

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-8017/2009
{T 0/2}

Urteil vom 2. September 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Charlotte Schoder
Gerichtsschreiberin Claudia Zulauf.

Parteien

A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1. Quartal 1999 - 2. Quartal 2004);
Vorsteuerabzug.

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG (nachfolgend auch Steuerpflichtige) bezweckt die Erbringung von Beratungsleistungen, insbesondere im Bereich der Treuhand- und Steuerberatung sowie des Gesellschafts- bzw. Handels- und Wirtschaftsrechts. Sie ist gestützt auf ihre Angaben seit dem 1. April 1998 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 7. und 8. September 2004 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob die Verwaltung am 8. September 2004 für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 275'869 eine Steuernachforderung in Höhe von Fr. 2'985.--, zuzüglich Verzugszins, sowie für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004 mit EA Nr. 275'870 eine solche Nachforderung im Betrag von Fr. 473.--, ebenfalls zuzüglich Verzugszins. Es handelte sich dabei um Vorsteueraufrechnungen.

B.

Die ESTV entschied am 24. September 2009, die Steuerpflichtige habe die Nachforderungen gemäss EA Nr. 275'869 im Umfang von Fr. 512.-- vorbehaltlos anerkannt und bezahlt; sie schulde demnach noch den darauf entfallenden Verzugszins. Darüber hinaus schulde sie und habe der ESTV gemäss EA Nr. 275'869 noch Fr. 2'473.-- sowie gemäss EA Nr. 275'870 Fr. 473.--, jeweils zuzüglich Verzugszins, zu bezahlen. Mit Eingabe vom 26. September 2009 erhob die Steuerpflichtige Einsprache und beantragte die Aufhebung des Entscheids. Ferner sei festzustellen, dass die EA Nr. 275'869 über die Vorsteueraufrechnung im Betrag von Fr. 512.-- hinaus sowie die EA Nr. 275'870 vollumfänglich materiell falsch und demzufolge aufzuheben seien.

C.

Mit Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2009 hielt die ESTV fest, Ziff. 1 und 2 des Entscheids vom 24. September 2009 seien mangels Anfechtung in Rechtskraft erwachsen, und wies die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat. Zur Begründung hielt die Verwaltung im Wesentlichen dafür, die Berichtigungen seien zu Recht erfolgt; im einen Fall verfüge die Steuerpflichtige über keinen sie zum Vorsteuerabzug berechtigenden Beleg, in einem anderen sei die Rechnung von einem im Zeitpunkt der Rechnungsstellung nicht mehr im Mehrwertsteuerregister eingetragenen Leistungserbringer erstellt worden. Die übrigen

Vorsteuerkorrekturen hätten vorgenommen werden müssen, da es sich bei den fraglichen Auslagen nicht um geschäftlich begründeten Aufwand gehandelt habe.

D.

Am 22. Dezember 2009 reicht die A._____ AG (Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde ein mit den Anträgen, die ESTV sei anzuweisen, die geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Umfang von Fr. 2'473.-- und Fr. 473.23 anzuerkennen und die Ergänzungsabrechnungen Nr. 275'869 und Nr. 275'870 entsprechend zu korrigieren. Eventualiter sei festzustellen, dass die EA Nr. 275'869 im Betrag von Fr. 512.-- richtig und im Mehrbetrag materiell falsch und insoweit aufzuheben sei und die EA Nr. 275'870 gänzlich materiell falsch und ebenfalls aufzuheben sei. Der Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2009 sei entsprechend diesen Rechtsbegehren – unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV – aufzuheben. In ihrer innert verlängerter Frist am 15. März 2010 eingereichten Vernehmlassung beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben an das Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Einspracheentscheide der ESTV können gemäss Art. 31. i. V. m. Art. 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

1.2 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesge-

richtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin ihre Anträge formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf (teilweise) Aufhebung der angefochtenen Nachforderung (durch entsprechende Aufhebung des Einspracheentscheids), gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BVGE 2007/24 E. 1.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1602/2006 vom 4. März 2010 E. 1.3). Mit dieser Einschränkung ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

1.3 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Soweit der Sachverhalt vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2004 betroffen ist, untersteht das vorliegende Verfahren in materieller Hinsicht deshalb dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der zugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347). Für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000 finden die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) Anwendung (Art. 93 und 94 aMWSTG).

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachver-

halte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Entscheid etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie die Aufbewahrungspflicht, das Selbstveranlagungsprinzip oder gar der Verzugszins etc. dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71 oder 87 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen.

2.

2.1 Verwendet eine steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung Vorsteuern für Lieferungen und Dienstleistungen gemäss Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG bzw. Art. 29 Abs. 1 und 2 aMWSTV abziehen.

2.2 Art. 38 Abs. 1 Bst. a aMWSTG und Art. 29 Abs. 1 Bst. a aMWSTV sehen vor, dass zum Abzug der von anderen steuerpflichtigen Personen in Rechnung gestellten Steuer nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nach Art. 37 Abs. 1 und 3 aMWSTG bzw. Art. 28 Abs. 1 und 3 aMWSTV nachweisen kann. Die Rechnung des Leistungserbringers (bzw. der eine Rechnung ersetzende Beleg) 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 Steuersatz und den geschuldeten Steuerbetrag, wobei die Angabe des Steuersatzes genügt, wenn das Entgelt die Steuer einschliesst (Art. 37 Abs. 1 aMWSTG; 28 Abs. 1 aMWSTV).

Von der Rechtsprechung wurde anerkannt, dass diese Regelung (der aMWSTV) verfassungsmässig ist und die Verwaltung und die Gerichte im Prinzip durch diesen gesetzlichen Formalismus gebunden sind. Wenn die Rechnungen die in der aMWSTV bzw. im aMWSTG aufgestellten Voraussetzungen für die Vornahme des Vorsteuerabzugs nicht kumulativ erfüllen, muss die ESTV den Abzug verweigern (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6555/2007 vom 30. März 2010 E. 2.1, A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 2.6.2, A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 4.2.1 mit Hinweisen; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 25. März 2002, veröffent-

licht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.97 E. 4b, 4d/aa; vom 3. Dezember 2003, VPB 68.73 E. 3a mit Hinweisen).

2.3 Im Mehrwertsteuerrecht wird der Rechnung eine zentrale Bedeutung beigemessen. Sie ist nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung tatsächlich erbracht hat. Gleichzeitig erklärt der Rechnungssteller dem Empfänger, dass er die ausgewiesene Mehrwertsteuer der ESTV abgeliefert hat oder noch abliefern wird. So bildet die Rechnung dem Empfänger Ausweis dafür, auf der Leistung laste die angegebene Steuer und berechtige ihn (bei gegebenen weiteren Voraussetzungen) direkt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (BGE 131 II 185 E. 5; Urteile des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 497 ff. E. 3.3, 4.2, 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6743/2009 vom 3. Mai 2010 E. 3.2, A-1612/2006 vom 9. Juli 2009 E. 5.2).

2.4

2.4.1 Am 1. Juli 2006 sind die folgenden Bestimmungen in Kraft getreten (AS 2006 2353):

Nach Art. 15a aMWSTGV hat die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente anzuerkennen, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Art. 37 Abs. 1 Bst. a und b aMWSTG nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren (vgl. auch Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer, herausgegeben von der ESTV [Wegleitung 2008], Rz. 807, 764a).

Überdies wird allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 45a aMWSTGV).

Diese Bestimmungen wurden von den Gerichten als rechtmässig und zudem rückwirkend anwendbar erachtet, und zwar selbst auf den

zeitlichen Anwendungsbereich der aMWSTV (Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.5; ausführlich: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006 + A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 4.2.3, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4).

2.4.2 Art. 15a und 45a aMWSTGV betreffen einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Gesetzmässige Vorschriften werden dadurch nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben vom revidierten Verordnungsrecht folglich unberührt (statt vieler: BVGE 2007/25 E. 6.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006 + A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3). So bleibt das Vorhandensein einer Rechnung (oder eines entsprechenden Belegs) eine unabdingbare, materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Fehlt die Rechnung, kann dieser Mangel nicht durch Art. 15a oder 45a aMWSTGV geheilt werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_263/2007 vom 24. August 2007 E. 5.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6048/2008 vom 10. Dezember 2009 E. 3.3, A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 E. 2.5.1, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.2 und 3.3). Die Rechnung hat ihre in mehrwertsteuerlicher Praxis und Lehre entwickelte materiellrechtliche Bedeutung mithin auch nach Inkrafttreten der Art. 15a und 45a MWSTGV nicht eingebüsst (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 2.6.4, A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 E. 2.5.1, A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 2.2.1). Hingegen können die einzelnen formellen Anforderungen betreffend den Inhalt der Rechnung von Art. 15a und 45a aMWSTGV gegebenenfalls erfasst werden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.1, A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2).

2.5

2.5.1 Für einen Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 38 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 29 Abs. 1 aMWSTV – in Abweichung zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) und etwa des deutschen Rechts (sog. "erfolgloser Unternehmer") – u. a. erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände und

Dienstleistungen ("Input") für einen geschäftlich begründeten Zweck gemäss Abs. 2 der Bestimmung verwendet werden, namentlich für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen ("Output"; statt vieler: BGE 132 II 353 E. 8.3, 10; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1566/2006 vom 11. August 2008 E. 2.2, A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.2, A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 4.1). Verlangt wird gemäss Rechtsprechung ein "objektiv wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung" (BGE 132 II 353 E. 8.2 f., 10; Urteil des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7522/2006 vom 15. Dezember 2009 E. 2.3.3, A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.5.2, A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 6.1.2).

2.5.2 Werden bezogene Leistungen nicht für einen geschäftlich begründeten Zweck bzw. nicht für einen steuerbaren Ausgangsumsatz verwendet, liegt Endverbrauch beim Steuerpflichtigen vor, welcher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (BGE 132 II 353 E. 10; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.4, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 2.3; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 254 f., 260, 283). Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch juristische Personen als Steuerpflichtige können (wie natürliche Personen) ein Nebeneinander von unternehmerischer und nicht-unternehmerischer Betätigung aufweisen und im Umfang, in dem sie die Eingangsleistungen nicht für steuerbare Zwecke verwenden, findet Endverbrauch statt (sog. "Endverbrauch in der Unternehmenssphäre"; BGE 132 II 353 E. 8.2, BGE 123 II 295 E. 7a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6986/2008 vom 3. Juni 2010 E. 2.2.2.2, A-1575/2006 vom 5. Oktober 2009 E. 2.2.1, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.6.2, A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 2.2.3).

2.5.3 So berechtigen geschäftlich begründete Ausgaben, die nicht im Zusammenhang mit steuerbaren Leistungen stehen, nicht zum Vorsteuerabzug (BGE 123 II 295 E. 6a; Urteil des Bundesgerichts 2A.273/2001 vom 13. Januar 2003 E. 5.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 2.2.1). Für die Umschreibung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben mit "geschäftlichem Charakter" kann laut Bundesgericht nicht bedenkenlos auf das Recht der direkten Bundessteuer und den dort verwend-

ten Begriff der "geschäftsmässig begründeten Aufwendungen" zurückgegriffen werden. Auch wenn sich die Begriffe teilweise überschneiden würden, liessen sich daraus keine Anhaltspunkte für die Bestimmung des Umfangs der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben gewinnen. Den beiden Steuern lägen unterschiedliche Besteuerungsziele zugrunde. Wegen der anders gearteten Steuersysteme liessen sich bei der Mehrwertsteuer die "Ausgaben mit geschäftlichem Charakter" daher nicht nach einkommenssteuerrechtlichen Kriterien bestimmen. Selbst wenn bei der direkten Bundessteuer zwischen den Ausgaben für die Erzielung des Einkommens (im organischen Sinn) und der Verwendung des Einkommens unterschieden werde, entspreche der Begriff der Einkommensverwendung bei der direkten Steuer nur teilweise demjenigen des Endverbrauchs im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn. Gewisse – aus der Sicht des Einkommenssteuerrechts – geschäftliche Ausgaben könnten für Tätigkeiten erfolgen, die ausserhalb des Unternehmenszwecks lägen, das heisse für die betriebliche Leistungserstellung nicht unmittelbar notwendig seien. Dazu gehörten namentlich alle Ausgaben, die durch die geschäftliche Tätigkeit veranlasst seien, aber die Lebensführung der Begünstigten berühren würden (BGE 123 II 295 E. 6b und 7a).

2.5.4 Gemäss Verwaltungspraxis sind geschäftlich nicht begründete Aufwendungen insbesondere bezogene resp. konsumierte Leistungen, die vorwiegend der Freude oder dem Amusement dienen. Darunter fallen namentlich gewisse Leistungen im Zusammenhang mit der Kundenbetreuung oder der Förderung des Betriebsklimas. Als Beispiele werden u.a. Bezüge von Leistungen wie Sportwagen und Luxusaufwendungen, die in der Regel nicht für geschäftliche Zwecke verwendet oder genutzt werden (z. B. Sportwagen der Luxusklasse in einem Unternehmen für Haustechnik, schweres Motorrad beim Treuhänder, Orientteppiche im Coiffeursalon, Kunstwerke wie Bilder und Skulpturen im Büro des Unternehmensberaters; vgl. Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, herausgegeben von der ESTV [Wegleitung 2001], sowie Wegleitung 2008, jeweils Rz. 844). Unter der aMWSTV waren vom Vorsteuerabzugsrecht gänzlich ausgeschlossen alle Steuerbeträge auf Ausgaben für Vergnügen (Art. 30 Abs. 1 Bst. a aMWSTV). In der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, herausgegeben von der ESTV (Wegleitung 1997), wird diesbezüglich ausgeführt, dass darunter Aufwendungen im Rahmen eines Unternehmens fallen, welche nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit stehen und überwiegend der Kundenbetreuung, der Förderung

des Betriebsklimas oder der hauptsächlich privaten Interessen dienen (Rz. 817).

2.6 Wer nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen ist, darf in Rechnungen etc. nicht auf die Mehrwertsteuer hinweisen (Art. 37 Abs. 4 aMWSTG bzw. Art. 28 Abs. 4 aMWSTV). Weiss die steuerpflichtige Person oder hätte sie bei sorgfältiger Prüfung wissen können, dass derjenige, der ihr eine Rechnung nach Art. 37 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 28 Abs. 1 aMWSTV ausgestellt hat, nicht als steuerpflichtige Person eingetragen ist, so berechtigt sie diese Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 39 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 29 Abs. 5 aMWSTV).

2.7 An der Anwendbarkeit von Art. 38 Abs. 1 Bst. a i. V. m. Art. 37 Abs. 1 und 3 aMWSTG bzw. Art. 29 Abs. 1 Bst. a aMWSTV i. V. m. Art. 28 Abs. 1 und 3 aMWSTV, Art. 15a und 45a aMWSTGV sowie Art. 39 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 29 Abs. 5 aMWSTV vermögen Art. 113 Abs. 3 und Art. 81 MWSTG (wonach es insbesondere unzulässig ist, Nachweise ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen) nichts zu ändern: Wie gesehen ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG restriktiv anwenden, bezieht sich einzig auf eigentliches Verfahrensrecht und darf nicht zur rückwirkenden Anwendung von materiellem Recht führen (vgl. E. 1.3 hievor). Das Bestehen einer Rechnung ist nach dem bisherigen Recht eigentliche, materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, wie die Gerichte etwa auch im Zusammenhang mit der Anwendbarkeit von Art. 45a aMWSTGV erkannt haben (vgl. E. 2.4.2 hievor). Auch die einzelnen Formvorschriften in Art. 37 aMWSTG bzw. Art. 28 aMWSTV sind mit bisherigem materiellem Recht eng verbunden und können nicht als blosse Verfahrensbestimmungen im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG qualifiziert werden, womit sie – zusammen mit der zugehörigen Rechtsprechung und der als zulässig erkannten Praxis – auf altrechtliche Sachverhalte anwendbar bleiben. Erst recht vermag Art. 81 MWSTG, der keine intertemporalrechtliche Regel enthält, an der Anwendbarkeit von altem Recht auf altrechtliche Sachverhalte etwas zu ändern. Das Gleiche gilt für Art. 28 Abs. 4 MWSTG und die Tatsache, dass nach revidiertem Mehrwertsteuerrecht die Rechnung nun gerade keine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug mehr darstellt, oder für Art. 59 Abs. 2 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201), wonach der Vorsteuerabzug nach dem Wortlaut nurmehr ausgeschlossen ist, wenn der Leistungsemp-

fänger weiss, dass die Person, welche die Mehrwertsteuer überwälzt hat, nicht als steuerpflichtige Person eingetragen ist (vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6555/2007 vom 30. März 2010 E. 3.7 mit weiteren Hinweisen, A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 3.4.3).

2.8 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3c; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, so fragt sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1479/2006 vom 10. September 2008 E. 1.3, A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 1.4, je mit weiteren Hinweisen; GYGI, a.a.O., S. 279 f.; ZWEIFEL, a.a.O., S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.1, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, je mit zahlreichen Hinweisen).

3.

Im vorliegenden Fall sind sich die Verfahrensbeteiligten über die Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit den folgenden Rechnungen uneinig:

3.1 Rechnung der B._____ AG vom 31. März 1999 über Fr. 14'576.35; Vorsteuerbetrag: Fr. 889.65; Abzug vorgenommen im 2. Quartal 1999.

3.1.1 Die ESTV verweigerte den geltend gemachten Vorsteuerabzug, da die fragliche Rechnung an die C._____ AG (bzw. seit ... "D._____ AG") adressiert war und die Beschwerdeführerin diese Adresse mit einer auf sie lautenden Adressetikette überklebt hat. Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang geltend, sie habe diesen redaktionellen Fehler nach Ausstellung der Faktura festgestellt und mit der B._____ AG vereinbart, die falsche Adressbezeichnung mit korrekter Adressetikette zu überkleben. Bei der C._____ AG handle es sich um eine Schwestergesellschaft, welche dieselben Räume wie sie selber benutze. Im Nachgang zur Revision im September 2004 sei zusätzlich eine Erklärung erstellt worden, woraus klar hervorgehe, dass sie, die Beschwerdeführerin, und kein Drittunternehmen Leistungsempfängerin gewesen sei. Nach dem "Faktizitätsprinzip" sei ohnehin nicht entscheidend, was formuliert worden sei, sondern was den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche.

3.1.2 Die von der Beschwerdeführerin erwähnte Erklärung datiert vom 23. September 2004, wurde auf dem Geschäftspapier der Beschwerdeführerin erstellt und ist an die B._____ AG adressiert. Das ebenfalls am 23. September 2004 verfasste Begleitschreiben der Beschwerdeführerin hält in diesem Zusammenhang Folgendes fest: "... Wir haben damals die Rechnungsanschrift mit einer Etikette (lautend auf A._____ AG) überklebt. ... Vor wenigen Wochen hatten wir nun eine Mehrwertsteuerrevision der Geschäftsjahre 1998 – 2004. Dabei hat der ... Revisor diese Rechnung mit der überklebten Anschrift gefunden und uns den Vorsteuerabzug ... wieder aufgerechnet. Grund: man könne nicht ohne Wissen und Zustimmung des Lieferanten einfach die Adresse überkleben... Mit heutigem Schreiben wollen wir diesen "bürokratischen Mangel" beheben und ersuchen Sie höflich um folgende Schritte: (1) Überkleben Sie auf der Rechnungskopie vom 31. März 1999 die Anschrift C._____ AG mit der beiliegenden Adressetikette ... (2) Senden Sie uns das beiliegende Schreiben unterzeichnet und mit Stempel versehen zurück. Selbstverständlich können Sie auch eine sinngemässe Erklärung auf Ihrem eigenen Briefpapier erstellen, sofern Ihnen dies passender erscheint. ... Gerne hoffen wir, dass Sie uns diesen Dienst erweisen ...".

In Anbetracht der Ausführungen im Begleitschreiben erachtet das Bundesverwaltungsgericht die Behauptung der Beschwerdeführerin, sie habe nach Erhalt der Rechnung vom 31. März 1999 mit der

B._____ AG vereinbart, die falsche Adressbezeichnung mit korrekter Adressetikette zu überkleben, nicht als glaubhaft, falls dies überhaupt zulässig wäre und zum Vorsteuerabzug berechnete. Vielmehr muss davon ausgegangen werden, dass sie die an die C._____ AG adressierte und gerichtete Rechnung einseitig, ohne Kenntnis der B._____ AG, umgeschrieben und jene erst nach der Beanstandung durch den Revisor anlässlich der Kontrolle darüber orientiert hat. Nicht nachvollziehbar ist dabei allerdings, weshalb die Beschwerdeführerin, wäre sie tatsächlich Empfängerin der von der B._____ AG erbrachten Leistungen gewesen, die Rechnung nach Erhalt nicht vorschriftsgemäss als mangelhaft zurückgewiesen und eine neue, korrekte – mit den erforderlichen Angaben nach Art. 37 Abs. 1 aMWSTG bzw. Art. 28 Abs. 1 aMWSTV (vgl. E. 2.2 hievore) – verlangt hat. Gerade weil die C._____ AG an derselben Adresse domiziliert ist, sollte die Beschwerdeführerin aus handels- und steuerrechtlichen Gründen jedes Interesse daran haben, Klarheit bezüglich ihrer Person als Empfängerin einer bestimmten Leistung zu schaffen. Dies gilt vorliegend im besonderen Masse, ist die Beschwerdeführerin doch auf dem Gebiet der Treuhand- und Steuerberatung, namentlich im Bereich des Handels- und Wirtschaftsrechts, tätig.

3.1.3 Nach dem Gesagten erscheint mehr als fragwürdig, ob die Beschwerdeführerin tatsächlich Empfängerin der von der B._____ AG erbrachten Leistungen gewesen ist. Die ESTV hat mithin zu Recht daran gezweifelt. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere auch die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin ihre Behauptung weder mit einer schriftlichen Auftragsbestätigung noch mit einem Vertrag oder sonstigen zuverlässigen Belegen nachzuweisen vermag. Ob sie die Rechnung bezahlt hat, ist dabei – entgegen ihrer Auffassung – nicht massgeblich. Wie bereits die Vorinstanz ausgeführt hat, ist es einem Dritten unbenommen, Rechnungen, die auf eine andere Person lauten, zu bezahlen. Dies gilt auch für das Mehrwertsteuerrecht. Art. 33 Abs. 2 aMWSTG bzw. Art. 26 Abs. 2 aMWSTV halten gerade deswegen explizit fest, dass zum Entgelt – als Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer – alles gehört, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder die Dienstleistung aufwendet. Wer Empfänger dieser Lieferung oder Dienstleistung ist, wird dadurch nicht ersichtlich. Nicht entscheidend ist ferner, ob die B._____ AG den erzielten Umsatz korrekt deklariert hat; dies vermag ebenso wenig Aufschluss darüber zu geben, wer die allenfalls zum Vorsteuerabzug berechnete Leistungsempfängerin ist (sofern

auch die übrigen Voraussetzungen gegeben sind). Aus dem Verweis auf das "Faktizitätsprinzip", wie es von der Beschwerdeführerin verstanden wird (vgl. E. 3.1.1 hievov), kann sie folglich gerade nichts zu ihren Gunsten ableiten.

3.1.4 Es ergibt sich demnach, dass die Beschwerdeführerin die berechtigten Zweifel der ESTV nicht zu widerlegen vermochte, ob sie Empfängerin der von der B._____ AG erbrachten Leistungen gewesen ist. Sie hat daher die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. E. 2.8. hievov): Die ESTV hat die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs zu Recht verweigert. Dabei handelt es sich um eine materielle Frage, nämlich ob die gesetzlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erfüllt waren oder nicht. Für die Anwendung der Bestimmungen von Art. 15a bzw. 45a aMWSTG bleibt folglich – entgegen der Annahme der Beschwerdeführerin – kein Raum (vgl. E. 2.4.2 hievov).

3.2 *Rechnung der E._____ GmbH vom 4. Februar 1999 über Fr. 5'000; Vorsteuerbetrag: Fr. 348.84; Abzug vorgenommen im 2. Quartal 1999.*

3.2.1 Die E._____ GmbH wurde per 31. Dezember 1998 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht. Im Zeitpunkt der Rechnungstellung hätte sie demnach gar nicht (mehr) auf die Steuer hinweisen dürfen. Es stellt sich folglich die Frage, ob der Beschwerdeführerin dies – wie die ESTV dafürhält – bekannt war oder (zumindest) bei pflichtgemässer Sorgfalt hätte bekannt sein können, was zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen würde (vgl. E. 2.6 hievov).

3.2.2 Die Beschwerdeführerin selbst meldete die E._____ GmbH am 17. April 1997 als Mehrwertsteuerpflichtige an; zudem ist sie im entsprechenden Fragebogen als Buchhaltungs-/Treuhandstelle aufgeführt. Mit Schreiben vom 10. Juli 1997 bestätigte die Beschwerdeführerin ferner, dass sie "für eine korrekte, einwandfreie Erfüllung der formaltechnischen Steuerformalitäten für die E._____ GmbH Gewähr bieten könne". Der Brief ist von Z._____, der bei der Beschwerdeführerin tätig ist und seit dem 25. Juni 2009 auch als Delegierter des Verwaltungsrats fungiert, unterzeichnet worden. In den Akten befindet sich des Weiteren ein Schreiben vom 11. August 1998, mit welchem die Abrechnung 1. Quartal 1998 der E._____ GmbH eingereicht wurde. Der Briefkopf gibt zwar als Absenderin die E._____ GmbH an, doch stimmt die handschriftliche Signatur am

Ende des Schreibens exakt mit derjenigen von Z._____ überein. Eine computerschriftliche Namensangabe ist – bezeichnenderweise – nicht vorhanden. Auch die Abrechnung selbst trägt dieselbe Unterschrift. Nach unwidersprochen gebliebener Darstellung der ESTV hat die Beschwerdeführerin darüber hinaus im Zusammenhang mit einer Busse die Einsprache vom 3. März 1999 für die E._____ GmbH verfasst. Für das Bundesverwaltungsgericht ist kein Grund ersichtlich, weshalb sie die Aussage der Vorinstanz anzweifeln sollte. Dass die Beschwerdeführerin, wie sie behauptet, während der hier massgeblichen Zeit nicht "in offizieller Funktion" Treuhänderin oder Vertreterin der E._____ GmbH gewesen sei, erscheint nach dem Erwähnten wenig überzeugend. Dem von der Beschwerdeführerin eingereichten "Personenkonto-Auszug Debitoren" kann denn auch entnommen werden, dass sie der E._____ GmbH zumindest vom 1. Juli 1998 bis 1. April 1999 monatlich den Betrag von Fr. 350.-- in Rechnung gestellt hat (Beschwerdebeilagen 2 und 3). Eine Mandatierung erscheint unter den gegebenen Umständen wahrscheinlicher, insbesondere auch in Anbetracht des Gesellschaftszwecks, welchen die Beschwerdeführerin verfolgt (vgl. auch Sachverhalt A. und E. 3.1.2 hievor). Ob die E._____ GmbH die Rechnungen bezahlt hat oder nicht, spielt dabei keine Rolle.

Des Weiteren waren die Beschwerdeführerin und die E._____ GmbH – wie den Online-Handelsregisterauszügen des Kantons St. Gallen entnommen werden kann – bis ... (bis die Beschwerdeführerin ihren Firmensitz an die S._____strasse 1 in M._____ verlegte) an derselben Adresse an der T._____strasse 2 in M._____ domiziliert. Die fragliche Rechnung der E._____ GmbH führt zwar als Adresse die U._____strasse 3 in N._____ an. Aus dem Online-Handelsregisterauszug des Kantons Thurgau geht indes zweifelsfrei hervor, dass sich an dieser Adresse der Sitz der Einzelunternehmung F._____ von Y._____ befand, welcher gleichzeitig auch – bis zur Auflösung durch Konkurs am ... – Geschäftsführer der E._____ GmbH war. Schliesslich sei auf Folgendes hingewiesen: Die während der fraglichen Zeit bei der Beschwerdeführerin als Verwaltungsratspräsident und Delegierter des Verwaltungsrats fungierenden X._____ und W._____ (heutiger Verwaltungsratspräsident der Beschwerdeführerin) waren darüber hinaus auch Inhaber (Gesellschafter) der G._____ GmbH. Mit Statuten vom ... wurde der Firmenname in H._____ GmbH geändert, X._____ und W._____ schieden aus der Gesellschaft

aus und neu wurde Y._____, der bisherige Geschäftsführer der E._____ GmbH, deren Geschäftsführer.

Nach dem Geschilderten hat die ESTV zu Recht die Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin verneint: Bei Erhalt der Rechnung vom 4. Februar 1999 bzw. im Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im 2. Quartal 1999 wusste bzw. hätte diese wissen können, dass die E._____ GmbH nicht (mehr) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen geführt wurde. Wenn sie nicht direkt mandatiert war, so bestanden zumindest nahe Verbindungen zwischen den beiden Unternehmen bzw. den verantwortlichen Personen. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs sind daher nicht gegeben.

3.3 *Drei Rechnungen der I._____ AG über Fr. 4'300.--(Vorsteuerbetrag: Fr. 300.--), Abzug vorgenommen im 4. Quartal 1999; über Fr. 13'400.-- (Vorsteuerbetrag: Fr. 934.88), Abzug vorgenommen im 2. Quartal 2000, sowie über Fr. 6'700.-- (Vorsteuerbetrag: Fr. 473.23), Abzug vorgenommen im 4. Quartal 2003.*

3.3.1 Die ESTV hat den Vorsteuerabzug verweigert mit der Begründung, es handle sich beim Einkauf der fraglichen (Orient-)Teppiche nicht um geschäftlich begründeten Aufwand. Die Beschwerdeführerin hält dagegen, die Steuer- und Wirtschaftsberatungstätigkeit setze ein hohes Mass an Diskretion, einen guten Ruf sowie eine ansprechende Ausstrahlung des Betriebs voraus. Sie wolle ihrer Klientschaft (und letztlich auch ihren Mitarbeitern) eine würdige, klassisch harmonische Arbeitsumgebung in einer atmosphärisch stimmigen Umgebung anbieten. Der Vorinstanz ist zuzustimmen, dass darin jedoch nichts anderes als ein End- bzw. Privatverbrauch zu sehen ist, wie ihn die bundesgerichtliche Rechtsprechung definiert hat. Wie bereits gesehen, können danach gewisse – aus der Sicht des Einkommenssteuerrechts – geschäftliche Ausgaben für Tätigkeiten erfolgen, die ausserhalb des Unternehmenszwecks liegen, das heisst für die betriebliche Leistungserstellung nicht unmittelbar notwendig sind. Dazu gehören namentlich alle Ausgaben, die durch die geschäftliche Tätigkeit veranlasst sind, aber die Lebensführung der Begünstigten berühren. ... Verbrauch durch eine Unternehmung kann daher auch vorliegen, wenn sie Güter oder Dienstleistungen in einer Art verwendet, wie das im Rahmen des Privatverbrauchs der Fall sein kann (BGE 123 II 295 E. 6b und 7a; vgl. auch E. 2.5.2 und 2.5.3 hievor).

Der Revisor hat anlässlich der Kontrolle festgestellt, dass die Umsätze aus Beratungsleistungen im kontrollierten Zeitraum von 1999 bis Ende Juni 2004 gemäss Buchhaltung mit jährlich weniger als 20 Privatkunden und 20 "kommerziellen" Kunden erzielt wurden. Nach den ebenfalls unwidersprochen gebliebenen weiteren Darstellungen der ESTV, welche durch die Akten gestützt werden, handelt es sich bei diesen Kunden mehrheitlich um personell (aktuell oder vormals) eng mit der Beschwerdeführerin selber verflochtene Gesellschaften, die zudem teilweise auch noch ihre Geschäfts- bzw. Postadresse bei ihr aufweisen bzw. aufwiesen. Auch diese Tatsachen, d. h. die geringe Anzahl an Kunden sowie die enge personelle Verflechtung, bestätigen, dass es den teuren Teppichen im Zusammenhang mit der angeblichen Kundenbetreuung an der geschäftlichen Begründetheit bzw. dem geschäftlichen Charakter mangelt. Soweit die Beschwerdeführerin ferner (implizit) dafürhält, die Teppiche würden gleichsam das Betriebsklima fördern, hat dies gleichermassen zu gelten. Vielmehr dient in der vorliegenden Konstellation die Ausstattung der Räume mit den genannten Teppichen primär dem persönlichen Wohlergehen der darin anwesenden Personen, also dem persönlichen und privaten Nutzen dieser Personen, d. h. sie "berührt die Lebensführung der Begünstigten" (vgl. E. 2.5.3 hievor).

3.3.2 Die geltend gemachte Notwendigkeit der teuren Teppiche zur Erzielung der Umsätze ist nach dem Geschilderten nicht ersichtlich. Die ESTV hat den Vorsteuerabzug in diesem Zusammenhang ebenfalls zu Recht abgelehnt. Daran vermag der geltend gemachte Vergleich mit der direkten Bundessteuer nichts zu ändern. Wie gesehen lassen sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei der Mehrwertsteuer die "Ausgaben mit geschäftlichem Charakter" nicht nach einkommenssteuerrechtlichen Kriterien bestimmen (vgl. E. 2.5.3 hievor). Im Übrigen lässt sich den Akten in keiner Weise entnehmen und wird von der Beschwerdeführerin denn auch gar nicht geltend gemacht, dass weitere Vorsteuerabzüge im Zusammenhang mit Investitionen für die Büroeinrichtung von der ESTV aufgerechnet worden wären.

3.3.3 Was die Beschwerdeführerin darüber hinaus vorbringt, vermag ebenfalls nicht durchzudringen:

Zum einen ist nicht ersichtlich, inwieweit die Verweigerung des Vorsteuerabzugs in casu ein Verstoss gegen die Wirtschaftsfreiheit gemäss Art. 27 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenos-

senschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) darstellen sollte. Da es ohnehin an jeglicher Begründung dieses Vorwurfs in der Beschwerde mangelt, ist darauf nicht näher einzugehen. Zum andern ist ebenso wenig ein Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV zu erkennen. Ob Ausgaben geschäftlich begründet sind oder nicht, lässt sich mitunter nicht allgemein festlegen, sondern ist im Besonderen auch von den konkreten Gegebenheiten abhängig. Die Beschwerdeführerin vermag auf jeden Fall kein Beispiel zu nennen, in dem die ESTV einem vergleichbaren Unternehmen bzw. Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Anschaffungen von ähnlich teuren Teppichen gewährt hätte.

4.

Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich, das Verfahren vor der ESTV habe stossend lange gedauert. Damit nehme die Verwaltung billigend in Kauf, dass die notwendige materielle Sachnähe unnötig beeinträchtigt werde, gehe es doch um Vorgänge, die teilweise bis ins Jahr 1999 zurückreichen würden.

4.1 Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) gewährleistet als Mindestanforderung an ein rechtsstaatliches Verfahren den Erlass eines Entscheids innerhalb einer angemessenen Frist. Für die Frage, ob die Dauer des Verfahrens einem ordentlichen Geschäftsablauf entspricht, ist sinngemäss auf die zur Rechtsverzögerungsbeschwerde entwickelten Kriterien abzustellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 12T_1/2007 vom 29. Mai 2007 E. 3). Die Angemessenheit der Dauer eines Verfahrens bestimmt sich nicht absolut, sondern unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls (etwa die Natur, der Umfang und die Komplexität der Angelegenheit, das Verhalten der betroffenen Privaten und der Behörden, die Bedeutung für die Betroffenen oder die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe etc.; vgl. BGE 130 I 312 E. 5.1 f.; Urteile des Bundesgerichts 2C_872/2008 + 2C_873/2008 vom 7. Dezember 2009 E. 4.1.1, 2C_642/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 4.1, 2C_170/2008 vom 30. Juli 2008 E. 3; ferner ausführlich zum Beschleunigungsgebot bzw. zur Rechtsverzögerung: BVGE 2009/42 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1247/2010 vom 20. April 2010 E. 3, A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 4.1).

4.2 Vorliegend wurden die beiden Ergänzungsabrechnungen – anlässlich der Kontrolle – am 8. September 2004 ausgestellt. Mit Schreiben

vom 8. Oktober 2004 (Posteingang bei der ESTV am 11. Oktober 2004) bestritt die Beschwerdeführerin die Steuernachforderungen teilweise. Die ESTV traf am 24. September 2009 den angebehrten Entscheid und erliess schliesslich am 16. Dezember 2009 den Einspracheentscheid. Das Verfahren vor der ESTV – beginnend mit der teilweisen Bestreitung der Nachforderung – dauerte somit insgesamt etwas mehr als fünf Jahre, wobei das Einspracheverfahren lediglich gut drei Monate in Anspruch nahm. Im Rahmen des Entscheidverfahrens ersuchte die ESTV die Beschwerdeführerin am 7. Juli 2005 um Erteilung von Auskünften zu Rechtsverfahren, welche die Beschwerdeführerin direkt oder indirekt tangieren würden. Diese hat mit Schreiben vom 1. Oktober 2005 innert verlängerter Frist zu den Fragen Stellung genommen. Ferner hat die Verwaltung betreffend die Beschwerdeführerin am 13. Januar 2006 bei der Sozialversicherungsanstalt St. Gallen ein Gesuch um Rechtsauskunft eingereicht. Diese antwortete mit Schreiben vom 17. Januar 2006.

4.3 Das Bundesgericht hat im Urteil 2C_657/2008 vom 28. November 2008 in E. 4 erwogen, ein gegen drei Jahre dauerndes Einspracheverfahren könne unabhängig von einer allenfalls hohen Geschäftsbelastung der Steuerbehörde und der mangelhaften Mitwirkung des Beschwerdeführers nicht mehr als "angemessen" im Sinn von Art. 29 Abs. 1 BV bezeichnet werden. Im Urteil 2C_170/2008 vom 30. Juli 2008 E. 3 hat es ferner lediglich, aber immerhin, festgehalten, dass sich eine Dauer von knapp drei Jahren für ein steuerrechtliches Einspracheverfahren in der Tat als lang erweise, wobei in casu auf der anderen Seite auch zu berücksichtigen sei, dass die (dortige) Beschwerdeführerin ihrerseits nichts unternommen habe, um jenes Verfahren zu beschleunigen, indem sie weder die ESTV um einen sofortigen Entscheid ersucht noch eine Rechtsverzögerungsbeschwerde erhoben habe. Das Bundesverwaltungsgericht hat im Urteil A-1802/2008 vom 19. Mai 2010 in E. 7.2 ein Entscheidverfahren von rund zwei Jahren und das anschliessende Einspracheverfahren von rund zweieinhalb Jahren – insbesondere unter Berücksichtigung der eher umfangreichen Aktenlage, der zahlreichen zu untersuchenden Geschäftsbetriebe und der ausführlichen Rechtsschrift – gerade noch als vertretbar erachtet. Demgegenüber ist es im Urteil A-4072/2007 vom 11. März 2009 in E. 6.2 zum Schluss gekommen, dass eine Verfahrensdauer von sieben Jahren (jeweils rund dreieinhalb Jahre für das Entscheid- sowie das Einspracheverfahren) nicht mehr als "angemessen" im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV bezeichnet werden könne.

4.4 Vorliegend handelt es sich um das Entscheidungsverfahren, welches beinahe fünf Jahre dauerte. Nach dem Vorerwähnten scheint selbst für den Fall, dass die ESTV den rechtserheblichen Sachverhalt infolge mangelnder Mitwirkung der Beschwerdeführerin selber abklären musste, fraglich, inwieweit die Dauer noch als "angemessen" im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV bezeichnet werden kann. Soweit die ESTV die weiteren pendenten Verfahren erwähnt, welche die Beschwerdeführerin direkt oder indirekt betreffen würden, ist darauf hinzuweisen, dass zumindest sechs davon – nach Kenntnis des Bundesverwaltungsgerichts – im April bzw. Mai 2006 mit Einspracheentscheid bei der ESTV abgeschlossen wurden. Wohl wurden diese Einspracheentscheide mit Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht angefochten. Es ist jedoch nicht erkennbar, weshalb ein Zuwarten bis zum Vorliegen von rechtskräftigen Urteilen in diesen Angelegenheiten hätte angezeigt gewesen sein können (A-1601/2006 bis A-1606/2006, Urteile ergangen am 4. März 2010). Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die ESTV – soweit aus den eingereichten Akten ersichtlich – vom 13. Januar 2006 bis zum Erlass des Entscheids am 24. September 2009 keine weiteren Sachverhaltsabklärungen vorgenommen hat, welche in den Entscheid eingeflossen wären.

Bei dieser Sachlage vermag die Dauer für das Entscheidungsverfahren in der Tat als eher unangemessen lang zu erscheinen. Daran ändert schliesslich auch der Umstand, dass die Beschwerdeführerin lange Zeit nichts unternommen hat, um das Verfahren zu beschleunigen, sondern erst am 22. September 2009 – wie im Schreiben vom 9. September 2009 an die ESTV angekündigt – eine Rechtsverweigerungs- bzw. Rechtsverzögerungsbeschwerde beim Bundesverwaltungsgericht eingereicht und sich gleichentags schriftlich bei Bundesrat Rudolf Merz über die Verfahrensdauer beschwert hat, nichts. Allerdings kann die Beschwerdeführerin aus diesem Ergebnis nichts zu ihrem Vorteil ableiten. Was die prozessualen Folgen einer überlangen Verfahrensdauer anbelangt, muss es mit der Feststellung, dass eine Verletzung von Art. 29 Abs.1 BV wegen übermässiger Verfahrensdauer gegeben ist, sein Bewenden haben. Namentlich kann eine Verletzung des Beschleunigungsgebots in Steuerangelegenheiten nicht dazu führen, dass die geschuldete Steuer nicht bezahlt werden müsste (Urteil des Bundesgerichts 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 6.2). Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, durch das stossend lange Verfahren vor der ESTV nehme diese billigend in Kauf, dass die

notwendige materielle Sachnähe unnötig beeinträchtigt werde, ist sie jedenfalls daran zu erinnern, dass sie aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips gemäss Art. 46 f. aMWSTG bzw. Art. 37 f. aMWSTV selber verantwortlich ist für die korrekte Abrechnung und Bezahlung der geschuldeten Mehrwertsteuer (vgl. hiezu Urteile des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 2.5, A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 2.4; GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 4 ff., 8 ff. zu Art. 56). Ausserdem ist sie von Gesetzes wegen dazu verpflichtet, ihre Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Aufzeichnungen während zehn bzw. 20 Jahren ordnungsgemäss aufzubewahren (Art. 58 Abs. 2 aMWSTG bzw. Art. 47 Abs. 2 aMWSTV). Eine Verjährung der Steuerforderung ist ferner nicht gegeben und wird auch nicht behauptet. Die ausstehende Steuer ist demnach nach wie vor geschuldet. Im Übrigen macht die Beschwerdeführerin zu Recht nicht geltend, dass ihr aus der ihres Erachtens zu langen Verfahrensdauer namentlich ein finanzieller Nachteil erwachsen sei, zumal der Lauf des Verzugszinses durch Bezahlung des nachgeforderten Steuerbetrags unter Vorbehalt hätte gestoppt werden können (vgl. Art. 48 Abs. 2 2. Satz aMWSTG bzw. Art. 39 Abs. 4 2. Satz aMWSTV).

5.

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf Fr. 800.-- festgesetzt werden, sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe 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, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 800.-- werden der Beschwerdeführerin

auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 800.-- verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Claudia Zulauf

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: