Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1529/2006
{T 0/2}

Urteil vom 18. März 2008

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richterin Marianne Ryter Sauvant,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1998 - 4. Quartal 2000);
Entstehung der Steuerforderung.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (nachfolgend auch Steuerpflichtige genannt) ist Herausgeberin verschiedener Printmedien. Sie ist seit 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und rechnet nach vereinbarten Entgelten ab. Am 25. und 26. August 2003 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 22. September 2003 für die Steuerperioden 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000 für zu spät deklarierte Abonnementseinnahmen einen Verzugszins von Fr. 46'246.-- nach. Mit Schreiben vom 3. Oktober 2003 teilte die Steuerpflichtige der ESTV mit, dass sie die Nachforderung bestreite und diese am 28. August 2003 nur unter Vorbehalt bezahlt habe.

B.
Die ESTV entschied am 31. August 2004, sie habe zu Recht Fr. 46'246.-- Verzugszins nachgefordert. Zur Begründung hielt sie dafür, ein Verleger, der nach vereinbarten Entgelten abrechne und seinen Kunden Rechnungen für Abonnements stelle, schulde die Mehrwertsteuer in der Abrechnungsperiode, in welcher die Rechnung dafür zugesandt werde. Die Steuerpflichtige habe die Abonnements im fraglichen Zeitraum erst bei Zahlungseingang versteuert. Mit Eingabe vom 24. September 2004 erhob die Steuerpflichtige Einsprache mit dem Antrag, das Verfahren zu sistieren, bis der in einer gleichen Angelegenheit bereits hängige Fall rechtskräftig entschieden sei. Mit Eingabe vom 6. Oktober 2005 (recte: wohl 3. November 2005, vgl. Angabe in der Beschwerde vom 11. bzw. 18. Januar 2006) hielt sie ferner dafür, die Steuerforderung für ihre Abonnementsverträge entstünde erst mit der Zahlung durch die Kunden mit der Folge, dass die EA zu Unrecht ausgestellt worden sei. Dies gelte nicht nur für den Fall der Verlängerung eines Abonnements, sondern auch bei der erstmaligen Abonnementszeichnung.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 28. November 2005 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Verzugszinsnachforderung in Höhe von Fr. 46'246.--. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, die Steuerpflichtige sende den Kunden kurz vor Ablauf der Abonnementsperiode ein Schreiben mit Einzahlungsschein zu. Dieses Schreiben er-

fülle alle Voraussetzungen einer mehrwertsteuerlichen Rechnung. Daher habe die Steuerpflichtige, die nach vereinbarten Entgelten abrechne, die in Rechnung gestellten Umsätze im Quartal der Rechnungsstellung zu versteuern. Dasselbe gelte für die Fälle der erstmaligen Abonnementszeichnung, bei welcher der Neukunde seinen Willen zum Vertragsabschluss eines Abonnements vorab per Gratis-Telefonnummer, E-Mail oder Zurücksenden eines Coupons zum Ausdruck bringe. Dass die Rechnungen bereits vor der eigentlichen Lieferung versendet oder allenfalls gegenstandslos werden, ändere daran nichts. Es sei vielmehr systembedingt, dass beim Abrechnungssystem nach vereinbarten Entgelten Korrekturen wegen Rückvergütungen, Skonti, Rabatten oder Entgeltsausfällen vorzunehmen seien.

D.
Am 11. bzw. 18 Januar 2006 reicht die X._____ AG (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde ein mit dem Antrag, den Einspracheentscheid – unter Kostenfolge – aufzuheben. Ferner sei die ESTV anzuweisen, den unter Vorbehalt bezahlten Verzugszins zurückzuerstatten und die Beträge vom Zeitpunkt der Zahlung bis zum Valuta-Datum der Rückerstattung zu verzinsen. Schliesslich sei ihr eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen. Zur Begründung gibt sie im Wesentlichen an, es gehe nicht an, den Zeitpunkt des Leistungsaustauschs für Steuerzwecke basierend auf einem von der ESTV unterstellten "tatsächlichen" Vorgang vorzuverlegen. Ohne ein Steuerschuldverhältnis, das heisse einen bestehenden Leistungsaustausch, gäbe es keine Steuerforderungen und folglich keine entsprechende Abrechnungsverpflichtung. Die Schreiben könnten mangels wirksamer Kausalgeschäfte auch keine Rechnungen darstellen, sondern nur Offerten auf Abschluss eines erneuten Abonnementsvertrags. Die Würdigung der ESTV löse sich von den zivilrechtlichen, betriebswirtschaftlichen und gewinnsteuerlichen Grundlagen des vorliegenden Sachverhalts.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2006 beantragt die ESTV – unter Verzicht auf eine Vernehmlassung – die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

E.
Am 7. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 konnten Einspracheentscheide der ESTV auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden (aArt. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300]; aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 172.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 32 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid 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).

1.3 Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich im Zeitraum vom 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000. Die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV von 1994, AS 1994 1464) bleiben im vorliegenden Fall anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.4 Die vorliegend umstrittene Verzugszinsnachforderung begründete die ESTV gemäss Beiblatt zur EA damit, dass ein Verleger, der nach vereinbarten Entgelten abrechne und seinen Kunden zur Verlängerung von Abonnements Einzahlungsscheine und/oder Rechnungen zustelle, die Steuer bereits im Quartal der Rechnungsstellung schulde. In der Begründung zum Entscheid vom 31. August 2004 verwendete die ESTV indes lediglich den Begriff "Abonnement", ohne zu differenzieren, ob es sich dabei um Abonnementsverlängerungen von bestehen-

den Kunden handelt oder ob auch Abonnements mit Neukunden davon betroffen sind. In der Eingabe an die ESTV vom 6. Oktober bzw. recte 3. November 2005 führte die Beschwerdeführerin daraufhin aus, dass "nicht nur der Fall der Abonnementsverlängerung, sondern auch die erstmalige Abonnementszeichnung zu beurteilen sei". Im Einspracheentscheid vom 28. November 2005 wird in E. 3 denn auch dargelegt: "Hat der Kunde sein Interesse durch Einsenden eines ausgefüllten Coupons angemeldet oder steht seine Abonnementsperiode kurz vor Ablauf, sendet die Einsprecherin ihm ein Schreiben mit Einzahlungsschein zu. ... [Sie] hat diesen Umsatz im Quartal, in dem sie ihn dem Kunden in Rechnung gestellt hat, zu versteuern." In E. 4.4 wird in diesem Sinne nochmals festgehalten, dass die Schreiben inkl. Einzahlungsschein, die den Abonnenten vor Ablauf einer Abonnementsperiode oder nach der Mitteilung, eine Zeitschrift erhalten zu wollen, zugestellt werden, alle Anforderungen an eine mehrwertsteuerliche Rechnung erfüllen würden. Demgegenüber beziehen sich die Ausführungen in der Beschwerde vom 11. bzw. 18. Januar 2006 nunmehr ausschliesslich auf den Abschluss eines erneuten Abonnementsvertrags bzw. die Erneuerung des Abonnements. Der erstmalige Abschluss eines Abonnementsvertrags wird nicht (mehr) erwähnt.

Die vorhandenen Akten sind in dieser Hinsicht widersprüchlich und es lässt sich ihnen nicht eindeutig entnehmen, ob der nachgeforderte Verzugszins ausschliesslich Abonnementsverlängerungen betrifft oder ob auch Neuabschlüsse davon betroffen sind. Dem Bundesverwaltungsgericht wurden denn auch keinerlei Detailunterlagen eingereicht, die darüber Aufschluss geben könnten, wie sich die Nachforderung diesbezüglich konkret zusammensetzt. Diese Frage muss jedoch, wie im Folgenden zu zeigen ist, nicht eingehender beurteilt werden, da die Verlängerung von Abonnements und deren Neuabschluss die gleichen mehrwertsteuerlichen Folgen zeitigen.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u. a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Eine Lieferung liegt namentlich vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Damit ein steuerbarer Umsatz überhaupt vor-

liegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig (BGE 126 II 443 E. 6a; vgl. ferner ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., S. 82). Der Leistung steht eine Gegenleistung (Entgelt) gegenüber (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]).

2.2 Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 6 und 8 zu Art. 33 Abs. 1 und 2). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; statt vieler: Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.126 E. 2a/ee, vom 8. Juli 2004 [SRK 2002-089] E. 5a: ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112; vgl. auch STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine und 41; BAUMGARTNER, a.a.O., N. 12 zu Art. 33 Abs. 1 und 2). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 249 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 / A-1409/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung eine Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d. h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1593/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2.2, A-1430/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2., A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 2.2, mit Hinweisen).

2.3 Die Entstehung der Steuerforderung für Lieferungen und Dienstleistungen ist je nach Abrechnungsart (Abrechnung nach vereinbarten oder – ausnahmsweise – nach vereinnahmten Entgelten; vgl. Art. 35

MWSTV) unterschiedlich geregelt. Im Fall der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten entsteht die Steuerforderung mit der Rechnungsstellung, welche spätestens drei Monate nach der Erbringung der Lieferung oder Dienstleistung zu erfolgen hat (Art. 34 Bst. a Ziff. 1 1. Satz MWSTV) bzw. bei Umsätzen, die zu aufeinander folgenden Teilrechnungen oder Teilzahlungen Anlass geben, mit der Ausgabe der Teilrechnung oder mit der Vereinnahmung der Teilzahlung (Art. 34 Bst. a Ziff. 1 2. Satz MWSTV) bzw. bei Vorauszahlungen sowie bei Lieferungen und Dienstleistungen ohne oder mit verspäteter Rechnungsstellung mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 34 Bst. a Ziff. 1 3. Satz MWSTV). Bei der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten entsteht die Steuerforderung somit grundsätzlich mit der Rechnungsstellung oder Teilrechnungsstellung, sofern das Entgelt nicht schon zuvor ganz oder teilweise vereinnahmt wurde (Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1999 [SRK 1998-199] E. 3; vgl. auch zum weitestgehend gleichlautenden Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1489/2006, A-1490/2006 und A-1491/2006 vom 14. Januar 2008, jeweils E. 2.4, A-1343/2006 vom 12. April E. 2.1, mit Hinweis; Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats [WAK-N] zur parlamentarischen Initiative [Parlamentarische Initiative Dettling, 93.461] über den Erlass eines Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer, ad Art. 41 Bst. a).

Die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten als Regelfall und die grundsätzliche Entstehung der Steuerforderung im Zeitpunkt der Rechnungsstellung sind denn auch in Korrelation zu sehen mit der Systematik des Vorsteuerabzugs. In diesem Fall kann der steuerpflichtige Leistungsempfänger die ihm überwälzte Steuer auf den Eingangsleistungen in dem Moment bzw. in derjenigen Abrechnungsperiode abziehen, in der er die Rechnung erhält (Art. 29 Abs. 6 Bst. a MWSTV; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.220/2003 vom 11. Februar 2004 E. 2.2.1; Entscheide der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.58 E. 3a und b, vom 10. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63.25 E. 3a und b, vom 7. Dezember 2005 [2003-140] E. 3a/aa).

2.4 Ist das vom Empfänger bezahlte Entgelt niedriger als das vereinbarte (Herabsetzung durch Skonto, Preisnachlass, Verlust usw.) oder werden vereinnahmte Entgelte zurückerstattet (namentlich Rückerstattung wegen Rückgängigmachung der Lieferung, nachträglich gewährte Rabatte, Rückvergütungen usw.), so kann hiefür in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung verbucht oder die

Rückvergütung ausgerichtet wurde, ein Abzug vom steuerbaren Umsatz vorgenommen werden (Art. 35 Abs. 2 MWSTV; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.4; Entscheide der SRK vom 4. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.10 E. 3c, vom 1. Dezember 2004, veröffentlicht in VPB 69.65 E. 3b).

2.5 Der Steuertatbestand ist vom Steueranspruch (Entstehung der Forderung) auseinanderzuhalten. Der steuerbare Umsatz (Leistung) ist zwar Grundvoraussetzung der Besteuerung. Diese Bedingung hat jedoch nichts zu tun mit der zeitlichen Entstehung der Forderung oder ihrer Fälligkeit. Diese beiden Faktoren hängen vielmehr von der gewählten Erhebungs- bzw. Abrechnungsmethode ab, welche sich im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht massgeblich am Institut der Rechnungsstellung orientiert (vgl. E. 2.3 hievor). Selbst wenn dadurch in Einzelfällen die Steuerforderung entstehen mag, bevor ein steuerbarer Vorgang abgeschlossen ist, ist dies nicht zu beanstanden (Entscheid der SRK vom 6. Mai 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 1998, S. 89 f. E. 4b/bb). Erfüllt sich der Steuertatbestand nachträglich nicht, sieht Art. 35 Abs. 2 MWSTV eine praxisgerechte und systemkonforme Korrekturmöglichkeit vor (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1489/2006, A-1490/2006 und A-1491/2006 vom 14. Januar 2008 E. 2.5, A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 3.4; Entscheide der SRK vom 22. Oktober 1996, veröffentlicht in VPB 61.65 E. 6a, vom 3. Dezember 1999 E. 5a und c).

2.6 Gemäss Praxis der ESTV richtet sich die Versteuerung von Abonnements nach der Art der Abrechnungsweise. Rechnet ein Steuerpflichtiger nach vereinbarten Entgelten ab, muss er seine Lieferungen und Dienstleistungen in jener Abrechnungsperiode versteuern, in der er hierfür Rechnung oder Teilrechnung stellt. Ein Verleger, der nach vereinbarten Entgelten abrechnet und seinen Kunden zur Verlängerung von Abonnements Einzahlungsscheine und/oder Rechnungen zustellt, schuldet die Steuer demnach bereits im Quartal der Rechnungsstellung; verzichtet der Kunde in der Folge auf die Fortführung seines Abonnements, indem er keine Zahlung leistet, kann der Verleger in seiner nächsten Quartalsabrechnung eine entsprechende Korrektur vornehmen (Ziff. 3.3 der Broschüre "Grafische Branche" [610.507-11] der ESTV, November 1994).

Die Praxis der ESTV bezüglich Verlängerung von Abonnements wurde von der Rechtsprechung in konkreten Anwendungsfällen geschützt

(Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 3.2 und 3.3.1-3.3.4; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1999 [SRK 1998-199] E. 4e).

3.
Im vorliegenden Fall vertreibt die Beschwerdeführerin ihre diversen Printmedien teilweise im Einzelverkauf, vorwiegend jedoch im Abonnement. Dabei können unterschiedliche Abonnementsperioden gewählt werden. Handelt es sich um ein bereits bestehendes Abonnement, übermittelt die Beschwerdeführerin dem Kunden rund eineinhalb Monate vor Ablauf ein als "Rechnung" betiteltes Schreiben mit Einzahlungsschein zur Verlängerung des Abonnements. Im Falle eines erstmaligen Abonnementsabschlusses gibt der Kunde via E-mail, Gratis-Telefonnummer oder Einsenden eines ausgefüllten Coupons vorab an, welches Druckerzeugnis er für welche Zeitdauer zu abonnieren wünscht. Daraufhin wird ihm der Einzahlungsschein mit dem als "Rechnung" betitelten Schreiben zugestellt.

3.1 Als Erstes ist die Entstehung der Steuerforderung bei der Erneuerung bzw. Verlängerung eines (bestehenden) Abonnements zu untersuchen.

3.1.1 Obschon bei Versendung der Einzahlungsscheine bzw. der "Rechnungen" noch nicht sicher ist, ob der Abonnent auch in Zukunft die gewählte Zeitschrift geliefert haben will, manifestiert die Beschwerdeführerin ihre Bereitschaft, die Leistung – die Lieferung der Zeitschrift – im Hinblick auf eine erwartete oder zumindest erwartbare Gegenleistung weiter zu erbringen (vgl. E. 2.2 hievor). Sie bietet ihren Kunden mit Zusendung der Schreiben für eine neue Abonnementsperiode sogleich die Berechtigung zum Bezug der Zeitschrift an und beginnt mit der Lieferung bzw. fährt damit fort, selbst wenn der Kunde die "Rechnung" nicht begleicht. Erst wenn dieser auch auf das zweite Erinnerungsschreiben zur Erneuerung des Abonnements durch Zahlung nicht reagiert, wird die Lieferung eingestellt. Die Übermittlung der "Rechnung" für die neue Bezugsperiode sowie das Verschicken der "Erinnerungen" sind denn auch als gewichtiges Indiz für die Erwartungshaltung der Beschwerdeführerin auf Erneuerung des Abonnements zu werten; auch dafür, dass die Bezahlung des Entgelts üblich bzw. zumindest nach den Umständen erwartbar ist. So hat die Beschwerdeführerin selbst in ihrer Einsprache angegeben, dass mit dem Begriff "Rechnung" auf den Schreiben eine psychologische Wirkung

beabsichtigt sei, damit möglichst viele der bestehenden Kunden ihr Abonnement wieder verlängern (S. 2 der Einsprache vom 6. Oktober bzw. recte 3. November 2005). Mit dem Anbieten der Zeitschrift bzw. dem Beginn der Lieferung hat die Beschwerdeführerin ihren Teil zum Leistungsaustausch beigetragen.

Nach dem Gesagten wird deutlich, dass betreffend die fraglichen Abonnementsverlängerungen ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch zu bejahen ist. Inwieweit es sich bei den Abonnements – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – um befristete Verträge handelt, ist nicht massgeblich (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1343/2006 vom 12. April 2007 E. 3.3.1 und Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1999 [SRK 1998-199] E. 4e). Die fraglichen Zeitschriftenlieferungen (bzw. die Verschaffung der Berechtigung zum Bezug der Zeitschriften) erweisen sich unter den gegebenen Umständen als steuerpflichtig. Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin das in casu zu beurteilende Vorgehen wohl schwerlich gewählt hätte, wenn es sich um ein Verlustgeschäft handeln würde, weil sich kaum mehr Kunden zur Verlängerung bzw. Erneuerung entschliessen (vgl. die Ausgaben im Zusammenhang mit dem Verschicken der Erinnerungsschreiben, Kosten der Weiterlieferung der Zeitschrift während einer gewissen Zeit). Auch in dieser Hinsicht zeigt sich die innerliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung.

3.1.2 Da das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes als Grundvoraussetzung der Besteuerung zu bejahen ist, muss als Nächstes der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung oder ihrer Fälligkeit geklärt werden.

Die Beschwerdeführerin rechnet nach vereinbarten Entgelten ab. Massgebliches Kriterium für die Entstehung der Steuerforderung ist – abgesehen von den hier nicht zu interessierenden Ausnahmen der Vorauszahlung und der verspäteten oder unterbliebenen Fakturierung – die Rechnungsstellung (vgl. E. 2.3 hievor). Das Gesetz ist klar und lässt diesbezüglich keinerlei Zweifel offen. Die Entstehung der Steuer knüpft bewusst nicht an zivilrechtliche Begriffe wie Offerte, Akzept oder Vereinbarung an. Die Rechnung hat im Gegensatz zu anderen, sich nach aussen hin nicht immer manifestierenden zivilrechtlichen Vorgängen den Vorteil, nachweisbar und überprüfbar zu sein (Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1999 [SRK 1998-199] E. 5b).

Das als "Rechnung" betitelte Schreiben inkl. Einzahlungsschein, welches die Beschwerdeführerin ihren Abonnenten vor Ablauf einer Abonnementsperiode zukommen lässt, erfüllt alle (formellen) Anforderungen an eine Rechnung gemäss Art. 28. Abs. 1 MWSTV. Damit gilt die Zustellung dieser Schreiben vorliegend in jedem Fall auch als Rechnungsstellung im Sinne von Art. 34 MWSTV. Die nach vereinbarten Entgelten abrechnende Beschwerdeführerin hat den in Rechnung gestellten Betrag im Quartal der Rechnungsstellung zu versteuern (Art. 34 Bst. a Ziff. 1 1. Satz MWSTV). Dass die Rechnungen bereits vor der eigentlichen Lieferung versendet werden oder allenfalls gegenstandslos werden, ändert daran nichts (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1489/2006, A-1490/2006 und A-1491/2006 vom 14. Januar 2008 E. 3.2). Wird ein Abonnement eventuell nicht fortgesetzt, weil der Abonnent keine Zahlung für eine weitere Abonnementsperiode leistet, gesteht die ESTV dem Verleger zu, in seiner nächsten Quartalsabrechnung eine entsprechende Korrektur im Sinne von Art. 35 Abs. 2 MWSTV vornehmen zu können.

3.1.3 Es bleibt, auf die weiteren Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit diese voranstehend nicht bereits ausdrücklich oder implizit widerlegt sind.

Sie hält dafür, die Erneuerung des Abonnements komme erst im Zeitpunkt zustande, in dem der Kunde den Abonnementspreis an sie überweise. Erst in diesem Moment entstehe ein Steuerschuldverhältnis, für das Art. 34 MWSTV vorschreiben könne, wann die entsprechende Steuerforderung abzurechnen sei. Das Schreiben habe – mangels wirksamem Kausalgeschäft – vielmehr die Bedeutung einer Offerte zur Vertragsverlängerung bzw. auf Abschluss eines erneuten Abonnementsvertrags. Der Kunde habe die Wahl, zu verlängern oder auf eine weitere Lieferung zu verzichten. Bei Nichtbezahlung bestehe keine rechtliche Möglichkeit, den Betrag einzufordern.

Mit der Vorinstanz ist darin übereinzustimmen, dass der massgebene Ausgangspunkt für die Bestimmung des Inhalts und des Umfangs der mehrwertsteuerrechtlichen Leistung eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ist, wobei an den tatsächlichen Vorgang anzuknüpfen ist. Wie gesehen wird die von der Beschwerdeführerin fakturierte Leistung im Rahmen einer Abonnementsverlängerung unter diesen Umständen vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst (vgl. E. 2.3 und 3.1.1). Die oben erwähnten Einwände stellen eine vorliegend nicht

relevante zivilrechtliche Qualifikation dar (vgl. E. 2.2 hievor). Inwieweit diese überhaupt zutreffend ist, kann an dieser Stelle demzufolge offenbleiben. Auf die Rüge, die Würdigung der ESTV löse sich von den betriebswirtschaftlichen Grundlagen, ist mangels Substanziierung ebenfalls nicht weiter einzugehen. Entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung ist ferner nicht zutreffend, dass die ESTV im Zeitpunkt der Rechnungsstellung das Steuerschuldverhältnis als begründet betrachtet. Vielmehr hat die Bejahung des steuerpflichtigen Umsatzgeschäfts zur Folge, dass im Zeitpunkt der Rechnungsstellung, der vorliegend mit der Zustellung der Schreiben zusammenfällt, die Mehrwertsteuerschuld entsteht.

Des Weitern erweist sich der Einwand, die von der ESTV vorgenommene Würdigung führe zu einem Auseinanderfallen von gewinnsteuerlicher und mehrwertsteuerlicher Beurteilung, als unbehelflich. Für die mehrwertsteuerliche Betrachtung ist die Rechtslage im Bereich der direkten Steuern nicht direkt massgeblich. Es handelt sich um verschieden geartete Steuersysteme und den beiden Steuerarten liegen unterschiedliche Besteuerungsziele zugrunde (BGE 123 II 295 E. 6b; Urteil des Bundesgerichts 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.4; BVGE 2007/23 E. 2.3.3 S. 270; Entscheid der SRK vom 8. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68.53 E. 6a, mit weiteren Hinweisen). Das Mehrwertsteuerrecht ist autonom auszulegen. Andere (Steuer)Gesetze können lediglich als Hilfsmittel bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts herangezogen werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000 E. 4b/bb; Entscheid der SRK vom 7. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.83 E. 5b/bb, mit Hinweisen). Hiefür besteht vorliegend angesichts der klaren gesetzlichen Regelung und Rechtsprechung indes keine Veranlassung. Ob sich gewinnsteuerlich überhaupt ein anderes Ergebnis aufdrängen würde, kann folglich dahingestellt bleiben.

3.2 Schliesslich bleibt zu beurteilen, in welchem Zeitpunkt die Steuerforderung beim erstmaligen Abonnementsabschluss entsteht. Nach eigener Darstellung in der Einsprache vom 6. Oktober 2005 (recte: 3. November 2005) beginnt die Beschwerdeführerin sogleich mit der Lieferung der entsprechenden Zeitschrift, nachdem der Kunde per Gratis-Telefonnummer, per E-Mail oder Rücksendung eines Coupons seinen Willen zum Abschluss eines Abonnements kund getan hat und ihm daraufhin der Einzahlungsschein mit dem als "Rechnung" betitel-

ten Schreiben zugestellt worden ist. Bei Nichtbezahlung erfolge einfach die Aussetzung der bereits begonnenen Lieferung.

Es ist nicht ersichtlich, weshalb für Neuabonnements nicht dieselben Überlegungen gelten sollten wie für Abonnementsverlängerungen bzw. -erneuerungen (vgl. E. 3.1.1 hievor). Die Beschwerdeführerin bringt auch bei der erstmaligen Abonnementszeichnung zum Ausdruck, dass sie bereit ist, ihre Leistung im Hinblick auf eine – angesichts der vorgängigen Willensäusserung des Interessenten – erwartete oder zumindest erwartbare Gegenleistung zu erbringen. Sie bietet dem Kunden mit Zusendung des Schreibens für das Neuabonnement in gleicher Weise die Berechtigung zum Bezug der Zeitschrift an und beginnt mit der Lieferung, selbst wenn der Interessent den in der "Rechnung" aufgeführten Betrag nicht bezahlt. Die Einstellung der Lieferung, sollte der Interessent die Zahlung dennoch nicht leisten, erfolgt schliesslich ebenfalls nach demselben Schema wie bei einer Abonnementsverlängerung.

Ist das Bestehen eines steuerpflichtigen Umsatzgeschäfts bei Abonnementsverlängerungen zu bejahen, hat dies für erstmalige Abonnementszeichnungen a fortiori zu gelten. Im Gegensatz zur Abonnementsverlängerung gibt der Kunde beim Neuabonnement der Beschwerdeführerin vorgängig explizit seinen Willen auf Abschluss eines Abonnements bekannt und unterstreicht damit seine Erwartungshaltung auf Empfang der Leistung. Wie diese Willensäusserung zivilrechtlich beurteilt werden muss, spielt dabei keine Rolle. Ebenfalls nicht massgeblich ist, inwieweit beim Verwenden eines vorgedruckten Coupons angeblich keine Unterschrift notwendig ist. Daraus folgt, dass die Beschwerdeführerin auch im Falle von Neuabonnements die Mehrwertsteuer in Anwendung von Art. 34 MWSTV in demjenigen Quartal schuldet, in dem sie den Neukunden das Schreiben inkl. Einzahlungsschein zusendet (vgl. auch E. 3.1.2).

3.3 Bei diesem Ergebnis ist die vorliegend umstrittene Nachforderung der Verzugszinsen für zu spät deklarierte Abonnementseinnahmen zu Recht erfolgt, wobei offen bleiben kann, ob ausschliesslich Abonnementsverlängerungen oder auch Neuabschlüsse davon betroffen sind bzw. wie die Nachforderung sich diesbezüglich genau zusammensetzt.

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Im Eingangsbestätigungsschreiben vom 17. Januar 2006 hat die SRK für das vorlie-

gende Verfahren einen Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 700.-- einverlangt, währenddem sie den Kostenvorschuss im Parallelverfahren der Beschwerdeführerin für die Abrechnungsperiode 1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2003 auf Fr. 2'300.-- festgesetzt hat. Aufgrund der Höhe der Streitwerte (in casu: Fr. 46'246.--; im Parallelverfahren: Fr. 12'310.--) wird indes deutlich, dass die Beträge versehentlich vertauscht worden sind. Die Verfahrenskosten, die demnach auf Fr. 2'300.-- festgesetzt werden, sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63. Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'300.-- zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'300.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'300.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: