAUMGARTNER,

Entgeltlichkeit, a.a.O., S. 266; siehe auch RIEDO, a.a.O., S. 223).

2.3.2 Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV sieht vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 28 Abs. 1 (bzw. Abs. 3) MWSTV nachweisen kann. Die Rechnung des Leistungserbringers muss enthalten: seinen Namen und seine Adresse sowie seine Mehrwertsteuernummer; Namen und Adresse des Leistungsempfängers; Datum oder Zeitraum der Leistung; Art, Gegenstand und Umfang der Leistung; das Entgelt; den geschuldeten Steuerbetrag (Art. 28 Abs. 1 MWSTV). Die SRK hat erkannt, dass eine genaue Anwendung dieser eher formellen Anordnungen durch die ESTV im Interesse einer gerechten und missbrauchsfreien Erhebung der Mehrwertsteuer liegt (vgl. Entscheide der SRK vom 25. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.97, E. 4b und vom 15. Oktober 1999, a.a.O., E. 4). Erfüllen die vorgewiesenen Belege die vorgesehenen Bedingungen nicht, muss die Verwaltung den Vorsteuerabzug grundsätzlich verweigern (vgl. Entscheide der SRK vom 17. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65.84 E. 4d in fine; vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa; zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 3. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.73, E. 3a).

2.3.3 Da es sich bei den Vorsteuern um steuermindernde Tatsachen handelt, obliegt der formgerechte Beweis (vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 MWSTV) für deren Vorliegen dem Steuerpflichtigen (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 416). Zwar muss die ESTV den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer respektieren. Dies kann indes nur dann gelten, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessenden Pflichten nachkommt. Es ist dem Mehrwertsteuerpflichtigen indes unbenommen, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (vgl. Entscheide der SRK vom 3. Dezember 2003, a.a.O., E. 3b mit Hinweisen; vom 25. März 2002, a.a.O., E. 4d/aa).

2.4 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003, E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7, E. 2a mit Hinweisen; vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49, E. 3c/aa mit Hinweisen; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112 mit Fn. 125; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). 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, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 569, E. 3.2).

3. Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob die Beschwerdeführerin berechtigt ist, im Zusammenhang mit Architekten- und Bauunternehmerleistungen für den Bau eines Geschäftsgebäudes angefallene Vorsteuern abzuziehen.

Gemäss Darstellung der ESTV war Erstellerin des fraglichen Baus die einfache Gesellschaft A. und B. und nicht die Kollektivgesellschaft Y. und auch nicht die Aktiengesellschaft, d.h. die Beschwerdeführerin. Die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug auf den das Geschäftshaus betreffenden Leistungen seien bei der Beschwerdeführerin eindeutig nicht erfüllt, weil deren Empfängerin eben nicht sie (und auch nicht die Kollektivgesellschaft), sondern die einfache Gesellschaft gewesen sei (siehe Entscheid der ESTV vom 1. November 2002 bzw. dazugehöriges Schreiben vom selben Tag Ziff. 3.1, 3.2; Ergänzungsabrechnung vom 30. September 1996, Beiblatt 1, Vernehmlassungsbeilage 5). Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber im Wesentlichen geltend, die Auslagen und damit die Mehrwertsteueraufwendungen seien für den Geschäftsneubau von Anfang an "für das Geschäft" bzw. "für die Kollektivgesellschaft, respektive die nachmalige Aktiengesellschaft", getätigt worden, weshalb diese zum Vorsteuerabzug zugelassen werden müssten. A. und B. seien in Bezug auf die Errichtung des Geschäftshauses als Gesellschafter der Kollektivgesellschaft aufgetreten, die Werkverträge seien für die Kollektivgesellschaft und nicht privat für A. und B. abgeschlossen worden. Es sei immer darum gegangen, die Liegenschaft für das ... Geschäft - ursprünglich die Kollektivgesellschaft und dann die Aktiengesellschaft zu errichten.

3.1 In tatsächlicher Hinsicht ist in casu das Folgende festzuhalten:

Aus den Handelsregisterauszügen (siehe Beschwerdebeilagen) geht hervor, dass die Beschwerdeführerin bei ihrer Gründung (Eintrag der Aktiengesellschaft im Handelsregister am 28. Juni 1995) mittels Sacheinlage die Kollektivgesellschaft "Y." mit Aktiven und Passiven ("gemäss Übernahmebilanz per 1. Januar 1995") übernommen hat (Sacheinlagevertrag vom 19. Mai 1995, Einsprachebeilage 9). Gleichzeitig - am 28. Juni 1995 - wurde die Kollektivgesellschaft, welche gemäss Handelsregisterauszug ebenfalls den Betrieb einer Boutique für ... sowie den Handel mit Waren aller Art bezweckte, im Handelsregister gelöscht.

Am Grundstück, bezüglich dessen Überbauung die Beschwerdeführerin Vorsteuern geltend macht, erwarben die natürlichen Personen A. und B. als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft mit Baurechtsvertrag vom 14. Juli 1993 (Einsprachebeilage 5) von der Gemeinde ... ein selbständiges und dauerndes Baurecht (welches als Grundstück gilt im Sinne von Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB; SR 210]). Am 22. Dezember 1995 übertrug die einfache Gesellschaft A. und B. dieses selbständige und dauernde Baurecht auf die Beschwerdeführerin (Kaufvertrag vom 22. Dezember 1995, Einsprachebeilage 10).

Die vorliegend strittigen Vorsteuern von Fr. 215'840.-- hat die Beschwerdeführerin in ihrer Mehrwertsteuerabrechnung des 4. Quartals

1995 (Ziff. 11) unter dem Titel "Prov. MWST a/Baukosten Neubau ..." in Abzug gebracht (Einsprachebeilage 22). Dieser Abrechnung für das 4. Quartal 1995 legte die Beschwerdeführerin eine Aufstellung bei über bezogene Leistungen im Betrag von Fr. 3'536'462.--, aus welchen der strittige Vorsteuerbetrag von Fr. 215'840.-- resultierte.

3.2 Die Vorsteuerabzugsberechtigung steht dem Leistungsempfänger der Leistung, auf welcher die Vorsteuern abgezogen werden sollen, zu (oben E. 2.3.1). Im Folgenden wird zu prüfen sein, wer Leistungsbezüger der Architekten- und Handwerkerleistungen im Zusammenhang mit dem Neubau war, bezüglich derer die Beschwerdeführerin Vorsteuern geltend macht. Es ist im vorliegenden Zusammenhang daran zu erinnern, dass die Beweislast für den Nachweis der Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin obliegt. Gelänge der Beschwerdeführerin der Beweis, dass sie selbst Leistungsempfängerin war, wäre der Vorsteuerabzugsanspruch grundsätzlich - unter Vorbehalt der weiteren Voraussetzungen - anzuerkennen.

Müsste hingegen die einfache Gesellschaft als Leistungsempfängerin der Architekten- und Handwerkerleistungen angesehen werden, wäre nur diese allenfalls vorsteuerabzugsberechtigt (wobei sie soweit ersichtlich und gemäss Angaben der ESTV mangels subjektiver Steuerpflicht die Voraussetzungen hierzu nicht erfüllen würde, siehe Art. 29 Abs. 1 MWSTV, vorne E. 2.3.1). Die Beschwerdeführerin hingegen wäre nicht befugt, diese - einem anderen zustehenden - Vorsteuern geltend zu machen (siehe auch vorne E. 2.3.1).

Sollte sich herausstellen, dass die Kollektivgesellschaft Leistungsempfängerin war, wäre allenfalls weiter zu prüfen, ob eine Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin trotzdem möglich sein könnte, weil sie im Sinne von Art. 23 Abs. 2 MWSTV Steuernachfolgerin der Kollektivgesellschaft war (hierzu oben E. 2.1). Durch die Übernahme der Kollektivgesellschaft Y. mit Aktiven und Passiven ist die Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 181 OR sowie Art. 23 Abs. 2 MWSTV in alle Rechte und Pflichten der Kollektivgesellschaft eingetreten. Aufgrund dieser Steuersukzession könnte allenfalls auch eine spätere Geltendmachung von Vorsteuerabzügen (welche ursprünglich der Vorgängerin zustanden) durch die Rechtsnachfolgerin in Betracht kommen (siehe hierzu Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Auflage, Rz. 1146). In diesem Zusammenhang ist im Übrigen anzumerken, dass zweifelhaft ist, ob auf die Festlegungen im Sacheinlagevertrag (Einsprachebeilage 9) abgestellt werden könnte, wonach die Aktiven und Passiven der Kollektivgesellschaft "gemäss Übernahmebilanz per 1. Januar 1995" eingebracht würden (Ziff. I), als Stichtag für die Übernahme des Geschäfts der 1. Januar 1995 gelte und alle Geschäftsvorfälle der Kollektivgesellschaft ab 1. Januar 1995 als für Rechnung der AG erfolgt gälten (Ziff. IV). Die Übernahme eines Geschäfts mit Aktiven und Passiven (hierzu vorne E. 2.1) und der Eintritt in Rechte und Pflichten kann im vorliegenden Fall an sich nicht vor dem Zeitpunkt der Gründung bzw. der

Erlangung der Rechtspersönlichkeit der Beschwerdeführerin durch den Handelsregistereintrag (Art. 643 OR), mithin am 28. Juni 1995, erfolgt sein; die Beschwerdeführerin trat in die Rechte und Pflichten der Vorgängerin in dem Umfang ein, als sie am Tag des Eintritts, also am 28. Juni 1995, bestanden.

3.3 Wie vorstehend erläutert (E. 2.3.1), ist der mehrwertsteuerliche Leistungsempfänger häufig derjenige, der auch zivilrechtlich aus einem Vertrag berechtigt und verpflichtet ist. Die zivilrechtliche Würdigung des Sachverhalts hat allerdings nur Indizwirkung und kann für sich alleine keine allgemeingültige Zuordnung begründen (oben E. 2.4, 2.3.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 27. November 2006, a.a.O., E. 3.2, 4.2). In mehrwertsteuerlicher Hinsicht ist zur Bestimmung des Leistungsempfängers primär darauf abzustellen, wem nach den Regeln von Art. 10 MWSTV eine Leistung zugerechnet werden muss (oben E. 2.3.1).

3.3.1 Die Werkverträge in Einsprachebeilage 20 wurden allesamt zwischen den verschiedenen Unternehmern und "A. und B., ..." als Bauherren abgeschlossen. Vertragspartei war damit offensichtlich nicht die Beschwerdeführerin. Bei den Verträgen, die vor dem 28. Juni 1995 datieren, käme neben der einfachen Gesellschaft nur die Kollektivgesellschaft als vertragsschliessende Partei in Betracht, nicht aber die noch gar nicht existierende Beschwerdeführerin. Aufgrund der Bezeichnung der Partei in den Verträgen kann aber nicht davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um die Kollektivgesellschaft handelte; einerseits lautete deren korrekte Firma "Y." und andererseits hatte diese ihre Adresse ... (siehe Handelsregisterauszug, Beschwerdebeilagen). (Zivilrechtliche) Vertragspartei der besagten Werkverträge ist somit die einfache Gesellschaft. Bezüglich dieser Vertragsverhältnisse ergibt sich aufgrund der Aktenlage zudem weder ein zivilrechtliches noch ein mehrwertsteuerliches Stellvertretungsverhältnis; insbesondere liegt ein ausdrückliches Handeln im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV (direkte Stellvertretung) im Namen der Kollektivgesellschaft bzw. später der Aktiengesellschaft nicht vor. Ihre Behauptung, diese Verträge seien "für die Kollektivgesellschaft und nicht privat für A. und B. abgeschlossen" worden, vermochte die Beschwerdeführerin damit nicht zu belegen. Trat die einfache Gesellschaft, wie sich aus den Werkverträgen ergibt, in eigenem Namen auf, so ist sie selbst und nicht die Beschwerdeführerin oder die Kollektivgesellschaft als mehrwertsteuerliche Empfängerin der bezogenen Leistungen zu betrachten und dementsprechend Vorsteuerabzugsberechtigte (oben E. 2.2, 2.3.1), falls sie die nötigen Voraussetzungen - namentlich die subjektive Steuerpflicht (Art. 29 Abs. 1 MWSTV) - erfüllt (siehe bereits E. 3.2).

3.3.2

3.3.2.1 Aus den sich in den Akten befindlichen Rechnungen (Einsprachebeilage 21) lässt sich betreffend die Identität des Leistungsbezügers das Folgende ersehen:

Zum überwiegenden Teil wurden die Rechnungen zweifelsfrei an die

natürlichen Personen bzw. die einfache Gesellschaft ausgestellt, nämlich an A. und B. ..... Bei dieser Adressierung kommt die Aktiengesellschaft als Empfängerin der Rechnungen nicht in Betracht. Einzelne Rechnungen sind abweichend adressiert worden, so beispielsweise jene vom 23. November 1995 an "Herrn B., Boutique ..." und jene vom 12. Oktober 1995 an "Boutique ...., Herrn B. ...". Auch hier ist aber wiederum der Name der Aktiengesellschaft nicht korrekt wiedergegeben (immerhin stimmt im zweiten Fall die Adresse überein). Insgesamt kann aus keiner der fraglichen Rechnungen geschlossen werden, dass die Aktiengesellschaft Rechnungsempfängerin war. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Rechnungen seien immer an A. und B. gegangen, womit natürlich die Kollektivgesellschaft gemeint gewesen sei (S. 9 Beschwerde). Sämtliche Rechnungen in den Akten stammen jedoch aus der Zeit nach dem 28. Juni 1995, so dass schon aus diesem Grund nicht davon ausgegangen werden kann, dass die - mittlerweile nicht mehr existierende - Kollektivgesellschaft Rechnungsadressatin war. Überdies kann dies auch aufgrund der genannten Adressierung nicht unterstellt werden. Offensichtlich nicht stichhaltig ist ferner das Argument der Beschwerdeführerin, die Post habe nicht an die "Gebäudeadresse" gerichtet werden können, bevor das fragliche Gebäude (...) erstellt war und dass deswegen die Post an den ... geschickt wurde. Die Aktiengesellschaft und die Kollektivgesellschaft hatten durchaus - auch vor Fertigstellung der fraglichen Geschäftsbaute - eine eigene Adresse an der ..., an welche die Post hätte geschickt werden können. Ebenfalls geht aus diesen Rechnungen - oder aus den sonstigen Akten - keinerlei Stellvertretungsverhältnis und schon gar kein solches im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV (direkte Stellvertretung) in Bezug auf die Beschwerdeführerin oder die Kollektivgesellschaft hervor (hierzu vorne E. 2.2, 2.3.1). Der Beschwerdeführerin ist der ihr obliegende Nachweis (oben E. 2.3.3) nicht gelungen, dass sie oder allenfalls die Kollektivgesellschaft als ihre Rechtsvorgängerin in Bezug auf die mit Rechnungen dokumentierten Leistungen Empfängerin war. Aus der Adressierung ist vielmehr zu schliessen, dass die einfache Gesellschaft bzw. die Eheleute A. und B. als natürliche Personen Leistungsempfängerin war.

3.3.2.2 Im Zusammenhang mit den sich in den Akten befindlichen Rechnungen ist im Übrigen festzustellen, dass diese auch in formeller Hinsicht keine genügenden Vorsteuerbelege im Sinne von Art. 29 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 28 MWSTV (v.a. dessen Bst. b) darstellen würden, weil wie gesehen auf den Rechnungen eine andere Adressatin als die angebliche - Leistungsempfängerin figuriert. Wird auf einer Rechnung nicht die Leistungsempfängerin ausgewiesen, die den Vorsteuerabzug geltend macht, verbietet das anwendbare Recht den Vorsteuerabzug (vorne E. 2.3.2; siehe auch Entscheid der SRK vom 17. Juni 2002, veröffentlicht in VPB 67.125, E. 2b, 3b/aa).

Es ist aber darauf hinzuweisen, dass vorliegend nicht die Tatsache der formell mangelhaften Rechnungen eigentlicher Grund ist für die Verweigerung des Vorsteuerabzugs (auch die ESTV beruft sich im Übrigen nicht auf diesen Aspekt), sondern die Begründung darin liegt, dass die

Beschwerdeführerin (bzw. die Kollektivgesellschaft) nach dem vorstehenden Ergebnis (sowie hiernach E. 3.3.3) klar nicht Leistungsempfängerin war und damit eine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nicht erfüllte. Folglich kann davon ausgegangen werden, dass die Angaben auf den Rechnungen (Adressierung an die einfache Gesellschaft) gar nicht fehlerhaft waren, sondern dass diese durchaus mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen. Die Verweigerung des Vorsteuerabzugs beruht somit nicht auf einem Fall von Formalismus in Bezug auf genügende Vorsteuerbelege, womit auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang (es sei ihr Gelegenheit zu geben, korrigierte Rechnungen nachzureichen bzw. es wäre überspitzt formalistisch, wegen der Adressierung der Rechnungen und dem fehlenden Hinweis auf die Kollektivgesellschaft anzunehmen, dass es sich nicht um Rechnungen an die Kollektivgesellschaft handle) nicht stichhaltig sind. Damit geht es auch nicht um "Formmängel" im Sinne der neu erlassenen und am 1. Juli 2006 in Kraft getretenen Art. 15a oder Art. 45a MWSTGV und deren allfällige (rückwirkende) Anwendung braucht nicht geprüft zu werden.

3.3.2.3 Weiter ist anzumerken, dass ein beträchtlicher Teil der geltend gemachten Vorsteuern in den dem BVGer vorliegenden Akten durch keinerlei Rechnungen oder andere genügende Belege dokumentiert ist. Der fragliche Vorsteuerbetrag von Fr. 215'840.-- beruht auf Leistungen im Umfang von Fr. 3'536'462.-- (siehe Aufstellung in Einsprachebeilage 22). Mit Rechnungen belegt und ausgewiesen sind vorliegend aber nur vorsteuerbelastete Leistungen von Fr. 548'475.-- (Summe der Beträge aus den Rechnungen in Einsprachebeilage 21). Die sich aus den Verträgen (Einsprachebeilage 20) ergebenden Beträge, total Fr. 1'365'388.80, stimmen mit jenen gemäss Aufstellung der Beschwerdeführerin nicht überein und es ist im Übrigen auch nicht bekannt, wann die entsprechenden Leistungen erbracht und die Entgelte geleistet wurden. Woraus sich der behauptete Betrag von Fr. 3'536'462.-- zusammensetzt, ist folglich nur bezüglich den Betrag von Fr. 548'475.-- in den Akten ausreichend dokumentiert und für den Vorsteuerbetrag, welcher auf darüber hinausgehende Leistungen beruht, mangelt es an Vorsteuerbelegen im Sinne von Art. 29 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 28 Abs. 1 bzw. Abs. 3 MWSTV. Wie soeben ausgeführt, beruht die Verweigerung des Vorsteuerabzuges jedoch vorliegend nicht auf dieser Problematik (auch die ESTV stellt nicht darauf ab), sondern darauf, dass die Beschwerdeführerin insgesamt nicht zu beweisen vermochte, dass sie (oder die Kollektivgesellschaft) Leistungsempfängerin war. Im Gegenteil ist davon auszugehen, dass die einfache Gesellschaft sämtliche fragliche Leistungen bezogen hat.

3.3.3 Weitere (wenn auch nicht entscheidende) Indizien zur Stützung des vorstehenden Ergebnisses, wonach die einfache Gesellschaft Leistungsempfängerin der Architektur- und Bauleistungen war, ergeben sich aus den folgenden Tatsachen:

In wessen zivilrechtlichen Eigentum das Grundstück (das selbständige und

dauernde Baurecht) stand, ist für die mehrwertsteuerliche Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. die Identität des Empfängers der für die Erstellung der Baute bezogenen Leistungen nicht entscheidend. Die dinglichen Verhältnisse zur Zeit des Baus könnten höchstens ein Indiz darstellen, da immerhin nahe liegt, dass der Inhaber des Baurechts auch der Empfänger der bezogenen Leistungen ist. Bis zum 22. Dezember 1995 war die einfache Gesellschaft Baurechtsberechtigte. Erst auf dieses Datum hin wurde das Baurecht auf die Beschwerdeführerin übertragen (Kaufvertrag in Einsprachebeilage 10). Ein Grossteil der vorliegend in Frage stehenden Bezüge wurde vor dem 22. Dezember 1995 getätigt bzw. die entsprechenden Rechnungen wurden vor diesem Datum ausgestellt. Hinsichtlich dieser Leistungen ist aufgrund der Tatsache, dass die einfache Gesellschaft Eigentümerin war, immerhin nahe liegend, dass sie auch Leistungsempfängerin war. Beide Parteien gehen im Übrigen unzutreffenderweise davon aus, dass die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse hinsichtlich des Baurechts auf den 1. Januar 1995 "zurückbezogen" worden seien (allerdings mit unterschiedlichen Schlussfolgerungen, S. 11 Einspracheentscheid, S. 7 Beschwerde). Einerseits ist davon auszugehen, dass im Kaufvertrag vom 22. Dezember 1995 mitnichten der Übergang des Eigentums auf den 1. Januar 1995 festgelegt wurde, sondern nur der Übergang der obligatorischen (und nicht dinglichen) Rechte und Pflichten betreffend das Grundstück (siehe Ziff. 1 der weiteren Bestimmungen des Kaufvertrags). Andererseits wäre die rückwirkende Festlegung des Übergangs des dinglichen Rechts nach den zivilrechtlichen Regeln ohnehin nicht möglich; der Eigentumsübergang erfolgt mit dem Grundbucheintrag (siehe Art. 656 ZGB, ferner Art. 971 f. ZGB).

Ferner wurden auch die sich in den Akten befindlichen Kreditverträge (Einsprachebeilage 13-19) zweifelsfrei von der einfachen Gesellschaft bzw. den Eheleuten als natürlichen Personen abgeschlossen. Ein einziger Kreditvertrag (Einsprachebeilage 12) könnte allenfalls für die Kollektivgesellschaft abgeschlossen worden sein. Aus diesem einen Vertrag könnte aber mitnichten geschlossen werden, dass die Eheleute - wie die Beschwerdeführerin geltend macht (u.a. S. 7 f. Beschwerde) - hinsichtlich der Erstellung des Baus generell als Kollektivgesellschaft aufgetreten seien.

Nach dem vorstehenden Ergebnis, wonach die einfache Gesellschaft als Baurechtsberechtigte und Leistungsbezügerin der Bauleistungen zu gelten hat, ist auf die Ausführungen in der Beschwerde, die ESTV habe die Unterlagen krass aktenwidrig interpretiert, nicht einzugehen (Beschwerde S. 5, 3. Absatz). Die Darlegungen der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Arrondierung der fraglichen Parzelle sind nicht entscheidrelevant und vermögen am vorliegenden Ergebnis nichts zu ändern.

3.3.4 Insgesamt hat die Beschwerdeführerin keinerlei Beweismittel geliefert, wonach die Kollektivgesellschaft oder später die Aktiengesellschaft Leistungsempfängerin der fraglichen vorsteuerbelasteten Leistungen war.

Vielmehr lassen die Unterlagen keinen anderen Schluss zu als den, dass die beiden natürlichen Personen A. und B. bzw. deren einfache Gesellschaft sowohl zivilrechtliche Vertragsparteien als auch mehrwertsteuerliche Leistungsempfänger bezüglich der in Frage stehenden Leistungen waren. Damit war die Beschwerdeführerin zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt; sie kann keine Vorsteuern geltend machen, die auf von einem dritten Leistungsempfänger bezogenen Leistungen lasteten und die einem Dritten in Rechnung gestellt wurden (oben E. 2.3.1).

Unter diesen Umständen braucht nicht darauf eingegangen werden, wie es sich bezüglich Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin verhielte, wenn ihre Rechtsvorgängerin, die Kollektivgesellschaft, Leistungsempfängerin gewesen wäre (siehe vorne E. 3.2).

Angefügt werden kann ferner, dass den Akten auch kein zweites Leistungsaustauschverhältnis zwischen der einfachen Gesellschaft und der Beschwerdeführerin (oder der Kollektivgesellschaft) zu entnehmen ist, indem die einfache Gesellschaft (als Leistungsempfängerin im ersten Leistungsaustauschverhältnis zwischen ihr und den Architekten bzw. Bauunternehmern) diese Leistungen in der Folge an die Beschwerdeführerin "weitergeleitet" und weiterfakturiert hätte (allenfalls als indirekte Stellvertreterin nach Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Zudem wäre auch in dieser Konstellation die Beschwerdeführerin nicht berechtigt, die ihr von der einfachen Gesellschaft in Rechnung gestellten Steuern als Vorsteuern abzuziehen. Der Vorsteuerabzug ist nach dem klaren Wortlaut von Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV nur möglich, wenn ein anderer Steuerpflichtiger den Umsatz erbringt (vgl. Entscheid der SRK vom 19. April 2004, veröffentlicht in VPB 68.127, E. 3a/cc, 3b). Ist der Leistungserbringer - wie vorliegend die einfache Gesellschaft - kein subjektiv Steuerpflichtiger, verliert der Leistungsempfänger sein Vorsteuerabzugsrecht (siehe Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV).

4. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die von der Beschwerdeführerin gerügte lange Verfahrensdauer vor der ESTV vermag an der Kostenauferlegung betreffend das Verfahren vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht nichts zu ändern (die ESTV ihrerseits hat für das Einspracheverfahren keine Kosten auferlegt). Dem Antrag der Beschwerdeführerin, es sei in Anbetracht der unzumutbar langen Dauer des Verfahrens von einer Kosten- und Entschädigungsauflage zulasten der Beschwerdeführerin abzusehen, kann nicht stattgegeben werden. Die Verfahrenskosten, die auf Fr. 3'500.-- festgesetzt werden, werden damit der Beschwerdeführerin vollumfänglich auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- wird mit den Verfahrenskosten verrechnet.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde der X. AG vom 20. Februar 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. Januar 2004 wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 3'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- verrechnet.
3. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr. ...) (Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin
Salome Zimmermann	Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und 100 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: