



Abteilung I
A-1606/2006
{T 0/2}

Urteil vom 4. März 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

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

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2002); Vorsteuerabzug;
Lizenzrechtsvertrag.

Sachverhalt:**A.**

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

B.

In der Abrechnung für das 1. Quartal 2002 machte die Z._____ AG (nachfolgend auch Steuerpflichtige) einen Vorsteuerüberschuss von Fr. 2'280'601.78 geltend und reichte einen mit der A._____ AG in Liquidation (Konkurs am 2. Februar 2005; Einstellung mangels Aktiven am 19. April 2005) am 28. Januar 2002 abgeschlossenen Lizenzrechtsvertrag sowie eine an sie ausgestellte Rechnung vom 4. Februar 2002 über Fr. 32'280'000.-- ein. Gestützt auf diese Unterlagen kam die ESTV zum Schluss, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Lizenzrechtsvertrag zu Unrecht erfolgt sei, verlangte von der Steuerpflichtigen mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 9. Dezember 2002 einen Betrag in Höhe von Fr. 2'280'000.-- zurück und erliess gleichentags einen anfechtbaren Entscheid. Zur Begründung trug sie im Wesentlichen vor, das von der Steuerpflichtigen eingereichte Schreiben vom 4. Februar 2002 stelle lediglich eine Bestätigung des Rahmenbetrags dar, sei mithin jedoch keine Rechnung im mehrwertsteuerlichen Sinn. Mit Eingabe vom 3. Januar 2003 liess die Steuerpflichtige Einsprache erheben und die Aufhebung des Entscheids beantragen.

C.

Am 10. März 2004 liess die Steuerpflichtige bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) eine Rechtsverzögerungsbeschwerde gegen die ESTV einreichen, da diese den Einspracheentscheid bis zu diesem Zeitpunkt nicht erlassen habe. Die SRK wies die Beschwerde mit Entscheid vom 4. Mai 2004 ab. Am 11. November 2004 führte die ESTV eine Steuerkontrolle durch, welche in den Räumlichkeiten der

Rechtsvertreterin der Steuerpflichtigen stattfand. Am 27. März 2006 liess Letztere erneut bei der SRK Rechtsverzögerungsbeschwerde erheben.

D.

Mit Einspracheentscheid vom 28. April 2006 wies die ESTV die Einsprache ab und hielt fest, die EA Nr. ... über Fr. 2'280'000.--, zuzüglich Verzugszins, sei zu Recht erstellt worden. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen dafür, die Steuerpflichtige habe die Leistung, für deren Bezug der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, gar nie erhalten. Es müsse davon ausgegangen werden, dass das im Vertrag enthaltende Geschäftsmodell gar nie zum Tragen gekommen sei. Ebenso wenig erfülle die angebliche "Rechnung" die Anforderungen an eine Rechnung im mehrwertsteuerlichen Sinn. Es könne nicht festgestellt werden, was für eine Leistung erbracht worden sei bzw. hätte erbracht werden sollen. Hinsichtlich des Entgelts fehle es im Weiteren am Wahrheitsgehalt. Schliesslich sei die weitere Voraussetzung für einen Vorsteuerabzug, die Verwendung für eine steuerbare Tätigkeit, nicht nachgewiesen.

E.

Mit Verfügung vom 15. Mai 2006 schrieb die SRK die Rechtsverzögerungsbeschwerde vom 27. März 2006 infolge Gegenstandslosigkeit ab. Am 31. Mai bzw. 12. Juni 2006 lässt die Z._____ AG (Beschwerdeführerin) bei der SRK Beschwerde erheben und die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 28. April 2006 beantragen. Es sei festzustellen, dass der in der Abrechnung für das 1. Quartal 2002 ausgewiesene Vorsteuerüberschuss von Fr. 2'280'601.78 zu Gunsten der Beschwerdeführerin zu Recht bestehe. Zudem sei ihr in verfahrensrechtlicher Hinsicht zur Ergänzung der Beschwerdeschrift eine Nachfrist bis zum 30. September 2006 einzuräumen. Zur Begründung der materiellen Anträge bringt sie im Wesentlichen vor, der Anspruch auf Abzug der Vorsteuer entstehe am Ende der Abrechnungsperiode, in welcher die steuerpflichtige Person die Rechnung erhalten habe. Die Rechnung datiere vom 4. Februar 2002. Der Anspruch sei daher am Ende des 1. Quartals 2002 entstanden. Es treffe nicht zu, dass der Lizenzrechtsvertrag nicht umgesetzt worden sei.

F.

Auf Antrag der Beschwerdeführerin hin bestätigt die SRK mit Zwischenentscheid vom 4. August 2006 den einverlangten Kostenvor-

schuss in Höhe von Fr. 7'000.--. Die dagegen erhobene Beschwerde weist das Bundesgericht am 1. September 2006 ab. Am 29. Januar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigshalber übernommen.

G.

In ihrer Vernehmlassung vom 2. Mai 2007 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Am 26. Juni 2007 wird der Beschwerdeführerin auf Ersuchen hin [...] die Möglichkeit zur Akteneinsicht gewährt. Mit Eingabe vom 28. Juni 2007 beantragt die Beschwerdeführerin die Aufdeckung sämtlicher Stellen im Kontrollbericht mit dem Vermerk "betrifft interne Notiz". Am 25. September 2007 weist das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch ab. Auf die dagegen erhobene Beschwerde tritt das Bundesgericht mit Urteil vom 5. Dezember 2007 nicht ein.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basel 2008, S. 73 ff. Rz. 2.149 ff., ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, *Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband*, Basel 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin ihre Anträge formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung (durch Aufhebung des Einspracheentscheids), gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die fragliche Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BVGE 2007/24 E. 1.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1505/2006 vom 25. September 2008 E. 1.2). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.4 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Da es im vorliegenden Fall um das 1. Quartal 2002 geht, ist in materieller Hinsicht deshalb das aMWSTG anwendbar.

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Entscheid etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie das Selbstveranlagungsprinzip, die Ausbezahlung eines (Vorsteuer-)Überschusses oder gar der Verzugszins etc. dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 71, 77, 87 oder 88 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen.

2.

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

Die Beschwerdeführerin ersucht in ihrer Beschwerdeschrift um Zusammenlegung des vorliegenden Verfahrens mit demjenigen unter der Verfahrensnummer A-1604/2006. Zur Begründung führt sie an, inhaltlich sei weitestgehend dasselbe Recht betroffen, nämlich die Regelung von Vorsteueransprüchen. Dies ist zwar zutreffend. Indessen ist darauf hinzuweisen, dass dem geltend gemachten Vorsteuerabzug im vorliegenden Verfahren ein Lizenzrechtsvertrag zu Grunde liegt, währenddem im Verfahren A-1604/2006 verschiedene Lieferungen an die Be-

schwerdeführerin zu beurteilen sind. Ausserdem handelt es sich um zwei verschiedene Unternehmen, welche der Beschwerdeführerin gegenüber als Leistungserbringerinnen auftreten. Eine Zusammenlegung erweist sich unter den gegebenen Umständen nicht als opportun; die beiden Verfahren sind getrennt zu behandeln.

2.2

2.2.1 Nach Art. 53 VwVG gestattet die Beschwerdeinstanz dem Beschwerdeführer, der in seiner sonst ordnungsgemäss eingereichten Beschwerde darum nachsucht, die Begründung innert einer angemessenen Nachfrist zu ergänzen, sofern es der aussergewöhnliche Umfang oder die besondere Schwierigkeit einer Beschwerdesache erfordert. Die Gewährung einer Nachfrist zur Beschwerdeergänzung ist indes auf Ausnahmefälle zu beschränken; dies jedenfalls dann, wenn die beschwerdeführende Partei oder ihre Rechtsvertreterin bereits zuvor im Rahmen eines verwaltungsinternen Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens Gelegenheit hatte, ihren Standpunkt einlässlich darzulegen und im hängigen Rechtsmittelverfahren darauf aufbauen konnte (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 104 f. Rz. 2.241 f.).

2.2.2 Was die Beschwerdeführerin zur Begründung ihres Gesuchs vorbringt, vermag die Einräumung einer Nachfrist für eine ergänzende Beschwerdeschrift entgegen ihrer Auffassung nicht zu rechtfertigen. Zwar stellt die ESTV nicht in Abrede, betreffend die Beschwerdeführerin und vier weitere Steuerpflichtige, die alle von demselben Treuhandunternehmen vertreten werden, vom 28. April bis 9. Mai 2006 insgesamt zwei Entscheide und acht Einspracheentscheide erlassen zu haben. Allerdings wurden zwei Einspracheentscheide offensichtlich nicht weitergezogen. Die übrigen sechs sind, selbst wenn es sich um Entscheide von 35 bis 41 Seiten handelt, praktisch gleich aufgebaut und enthalten inhaltlich zum überwiegenden Teil vergleichbare bzw. sogar identische Ausführungen. Die spezifischen, jeweils auf den konkreten Fall zutreffenden und deshalb nicht allgemeingültigen Erwägungen beschränken sich auf einige wenige Seiten. Im Weiteren sind auch hinsichtlich der individuellen Erwägungen wieder augenfällige Übereinstimmungen festzustellen: Mit Ausnahme eines einzigen Verfahrens, bei dem es um die Problematik der seitens der ESTV vorgenommenen Umstellung der Abrechnungsart geht, sind bei den übrigen Verfahren ausschliesslich Vorsteueransprüche zu prüfen. In drei Fällen sind Lieferverträge, bei welchen gleichzeitig oder im Nachhinein Abzahlungsvereinbarungen getroffen worden sind, zu beurteilen. Den übrigen zwei

Verfahren, worunter auch das vorliegende fällt, liegen Lizenzrechtsverträge zu Grunde. Die Lizenzrechte unterscheiden sich zwar inhaltlich, die Art und Weise der Vertragsabwicklung ist jedoch ähnlich ausgestaltet worden. Dementsprechend hat sich die ESTV in den jeweils ähnlich gelagerten Fällen auf die gleichen rechtlichen Grundlagen abgestützt und die selben Argumente angeführt. Hinzuzufügen ist, dass in vier Verfahren die gleiche Unternehmung als Leistungserbringerin aufgetreten ist. Was die beiden (Erst-)Entscheide betrifft, so ist aus den Akten nicht ersichtlich, ob die betroffenen Personen bzw. Unternehmen überhaupt Einsprache erhoben haben. Unklar ist auch, inwieweit sich in diesen Verfahren andere Rechtsfragen gestellt haben könnten. Die Beschwerdeführerin macht jedenfalls weder das eine noch das andere geltend oder erbringt dafür einen Nachweis. Dies wäre indes ein Leichtes für sie gewesen (durch Vorlage der Entscheide bzw. der Einsprachen). Unter den gegebenen Umständen kann nicht von einem aussergewöhnlichen Umfang im Sinne von Art. 53 VwVG gesprochen werden, zumal die Rechtsvertreterin schon mehrere Jahre bestens mit den Fällen vertraut ist und sich nicht erst in die Verfahren einarbeiten musste (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.160/2004 vom 9. Juni 2005 E. 3). Daran vermag auch der Umstand, dass die ESTV zwischen den Entscheiden und den Einsprachentscheiden teilweise umfassende Sachverhaltsabklärungen getroffen hat, nichts zu ändern. Sie hat aus den Ergebnissen in allen Fällen die selben Schlüsse gezogen. Schliesslich ist auch das Vorliegen einer besonderen Schwierigkeit zu verneinen. Dass die SRK in der Abschreibungsverfügung vom 15. Mai 2006 betreffend die Rechtsverzögerungsbeschwerde festgehalten hat, es handle sich nicht um einen leichten Sachverhalt, reicht jedenfalls nicht dafür aus, dass von einer solchen besonderen Schwierigkeit ausgegangen werden müsste.

Nicht zu hören ist im Übrigen das Vorbringen, eine Nachfrist würde zudem den Umständen Rechnung tragen, dass der Unterzeichnende als Doktorand der Universität B._____ nur ein reduziertes Arbeitspensum wahrnehmen könne und angesichts der Betriebsgrösse der Rechtsvertreterin eine Delegation nicht möglich sei. Dasselbe gilt für den Einwand, weitere fristgebundene Arbeiten sowie das herkömmliche Tagesgeschäft würden unverändert Zeit beanspruchen. Hiebei handelt es sich ausschliesslich um organisatorische Umstände der Rechtsvertreterin, welche von Vornherein keinen Grund für eine Beschwerdeergänzung darzustellen vermögen.

Nach dem Vorgesagten ist ferner nicht ersichtlich, weshalb sich der Erlass der zehn Entscheide unter dem Gesichtspunkt des "fair trial" als stossend erweisen oder den Grundsatz der Waffengleichheit verletzen könnte (vgl. zum Ganzen HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1655 ff.). Im Übrigen hat die Rechtsvertreterin selber im vorliegenden sowie in zwei weiteren Fällen gleichzeitig bei der SRK Rechtsverzögerungsbeschwerde erhoben mit dem Antrag, die ESTV sei anzuhalten, umgehend Einspracheentscheide zu fällen. Nach unwidersprochen gebliebener Darstellung in der Vernehmlassung wurde in den anderen Verfahren zudem wiederholt die Einreichung einer solchen Beschwerde in Aussicht gestellt. Dass die ESTV unter diesen Umständen von der zeitlich gestaffelten Eröffnung der Entscheide absah und so allfällige Fragen nach der Bevorzugung vermied, ist insbesondere auch unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung der betroffenen Unternehmen nicht zu beanstanden.

2.3 Die Beschwerdeführerin führt in ihrer Eingabe ans Bundesverwaltungsgericht vom 30. Mai 2007, mit welcher sie Akteneinsicht in die Vernehmlassungsbeilagen beantragt, zudem an, dass sie es angesichts der durchwegs ungeheuerlichen Vorbringungen der ESTV sehr bedaure, dass kein zweiter Schriftenwechsel durchgeführt werde.

Ein zweiter Schriftenwechsel ist grundsätzlich möglich, wenn auch praxisgemäss gewöhnlich die Ausnahme (Entscheid der SRK vom 9. Februar 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.57 E. 1d.aa). Die Beschwerdeinstanz kann die Parteien auf jeder Stufe des Verfahrens zu einem weiteren Schriftenwechsel einladen (Art. 57 Abs. 2 VwVG). Ein weiterer Schriftenwechsel ist namentlich dann geboten, wenn die Vernehmlassung der Vorinstanz mit Bezug auf die angefochtene Verfügung neue, erhebliche Vorbringen tatsächlicher oder rechtlicher Art enthält (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 12. November 1998, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 652 E. 1a, vom 27. April 1994, veröffentlicht in ASA 66 S. 158 E. 2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1647/2006 vom 31. März 2009 E. 1.3, A-1380/2006 + A-1381/2006 vom 27. September 2007 E. 3.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 123 ff. Rz. 3.37 ff.).

Solches macht die Beschwerdeführerin offensichtlich nicht geltend und ist denn auch gar nicht ersichtlich. Vielmehr ist die Sache spruchreif, ein weiterer Schriftenwechsel drängt sich daher für das Bundesverwal-

tungsgericht, welches das Recht von Amtes wegen anzuwenden hat, nicht auf (BGE 119 V 347 E. 1a; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 212). Im Übrigen reichte die Beschwerdeführerin am 28. Juni 2007 eine schriftliche Eingabe ein, in welcher sie sich noch einmal zum hängigen Verfahren geäußert hat und insbesondere Stellung nahm zur seinerzeit durchgeführten Steuerkontrolle. Soweit die Ausführungen als entscheidungsrelevant zu betrachten sind, würden sie ohnehin bei der Beurteilung berücksichtigt werden. Den massgeblichen (verfassungsrechtlichen) Vorgaben wurde damit ohne Weiteres Rechnung getragen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E.1.1.3).

2.4 Die Beschwerdeführerin beantragt in prozessualer Hinsicht schliesslich die Einholung einer Amtsauskunft beim Konkursamt Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder – gerade umgekehrt – die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (anstelle vieler: BGE 131 I 153 E. 3, BGE 124 I 208 E. 4a, je mit Hinweisen; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1562/2006 vom 26. September 2008 E. 3.2.5.4, A-1444/2006 + A-1445/2006 vom 22. Juli 2008 E. 7.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 165 Rz. 3.144). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet den Sachverhalt aufgrund der vorhandenen Akten für genügend geklärt. Überdies ist nicht ersichtlich, was die Amtsauskunft zur Klärung des vorliegenden Falls beitragen könnte, was nicht ohnehin schon aus den Akten hervorgeht. Auf deren Einholung ist folglich in einer vorweggenommenen (antizipierten) Beweiswürdigung zu verzichten.

3.

3.1

3.1.1 Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann sie in ihrer Steuerabrechnung u. a. die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 aMWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 38 Abs. 1 Bst. a und b sowie Abs. 2 aMWSTG).

3.1.2 Für einen Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 38 Abs. 1 aMWSTG – 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; Urteile des Bundesgerichts 2A.650/2005 vom 16. August 2006 E. 3.4, 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 5.2 in fine; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1, A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1 mit Hinweisen). Nicht genügend ist nach dem auf das vorliegende Verfahren noch anwendbare aMWSTG (vgl. E. 1.5 hievor) eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung; das schweizerische Recht knüpft an die tatsächliche Verwendung der Eingangsleistung für steuerbare Umsätze und nicht nur an die Unternehmereigenschaft (Urteil des Bundesgerichts 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 4.3.2 mit Hinweis auf DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 257 ff.; Entscheide der SRK vom 14. März 2006, veröffentlicht in VPB 70.79 E. 3c/aa, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in VPB 70.41 E. 2c/aa; in gleicher Weise auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.3, A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.2, A-1361/2006 vom 19. Februar 2007 E. 5.2; anderer Ansicht ein Teil der Lehre: ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1395; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 44, 46 ff. zu Art. 38, mit Verweisen auf die europäische Rechtsprechung; siehe auch ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Création d'une nouvelle entreprise et début d'assujettissement à la TVA, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 927).

3.1.3 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; RIEDO, a.a.O., S. 254 f., 260, 283). Endverbrauch ist nicht zwingend privat. Auch juristische Personen als Steuerpflichtige können (wie natürliche Personen) ein Nebeneinander von unternehmerischer und nichtunternehmerischer 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 307 E. 7a; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts 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).

3.2 Übersteigen die abziehbaren Vorsteuern die geschuldete Steuer, so wird der Überschuss nach Art. 48 Abs. 1 aMWSTG der steuerpflichtigen Person ausbezahlt. Die Rechtsprechung hat bestätigt, dass Vorsteuerüberhänge zulässig sind (BGE 132 II 353 E. 8.4, Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.6.1, A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.5.1). Ferner hat sich das Bundesgericht mit der Frage auseinandergesetzt, ob der Vorsteuerabzug verweigert werden darf bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen der Höhe der Vorsteuern und der Höhe der steuerbaren Umsätze. Es hat jedoch festgestellt, dass (unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung) auch bei quantitativem Ungleichgewicht zwischen Vorsteuern und Steuern eine Verweigerung des Vorsteuerabzugs nicht gerechtfertigt ist, wenn die bezogenen Leistungen effektiv im Sinne von Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet werden. Es hat deshalb eine qualitative Prüfung der Frage zu erfolgen, wozu die bezogenen Leistungen verwendet worden sind. Die alleinige Tatsache, dass die Vorsteuern höher sind als die Steuern, lässt noch nicht den Schluss zu, dass die Leistungsbezüge nicht steuerbaren Zwecken dienen (BGE 132 II 353 E. 10).

3.3 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).

4.

Im vorliegenden Fall liegt die Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit einem zwischen der A._____ AG in Liquidation und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Lizenzrechtsvertrag im Streit. Die ESTV ist zum Schluss gekommen, das im Vertrag enthaltene Geschäftsmodell sei gar nie zum Tragen gekommen. Sowohl die Rechte als auch die Pflichten seien sistiert worden. Zudem habe sich zuvor das Geschäft – laut den Akten – nicht wie geplant entwickelt und die Beschwerdeführerin habe keinerlei Nachweise für die tatsächliche Geschäftstätigkeit aus dem geltend gemachten Lizenzrechtsvertrag erbracht. Es stehe fest, dass sie die Leistung, für deren Bezug sie den Vorsteuerabzug geltend machen wolle, gar nie erhalten habe. Schliesslich seien auch die weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, die Verwendung der bezogenen Leistung für steuerbare Zwecke und das Vorhandensein einer rechtsgenügenden Rechnung, nicht erfüllt.

4.1 Der fragliche Lizenzrechtsvertrag betreffend "..." datiert vom 28. Januar 2002 und umfasst sowohl Lizenz- als auch Nutzungs- und Bezugsrechte. Gegenstand des Vertrags ist gemäss Ziff. 2 ein multi-

funktionales Lösungskonzept, welches sich aus folgenden gegenseitig vernetzten Bausteinen zusammensetzt: Herstellung der Wärmepumpen, elektrische Steuerungen, Forschung und Entwicklung, Software, Installation und Instruktion sowie technische Weiterentwicklungen. Die diversen Leistungen werden von verschiedenen Unternehmen zur Verfügung gestellt. Die A._____ AG in Liquidation tritt dabei als Generalunternehmerin auf; sie plant, koordiniert und überwacht das Zusammenspiel der verschiedenen involvierten Unternehmen. Ihr obliegen insbesondere folgende Aufgaben: Auftragskalkulation sowie -koordination, Budget und Planung, Marketing, Homepage / Internet (inkl. Content-Management) und Controlling. Das Lizenzrecht räumt der Beschwerdeführerin das generelle Recht ein, das Lösungskonzept der A._____ AG in Liquidation zu nutzen (Ziff. 2.1 des Vertrags). Unter dem Nutzungsrecht ist gemäss Vertrag das Recht der Beschwerdeführerin zu verstehen, Beratungsleistungen der A._____ AG in Liquidation zu beziehen, im Kundenkontakt einzusetzen und zu verwenden. Die Nutzung umfasst dabei die Bestandteile des unter Ziff. 2 bezeichneten Lösungskonzepts (Ziff. 2.2 des Vertrags). Das Bezugsrecht soll der Beschwerdeführerin das Recht zum Bezug sämtlicher Dienstleistungsprodukte einräumen, welche im Zusammenhang mit dem Lösungskonzept stehen. Die A._____ AG in Liquidation hat dieses ständig weiterzuentwickeln und für eine fortwährende Verbesserung der angebotenen Produkte zu sorgen (Ziff. 2.3 des Vertrags). Die vorgesehene Vertragsdauer beträgt 10 Jahre; als Datum des Inkrafttretens wurde der 1. Januar 2002 vereinbart (Ziff. 4 des Vertrags). Laut Ziff. 5 belaufen sich die Kosten des Vertragsrahmens auf pauschal Fr. 30'000'000.-- exkl. MWST. Dem Vertrag kann allerdings entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin während einer Übergangsphase von 12 Monaten (recte: 13 Monaten) keine Zahlung schuldet. Die erste Zahlung wurde ausdrücklich per 1. Februar 2003 vereinbart und hernach jeweils auf jeden ersten eines Monats. Die monatlichen Basiszahlungen variieren von Fr. 25'000.-- im ersten Jahr bis zu Fr. 300'000.-- ab dem sechsten Jahr seit Vertragsschluss (Ziff. 5.1.1 des Vertrags). Für den Fall, dass diese fix vereinbarten Zahlungen weniger als 35% des Bruttogewinns ausmachen, war bis zur vollständigen Amortisation des Kostenrahmens auch ein allfälliger Differenzbetrag geschuldet. Danach sollte die Beschwerdeführerin jeweils 20% der Einnahmen abliefern (Ziff. 5.1.2 und 5.1.4 des Vertrags).

4.2 Am 11./13. Dezember 2002 schlossen die Beschwerdeführerin und die A._____ AG in Liquidation im Zusammenhang mit dem Li-

zenzrechtsvertrag eine Sistierungsvereinbarung ab. Darin wurde seitens der A._____ AG in Liquidation Folgendes festgehalten: "Wir haben (auch) zur Kenntnis genommen, dass durch die vorläufige Weigerung der Vorsteueranerkennung [...] die Vertragswirkungen sich nicht so entfalten, wie Sie es ursprünglich angenommen haben. [...] Damit Sie sich auf das Rechtsmittelverfahren mit der ESTV konzentrieren können und nicht durch die Vertragspflichten mit uns in Probleme geraten (namentlich durch die Amortisation der Vertragssumme, ohne dass Sie dafür die Vorsteuer geltend machen dürfen), erklären wir uns ausnahmsweise damit einverstanden, dass die Wirkungen des Vertrags (Vertragspflichten und Rechte) einstweilen ruhen. Diese Sistierung dauert bis spätestens zum Abschluss des Rechtsmittelverfahrens bei der ESTV. [...] Nach Abschluss des Verfahrens leben die Rechtswirkungen des Vertrags vom 28. September 2001 (recte wohl: 28. Januar 2002) wieder auf".

4.3 Im Lizenzrechtsvertrag wird unter Ziff. 5.1.1.1 zur Begründung, weshalb die erste Zahlung seitens der Beschwerdeführerin erst am 1. Februar 2003 geschuldet sei, Folgendes ausgeführt: "Für die Bereitstellung aller Leistungsgrundlagen und die abschliessende Vertriebs- und Verkaufsplanung ist ein Zeitraum von 12 Monaten (recte: 13 Monaten) veranschlagt. Die Frist wird von der A._____ benötigt, um die volle Leistungsbereitschaft herzustellen". Die A._____ AG in Liquidation hat sich zudem vertraglich verpflichtet, das Personal der Beschwerdeführerin auf eigene Kosten nach dem Lösungskonzept zu schulen und weiterzubilden sowie in diesem Zusammenhang in allen Fragen zu beraten (Ziff. 3.1 des Vertrags). Aufgrund der Vertragsausgestaltung wird deutlich, dass das unter E. 4.1 hievor umschriebene Lösungskonzept von der Beschwerdeführerin nicht von Anfang an genutzt werden konnte. Vielmehr waren zuvor umfassende Vorarbeiten der A._____ AG in Liquidation notwendig. Eine Verwendung dieser Leistungen für steuerbare Zwecke war mithin nicht sofort möglich.

4.4 Die erwähnte Sistierungsvereinbarung hält explizit fest, dass sämtliche Wirkungen des Vertrags ruhen. Betroffen sind demnach nicht nur die Zahlungs- und übrigen Pflichten der Beschwerdeführerin, die sich aus dem Lizenzrechtsvertrag ergeben, sondern im Besonderen auch ihre Rechte, d.h. die Lizenz-, Nutzungs- und Bezugsrechte. Im Gegenzug sind auch die Pflichten und Rechte der A._____ AG in Liquidation sistiert. Damit wird deutlich, dass es der Beschwerdeführerin

seit dem 11. bzw. 13. Dezember 2002 von vornherein nicht mehr möglich war, steuerbare Umsätze aus dem Lösungskonzept zu erzielen.

Doch auch für die Zeit vor Abschluss der Sistierungsvereinbarung, also vom 1. Januar 2002 (Vertragsbeginn, wie er sich aus der Formulierung von Ziff. 4 des Vertrags ergibt) bis 12. Dezember 2002, kann aufgrund der Akten nicht davon ausgegangen werden, dass die angeblichen (Eingangs-)Leistungen aus dem Lösungskonzept in steuerbare Ausgangsleistungen gemündet haben. Wie gesehen gehen die Vertragsparteien selber von einem Zeitraum von 12 Monaten (recte: 13 Monaten) aus für die Bereitstellung aller Leistungsgrundlagen, die Vorarbeiten etc. Gemäss Ziff. 1.2 des Vertrags besteht die Kernkompetenz der A._____ AG in Liquidation in der "Entwicklung und Herstellung von Wärmepumpen und der damit zusammenhängenden Technologie (Software, Systemsteuerung) in Form der Organisation, Planung und Bereitstellung einer Wertschöpfungskette". In der Präambel wird demgegenüber lediglich festgehalten, dass sie solche Wärmepumpensysteme entwickelt und produziert. Nach eigenen Angaben hat die A._____ AG in Liquidation, welche im Dezember 2000 gegründet worden ist, in den Jahren 2001 und 2002 gar keine Arbeitnehmer beschäftigt. Dass sie während dieser Zeit Wärmepumpensysteme selber entwickelt oder gar hergestellt hat, erscheint demnach unwahrscheinlich. Allerdings hat sie – nach unwidersprochen gebliebener Darstellung der ESTV im Einspracheentscheid – in der Zeit vom 1. Juli 2001 bis zur Konkurseröffnung auch keinen einzigen Kauf einer Wärmepumpanlage getätigt.

Die Fragen, welche Aufgabe der A._____ AG in Liquidation im Zusammenhang mit den Wärmepumpen genau zukam und wie sie der Beschwerdeführerin überhaupt ein solches System hätte liefern können, kann letztlich offengelassen werden. Die vertraglich umschriebene Funktion der A._____ AG in Liquidation als angebliche Generalunternehmerin bedingt zweifellos hinreichend Arbeitskräfte: Sie hat einerseits das Zusammenspiel der verschiedenen involvierten Unternehmen zu planen, zu koordinieren und zu überwachen und andererseits die Wertschöpfungskette als Lösungskonzept der Beschwerdeführerin mit den geeigneten Mitteln zu Verfügung zu stellen. Zu erinnern ist zudem an ihre Aufgaben im Bereich Auftragskalkulation sowie -koordination, Budget und Planung, Marketing, Homepage / Internet (inkl. Content-Management) und Controlling (vgl. E. 4.1 hievor). Gemäss Ziff. 3.1 des Vertrags ist sie des Weiteren verpflichtet, die System-

lösungen (Softwareanpassung und Weiterentwicklung, technische Abstimmungen und Anpassungen) im Einzelfall auszuarbeiten und abzuliefern. Wie sie diesen Pflichten und den für die Umsetzung des Lizenzrechtsvertrags notwendigen Vorarbeiten ohne Arbeitnehmer nachgekommen sein sollte, ist unter den gegebenen Umständen nicht ersichtlich. Demnach konnte sie auch keine Schulung des Personals der Beschwerdeführerin durchführen; eine solche war für die Nutzung des Konzepts jedoch offenbar ebenfalls unabdingbar (vgl. E. 4.3 hievor). Aufgrund der Akten ist im Übrigen auch nicht davon auszugehen, dass die A._____ AG in Liquidation diese Leistungen bei einem Dritten eingekauft hat.

Die Beschwerdeführerin wiederum verpflichtete sich zur konzentrierten Akquisition von möglichen Kunden (Ziff. 3.1 des Vertrags). Gemäss Vertrag hätte die A._____ AG in Liquidation halbjährlich einen Akquisitionsplan ausarbeiten und diesen der Beschwerdeführerin vorlegen müssen, erstmals per 31. Juli 2002. Diese sollte sich zur Hälfte an den Kosten der Akquisitionsmassnahmen beteiligen, wobei die A._____ AG in Liquidation die Ausgaben jeweils zusammen mit der Vorlegung des Akquisitionsplans abrechnen sollte (Ziff. 6 des Vertrags). Ausserdem vereinbarten die beiden Vertragsparteien, jährlich zusammen drei Referenzofferten von schweizerischen Heizanlagen-Produzenten einzuholen; erstmals innert sechs Monaten nach Vertragsschluss (Ziff. 3.1 des Vertrags). Weder in den Akten des vorliegenden Verfahrens noch in den Geschäftsunterlagen der Partner Handels AG in Liquidation befindet sich ein Akquisitionsplan oder eine dazugehörige Rechnung oder eine Referenzofferte. Zumindest der Akquisitionsplan per 31. Juli und die erste Referenzofferten hätten jedoch erstellt bzw. eingeholt werden müssen.

4.5 Es ist mithin höchst zweifelhaft, ob der Lizenzrechtsvertrag bzw. das darin umschriebene Geschäftsmodell überhaupt umgesetzt worden ist. Die Frage muss indes nicht abschliessend geklärt werden. Nach den vorstehenden Darstellungen erscheint es nämlich, selbst wenn einzelne Leistungen seitens der A._____ AG in Liquidation erbracht worden wären, sehr unwahrscheinlich, dass die Beschwerdeführerin die behauptete geschäftliche Tätigkeit aufnehmen und daraus während der massgeblichen Zeit steuerbare Umsätze erzielen konnte. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin in der Zeit vom 29. Januar bis 30. September 2002 ohnehin keine Umsätze erwirtschaftet hat. Erst in der Abrechnung für das 4. Quartal 2002 hat

sie einen Umsatz von insgesamt Fr. 7'389.-- deklariert. Gemäss Angaben in der Buchhaltung erzielte sie diesen Umsatz aus drei Installationen in der Schweiz sowie einer weiteren im Ausland im Umfang von Fr. 2'596.--. Dass es sich dabei – entgegen der Aktenlage – um steuerbare Ausgangsleistungen aus dem angeblichen Lösungskonzept handelt, hat die Beschwerdeführerin indes bis heute nicht nachgewiesen. Dieser Zusammenhang ist jedoch unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug; eine lediglich für die Zukunft beabsichtigte Verwendung ist nicht ausreichend (vgl. E. 3.1.2 und E. 3.1.3 hievor).

4.6 Nach dem Gesagten wird deutlich, dass die ESTV zu Recht am Vorhandensein von steuerbaren Ausgangsleistungen bzw. an der Verwendung der angeblichen Leistungen für steuerbare Zwecke gezweifelt hat. Es wäre demnach an der Beschwerdeführerin, den Nachweis für das Gegenteil zu erbringen. Dies gelingt ihr gerade nicht; sie vermochte keinerlei Belege vorzulegen, um die angeblichen Ausgangsleistungen nachzuweisen. Daher hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. E. 3.3 hievor). Die ESTV hat den geltend gemachten Vorsteuerabzug folglich zu Recht verweigert. Unter den gegebenen Umständen kann offenbleiben, ob das als Rechnung bezeichnete Schreiben der A._____ AG in Liquidation vom 4. Februar 2002 als Rechnung im mehrwertsteuerlichen Sinn zu gelten hätte oder in welchem Zeitpunkt der Anspruch auf den Vorsteuerabzug in einem Fall wie dem vorliegenden grundsätzlich entstehen würde. Ebenso erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit den weitreichenden zivilrechtlichen Ausführungen in den Eingaben an das Bundesverwaltungsgericht zum konkreten Lizenzrechtsvertrag oder zum Wesen des Lizenzvertrags an sich.

5.

Schliesslich vermögen auch die übrigen Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht durchzudringen:

5.1 Sie ist der Ansicht, die ESTV habe den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie ihr nie die Möglichkeit zur Stellungnahme zu inhaltlichen Fragen eingeräumt habe. Eine materielle Auseinandersetzung mit dem Wesen des Lizenzvertrags habe nie stattgefunden.

5.1.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Er umfasst eine Anzahl verschiedener verfassungsrechtlicher Verfahrensgarantien (vgl. zum Ganzen auch

HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1672 ff., MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, Bern 2005, S. 285 ff.). Zunächst gehört dazu das Recht auf vorgängige Äusserung und Anhörung, welches den Betroffenen einen Einfluss auf die Ermittlung des wesentlichen Sachverhalts sichert. Dabei kommt der von einem Verfahren betroffenen Person der Anspruch zu, sich vorgängig einer behördlichen Anordnung zu allen wesentlichen Punkten, welche die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts betreffen, zu äussern und von der betreffenden Behörde alle dazu notwendigen Informationen zu erhalten (vgl. SCHEFER, a.a.O., S. 290 ff.). Des Weiteren leitet sich aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs die Pflicht der Behörden ab, Entscheide zu begründen (BGE 123 I 31 E. 2c; vgl. etwa GEROLD STEINMANN, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar (St. Galler Kommentar), Bernhard Ehrenzeller ... [et al.](Hrsg.), 2. Aufl., Zürich 2008, Rz. 27 zu Art. 29; zum Ganzen auch BVGE 2007/21 E. 10.2; vgl. ferner Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 129 I 232 E. 3.2; BGE 126 I 97 E. 2b; vgl. auch LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, Bern 1998, S. 22 ff.).

5.1.2 Die Beschwerdeführerin hatte sowohl vor Erlass des Entscheids als auch im Rahmen der Einsprache Gelegenheit zur Stellungnahme. Die ESTV ist der Pflicht zur Anhörung in hinreichender Weise nachgekommen. Sollte die Beschwerdeführerin mit ihrer Rüge eine Verletzung der Begründungspflicht geltend machen, ist ihr Folgendes entgegenzuhalten: Die ESTV hat sich im Einspracheentscheid mit dem konkreten Lizenzrechtsvertrag sowie der ihrer Ansicht nach fehlenden Umsetzung auseinandergesetzt; sie hat ausserdem rechtsgenügend begründet, weshalb die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben sind. Auch hat sie die Erkenntnisquellen, auf welche sie sich gestützt hat, offen dargelegt. Die Beschwerdeführerin konnte sich, ebenso wie das Bundesverwaltungsgericht, ein Bild über die Tragweite des Entscheids machen und diesen dadurch auf jeden Fall sachgerecht anfechten; dass das Gericht den Argumenten nicht folgt und den angefochtenen Entscheid stützt, ist nicht relevant. Die Tatsache, dass

der Einspracheentscheid nebst den Erwägungen zur Umstellung der Abrechnungsart viele weitere Ausführungen enthält, die allerdings grösstenteils nicht direkt mit dieser Frage in Zusammenhang stehen, vermag ebenfalls nichts daran zu ändern, dass die ESTV ihrer Begründungspflicht hinreichend nachgekommen ist. Die ergänzenden Sachverhaltsabklärungen im Einspracheverfahren waren darüber hinaus ohne Weiteres zulässig: dieses zielt darauf ab, ungenügende Abklärungen oder Fehlbeurteilungen, aber auch Missverständnisse, die den angefochtenen Verfügungen zugrunde liegen, in einem kostenlosen und weitgehend formlosen Verfahren auszuräumen, ohne dass die übergeordneten Gerichte angerufen werden müssen (BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1 mit Hinweisen). Damit soll ein einfaches und rasches verwaltungsinternes Verfahren gewährleistet werden. Die Verwaltung nimmt dabei – soweit nötig – weitere, ergänzende Abklärungen vor und überprüft die eigenen Anordnungen aufgrund des vervollständigten Sachverhalts (BGE 125 V 188 E. 1b und c). Sie kann nochmals über die strittigen Punkte entscheiden, bevor allenfalls die Beschwerdeinstanz angerufen wird. Demnach ist ebenso wenig zu beanstanden, dass die ESTV erst im Einspracheentscheid materiell zum Lizenzvertrag Stellung nahm. Im Entscheid vom 9. Dezember 2002 hat sie den Vorsteuerabzug ausschliesslich mit der Begründung, es mangle an einer Rechnung, verneint. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Lizenzrechtsvertrag konnte damals offenbleiben. Unter diesen Umständen erweist sich die Auffassung der Beschwerdeführerin, die ESTV habe den Lizenzvertrag zunächst anerkannt und erst in einem späteren Zeitpunkt "verweigert", offensichtlich als unzutreffend. Die Ergänzung der Begründung im Einspracheentscheid stellt nebenbei erwähnt auch keine *reformatio in peius* dar (Art. 62 Abs. 2 VwVG).

Im Übrigen könnte die Beschwerdeführerin selbst bei Vorliegen einer Verletzung des rechtlichen Gehörs nichts zu ihrem Vorteil ableiten. Eine solche könnte nach der Rechtsprechung als geheilt gelten, da jene im vorliegenden Verfahren vor einer Instanz mit umfassender Kognition (vgl. E. 1.2 hievor) die Möglichkeit hatte, sich zu äussern (BGE 133 I 201 E. 2.2, BGE 127 V 431 E. 3d, BGE 126 V 130 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4, A-1737/2006 vom 22. August 2007 E. 2.2, A-1621/2006 vom 6. März 2007 E. 4.2.2).

5.2 Die Beschwerdeführerin rügt darüber hinaus ein "unfares Verhalten" der ESTV, indem diese Fragen, wie sie sich bei der Begehung

künftiger Verträge zu verhalten habe, nie beantwortet habe. Wie die Vorinstanz zutreffend in der Vernehmlassung ausführt, besteht ihre Aufgabe nicht in der Instruierung bzw. allgemeinen Beratung von Steuerpflichtigen, sondern bloss in der Überprüfung der gemachten Angaben (vgl. auch Art. 62 Abs. 1 aMWSTG). Die Steuerpflichtigen haben – gestützt auf das Selbstveranlagungsprinzip – selbst und unaufgefordert über ihre Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag rechtzeitig an die ESTV abzuliefern (vgl. Art. 46 f. aMWSTG; s.a. Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 2.4).

6.

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf Fr. 7'000.-- festgesetzt werden, sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Für einen (teilweisen) Erlass dieses Betrags besteht entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kein Anlass (vgl. Art. 63 Abs. 1 3. Satz VwVG bzw. Art. 6 Bst. b des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]; vgl. BVGE 2007/41 E. 92). Das Bundesverwaltungsgericht trägt der finanziellen Lage der Beschwerdeführerin bereits hinreichend Rechnung, indem es sich am untersten Bereich des Kostenrahmens orientiert. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 7'000.-- verrechnet.

3.

Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Jeannine Müller

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: