



Abteilung I
A-1566/2006
{T 0/2}

Urteil vom 11. August 2008

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richter Thomas Stadelmann,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A. _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. - 3. Quartal 2004); Vorsteuerabzug.

Sachverhalt:**A.**

A._____ betreibt Handel mit Elektronikartikel und ist seit dem 1. Oktober 2003 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Da die Steuerpflichtige die Abrechnungen für das 1. bis 3. Quartal 2004 nicht einreichte, nahm die ESTV eine (interne) Schätzung vor. In der Folge forderte sie von der Steuerpflichtigen mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 418'492 vom 8. Dezember 2004 für das 1. bis 3. Quartal 2004 Fr. 8'000.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% nach.

B.

Mit Eingang bei der ESTV vom 24. Januar 2005 reichte die Steuerpflichtige die fraglichen Abrechnungen nach. Für das 1. Quartal 2004 wies sie bei Steuern auf dem Umsatz von Fr. 46'701.30 und Vorsteuern von 48'177.25 ein Vorsteuerguthaben von Fr. 1'475.95 aus. Für das 2. Quartal 2004 deklarierte sie Steuern auf dem Umsatz von Fr. 36'891.65 und Vorsteuern von Fr. 29'269.35, somit eine Steuerschuld von Fr. 7'622.30. Für das 3. Quartal 2004 wies sie Steuern auf dem Umsatz von Fr. 46'803.75 und Vorsteuern von Fr. 45'996.55, somit eine Steuerschuld von Fr. 807.20, aus. Insgesamt deklarierte die Steuerpflichtige somit für das 1. bis 3. Quartal 2004 eine Steuerschuld von Fr. 6'953.55. Aufgrund dieser Angaben korrigierte die ESTV am 26. Januar 2005 mit der Gutschriftsanzeige (GS) Nr. 08418539 in der Höhe von Fr. 1'046.45 die EA Nr. 418'492. Infolge ausgebliebener Bezahlung setzte die ESTV ihre Steuerforderung von Fr. 6'953.55 in Betreuung.

C.

Am 22. August 2005 traf die ESTV einen Entscheid im Sinne von Art. 63 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20), mit dem sie ihre Forderung von Fr. 6'953.55 für das 1. bis 3. Quartal 2004 bestätigte. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerpflichtige am 20. September 2005 Einsprache. Sie machte im Wesentlichen geltend, sie garantiere, die MWST-Abrechnungen wahrheitsgetreu ausgefüllt zu haben und letztlich für die Jahre 2003 und 2004 ein Guthaben aufzuweisen. Im Weiteren sei es ihr nicht möglich, ein Vorsteuerjournal einzureichen, da sie die Buchhaltung manuell erstelle. Sofern die ESTV ihre Abrechnungen überprüfen wolle, käme sie gerne mit den gesamten

Unterlagen (Rechnungen etc.) vorbei. Mit Schreiben vom 30. November 2005 forderte die ESTV die Einsprecherin auf, u.a. eine chronologische Aufstellung sämtlicher Leistungsbezüge und die entsprechenden Originaleingangsberechnungen einzureichen.

D.

Am 4. Januar 2006 teilte die Einsprecherin mit, es könne doch nicht sein, dass sie rückwirkend nochmals den ganzen Aufwand betreiben müsse. Sie bat, den Fall endlich abzuschliessen. Im Übrigen sei sie bereit, mit den ganzen Belegen vorbei zu kommen, es werde aber sicher sehr viel Material sein. Mit Schreiben vom 11. Januar 2006 informierte die ESTV die Einsprecherin, dass sie mangels Vorlage der eingeforderten Belege die deklarierten Vorsteuerabzüge nicht akzeptieren und deshalb eine Anpassung der Steuerforderung vornehmen werde. Zur Stellungnahme bzw. zur Einreichung der ausstehenden Unterlagen gewährte die ESTV der Einsprecherin nochmals eine Frist bis zum 27. Januar 2006. Am 26. Januar 2006 wiederholte die Einsprecherin, dass sie bereit sei, vorbei zu kommen. Die Unterlagen hätten jedoch das Volumen von ca. zwei Paletten.

E.

Am 8. Februar 2006 traf die ESTV einen Einspracheentscheid, in dem sie die Einsprache abwies und erkannte, die Einsprecherin schulde ihr für das 1. bis 3. Quartal 2004 Fr. 130'396.70 Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins. Zudem auferlegte sie der Einsprecherin Fr. 340.-- Verfahrenskosten. Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, die Einsprecherin habe die geltend gemachten Vorsteuern in der Höhe von Fr. 123'443.15 nicht nachgewiesen. Der entsprechende Abzug werde deshalb nicht gewährt und sie schulde demnach für das 1. bis 3. Quartal 2004 Fr. 130'396.70 (123'443.15 zuzüglich Fr. 6'953.55) Steuern.

F.

A._____ (Beschwerdeführerin) führte am 13. März 2006 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 8. Februar 2006 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit den folgenden Anträgen: „(1) der Einspracheentscheid vom 8. Februar 2006 und die Verfügung vom 22. August 2005 seien aufzuheben. (2) Die von A._____ geschuldete MWST sei um Fr. 114'887.15 zu reduzieren, bzw. es seien in diesem Betrag Vorsteuerabzüge zu berücksichtigen. (3) Alles unter Kosten- und

Entschädigungsfolge“. Die Beschwerdeführerin brachte im Wesentlichen vor, mit den nun nachgereichten Belegen habe sie die geltend gemachten Vorsteuerabzüge in der Höhe von Fr. 114'887.15 rechtsgenügend nachgewiesen.

G.

Die ESTV beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 18. Juli 2006 – unter Vorbehalt einer Kontrolle der ESTV – die Gutheissung der Beschwerde im Umfange von Fr. 101'824.02 unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Die ESTV wies zunächst darauf hin, dass die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten abrechne. Die von ihr erstmals in diesem Beschwerdeverfahren eingereichten, nach Rechnungsdatum geordneten Fakturazusammenstellungen seien deshalb im Grunde genommen nicht geeignet, die geltend gemachten Vorsteuerabzüge zu belegen, denn über das "ob" und den Zeitpunkt der Begleichung der diversen Rechnungen würden die nachgereichten Unterlagen keinen Aufschluss geben. Die ESTV sei jedoch im Sinne eines Entgegenkommens bereit, die Fakturen zum Vorsteuerabzug zuzulassen, wenn die übrigen Voraussetzungen gegeben seien. Der ESTV müsse aber vorbehalten bleiben, die entsprechenden Mehrwertsteuerdeklarationen auch nach Abschluss dieses Verfahrens kontrollieren und korrigieren zu können. Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten hingegen die Rechnungen der (...) vom 29. März 2004 und 23. September 2004, da die betreffenden Bezüge dem Privatbereich der Beschwerdeführerin zuzuordnen seien. Im Weiteren seien die Rechnungen der (...) nicht mit Mehrwertsteuer belastet, ein Vorsteuerabzug könne deshalb nicht erfolgen. Ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug zuzulassen seien die Rechnungen von (...) vom 19. Juli 2004 und vom 12. Mai 2004, die an die X. _____ AG gerichtet seien, die Rechnung der (...) vom 18. Juni 2004, die B. _____ als Empfänger auswies, die eingereichte „Zusammenfassung“ der Rechnungen der Swisscom Fixnet AG vom 16. Juli 2004 sowie die Rechnung der Garage (...) vom 3. September 2004. Im Übrigen beinhalte die Vorsteuerberechnung der Beschwerdeführerin zahlreiche Fehler und zum Teil würden Belege fehlen.

H.

Am 9. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen. Mit Verfügung vom 14. Januar 2008 forderte es die Parteien auf, sich zu allfälligen Auswirkungen von Art. 15a und Art. 45a der

Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) und der entsprechenden Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006 auf das vorliegende Verfahren zu äussern.

I.

Die ESTV teilte mit ihrem Schreiben vom 5. Februar 2008 mit, sie habe das neue Verordnungsrecht bereits in ihrer Vernehmlassung vom 18. Juli 2006 berücksichtigt. Obwohl die Beschwerdeführerin nach vereinnahmten Entgelten abrechne, habe sie trotzdem zu deren Gunsten die erstmals im Beschwerdeverfahren eingereichten und nach Rechnungsdatum geordneten Fakturen – unter Anbringung eines Kontrollvorbehaltes – geprüft. Die von der ESTV auch weiterhin nicht akzeptierten Vorsteuerabzüge seien allesamt auf materielle Mängel zurückzuführen, die nicht durch Art. 15a oder Art. 45a MWSTGV behoben werden könnten.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen

Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens kann jedoch nur sein, was Gegenstand des Einspracheentscheides vom 8. Februar 2006 war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Das Anfechtungsobjekt, d.h. der Einspracheentscheid, bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (vgl. etwa Entscheid der Eidgenössischen Personalrekurskommission [PRK] vom 28. November 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.52 E. 2). Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist demzufolge das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt (Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1339/2006 vom 6. März 2007 E. 1.4, A-1340/2006 vom 6. März 2007 E. 1.3). Soweit die Beschwerdeführerin somit die Aufhebung des Entscheides der ESTV vom 22. August 2005 beantragt, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, da dieser Entscheid nicht das Anfechtungsobjekt bildet.

1.4

1.4.1 Vorab ist festzustellen, dass die ESTV mit ihrem Einspracheentscheid vom 8. Februar 2006 den Streitgegenstand im Verhältnis zu ihrem Erstentscheid vom 22. August 2005 ausgedehnt hat. Erkannte sie in letzterem doch (nur) auf eine Steuerschuld von Fr. 6'953.55 zuzüglich Zins im Gegensatz zum Einspracheentscheid, worin sie die Einsprecherin zur Zahlung von Fr. 130'396.70 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins verurteilte. Fraglich ist somit, ob diese Ausdehnung zulässig war.

1.4.2 Das Einspracheverfahren wird der nachträglichen verwaltungs-internen Rechtspflege zugerechnet und nicht der eigentlichen streitigen Verwaltungsrechtspflege. Die Einsprache ist daher auch kein devolutives Rechtsmittel, das die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1). Das Einspracheverfahren 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. Dies schliesst ergänzende Sachverhaltsabklärungen im Einspracheverfahren jedoch nicht aus. Denn in diesem Verfahren kann die Verwaltung die angefochtene Verfügung nochmals überprüfen und über die strittigen Punkte entscheiden, bevor allenfalls die Beschwerdeinstanz angerufen wird. Spätestens im Einspracheverfahren hat die Verwaltung jedoch in rechtsgenügender Form Gelegenheit zu geben, sich zum Verfahren zu äussern (BGE 132 V 368 E. 6.2, 121 V 155 E. 5b).

Es ist deshalb der ESTV zwar verwehrt, Steuerperioden zum Gegenstand des Einspracheverfahrens zu machen, über die sie noch nicht in einer Entscheidung befunden hat, denn in diesem Fall würde eine unzulässige Ausdehnung des Streitgegenstandes vorliegen (Entscheidung der SRK vom 24. August 1999 [SRK 1998-083] E. 2b und vom 4. Februar 1998 [SRK 051/97] E. 1b). Aufgrund der Besonderheit des Einspracheverfahrens als verwaltungsinternem Verfahren ist es dagegen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässig, wenn der Verfahrensgegenstand im Einspracheentscheid – im Vergleich zum Erstentscheid – auf andere Steuernachforderungen (innerhalb der gleichen Steuerperioden) ausgedehnt wird (BGE 123 II 385 E. 2, nicht publiziert; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 3.3). Im Übrigen liegt der Rechtsprechung des Bundesgerichts eine objektmässige und nicht eine aspektmässige Umschreibung des Streitgegenstands zugrunde (Urteile des Bundesgerichts 2C_351/2007 vom 8. Mai 2008 E. 1.3, 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2). Der Streitgegenstand umfasst immer ein ganzes Rechtsverhältnis und nicht lediglich einen Teilaspekt desselben (BGE 125 V 413 E. 2). Im Bereich der Mehrwertsteuer kann bei einer strittigen Steuerforderung deshalb der Streitgegenstand u.a. sowohl die Steuer auf dem Umsatz wie auch davon abgezogene Vorsteuern umfassen.

1.4.3 Im vorliegenden Fall war nach dem Gesagten die von der ESTV im Einspracheentscheid vorgenommene zusätzliche Nachbelastung infolge verweigerter Vorsteuerabzüge im Grundsatz zulässig, da sie die gleichen Steuerperioden betraf wie der Erstentscheid und die

ESTV die Beschwerdeführerin zudem vor Erlass des Einspracheentscheides mit Schreiben vom 11. Januar 2006 explizit auf dessen Anpassung aufgrund der fehlenden Vorsteuernachweise aufmerksam machte und ihr Gelegenheit zur Stellungnahme einräumte.

2.

2.1 Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für einen in Art. 38 Abs. 2 MWSTG genannten geschäftlich begründeten Zweck, so kann er gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. a MWSTG in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 37 MWSTG in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen.

2.2 Für den Vorsteuerabzug ist somit unter anderem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet werden. Für Ausgaben ohne geschäftlichen Charakter besteht kein Vorsteuerabzugsrecht. Art. 38 Abs. 2 MWSTG führt die zulässigen geschäftlichen Zwecke auf, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, namentlich die Verwendung der Eingangsleistung für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen. Es bedarf dabei eines objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs 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-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.2, A-1630/2006 und A-1631/2006 vom 13. Mai 2008 E. 2.2, A-1357/2006 vom 27. Juni 2007 E. 2.1 mit Hinweisen).

2.3 Auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers hat die steuerpflichtige Person über ihre Lieferung oder Dienstleistung eine Rechnung auszustellen, in der sie angeben muss: a. den Namen und die Adresse, unter denen sie im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder die sie im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet, sowie die Nummer, unter der sie im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist; b. den Namen und die Adresse des Empfängers der Lieferung oder der Dienstleistung, wie er im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftritt; c. Datum oder Zeitraum der Lieferung oder der Dienstleistung; d. Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder der Dienstleistung; e. das Entgelt für die Lieferung oder die Dienstleistung; f. den Steuersatz und

den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag. Schliesst das Entgelt die Steuer ein, so genügt die Angabe des Steuersatzes (Art. 37 Abs. 1 MWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1555/2006 vom 27. Juni 2008 E. 2.4, A-1477/2006 und A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 2.2.1, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 3, A-1524/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.1).

2.4

2.4.1 Am 1. Juli 2006 sind Art. 15a und Art. 45a MWSTGV in Kraft getreten. Art. 45a MWSTGV hält allgemein fest, dass allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben wird, 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. Betreffend die Rechnungsstellung bestimmt Art. 15a MWSTGV, dass die ESTV auch Rechnungen und Rechnungen ersetzende Dokumente nach Art. 37 Abs. 1 und 3 MWSTG anerkennt, welche die Anforderungen an die Angaben zu Namen und Adresse der steuerpflichtigen Person und zum Empfänger der Lieferung oder der Dienstleistung nach Artikel 37 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG nicht vollumfänglich erfüllen, sofern die tatsächlich vorhandenen Angaben die betreffenden Personen eindeutig identifizieren (zu diesen neuen Bestimmungen und deren rückwirkenden Anwendung ausführlich: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 4.2.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6, A-1455/2006 vom 25. April 2007 E. 5.4).

2.4.2 Art. 15a und 45a MWSTGV betreffen allerdings 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. Gesetzliche Vorschriften oder selbst die Verwaltungspraxis der ESTV werden dadurch nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich vom neuen Verordnungsrecht unberührt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6). So hat das Bundesverwaltungsgericht

entschieden, das Vorhandensein einer Rechnung sei eine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Fehle die Rechnung, könne dieser Mangel nicht durch Art. 15a oder 45a MWSTGV geheilt werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1476/2006 vom 26. April 2007 E. 5.2.2). Vor diesem Hintergrund erhellt, dass die Rechnung auch nach Inkrafttreten der Art. 15a und 45a MWSTGV ihre in mehrwertsteuerlicher Praxis und Lehre entwickelte materiell-rechtliche Bedeutung nicht eingebüsst hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1515/2006 vom 25. Juni 2008 E. 2.5.1, A-1478/2006 vom 10. März 2008 E. 2.2.1, A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.1, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3).

2.5 Über die Steuer wird grundsätzlich nach den vereinbarten Entgelten abgerechnet (Art. 44 Abs. 1 MWSTG). Die ESTV gestattet der steuerpflichtigen Person auf Antrag, über die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten abzurechnen, sofern es für die steuerpflichtige Person aus Gründen ihres Rechnungswesens einfacher ist (Art. 44 Abs. 4 MWSTG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 4, A-1530/2006 vom 18. März 2008 E. 2.3). Abhängig von der Abrechnungsart entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug gemäss Art. 38 Abs. 7 Bst. a MWSTG bei der von anderen steuerpflichtigen Personen überwälzten Steuer: am Ende der Abrechnungsperiode, in welcher die steuerpflichtige Person die Rechnung erhalten hat (Abrechnung nach vereinbarten Entgelten), oder in welcher sie die Rechnung bezahlt hat (Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten) (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1581/2006 vom 23. Juni 2008 E. 4 und E. 5).

2.6 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. Bei Beweislosigkeit kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden 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 Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3b/bb je mit Hinweisen). Eine vom Steuerpflichtigen zu beweisende steuermindernde Tatsache stellt das Recht zum Vorsteuerabzug dar (Urteil des Bundesgerichts 2A.406/2002 vom 31. März 2004 E. 3.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1628/2006 vom 21. Dezember 2007 E. 3.3; Entscheid der SRK vom 14. Januar 2005, veröffentlicht in VPB 69.88 E. 3c/bb). Es bleibt dem Steuerpflichtigen dabei aber unbenommen, den entsprechenden Nachweis auch noch im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht zu erbringen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 4.2, A-1535/2006 vom 14. März 2007 E. 2.5.4).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall ist die Vorsteuerabzugsberechtigung der von der Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren erstmals eingereichten Belege zu prüfen. Die Beschwerdeführerin macht gestützt darauf Vorsteuern in der Höhe von Fr. 114'887.15 geltend. Die ESTV anerkennt in ihrer Vernehmlassung vom 18. Juli 2006 Vorsteuern von Fr. 101'824.02, jedoch nur unter Vorbehalt einer Kontrolle. Dieser Vorbehalt sei notwendig, da die Beschwerdeführerin, die nach vereinnahmten Entgelten abrechne, nicht nachgewiesen habe, ob und wann sie die nachgereichten Rechnungen bezahlt habe. Im Grunde genommen seien die betreffenden Fakturen deshalb nicht geeignet, die geltend gemachten Vorsteuerabzüge zu belegen. Die ESTV sei jedoch im Sinne eines Entgegenkommens dennoch bereit, die nachgereichten Rechnungsbelege zum Vorsteuerabzug zuzulassen. Der ESTV müsse aber vorbehalten bleiben, die Mehrwertsteuerdeklaration der vorliegenden Abrechnungsperioden auch nach Abschluss dieses Verfahrens kontrollieren und korrigieren zu können, um sicherzustellen, dass die bisher nach vereinnahmten Entgelten abrechnende Beschwerdeführerin Vorsteuerbetreffnisse nicht doppelt (im Zeitpunkt der Rechnungsstellung und der Begleichung der Eingangsrechnung) berücksichtigt habe. Im Folgenden behandelt das Bundesverwaltungsgericht in E. 3.2 die Vorsteuerabzüge, die von der ESTV (unter Vorbehalt einer Kontrolle) akzeptiert wurden und in E. 3.3 diejenigen, die nach Ansicht der ESTV zu verweigern sind.

3.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat die von der ESTV akzeptierten Vorsteuerbelege in der Höhe von Fr. 101'824.02.-- (vgl. Aufstellung der ESTV, amtl. Akten Nr. 35) überprüft und kommt ebenfalls zum Schluss, dass diese grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigen, sofern die Beschwerdeführerin – die nach (unbestrittenen) Angaben der ESTV nach vereinnahmten Entgelten abrechnet – die betreffenden Fakturen auch im 1. bis 3. Quartal 2004 bezahlt hat. Der entsprechende Nachweis dafür obliegt der Beschwerdeführerin (vgl. E. 2.6). Diesen hat sie jedoch bis heute nicht erbracht. Dem Vorschlag der ESTV, die mehrwertsteuerkonformen Rechnungen dennoch zum Vorsteuerabzug zuzulassen, unter Vorbehalt einer nachträglichen Kontrolle, kann aus Gründen der Prozessökonomie stattgegeben werden (vgl. BGE 133 I 201 E. 2.2, 123 II 16 E. 2c; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1763/2006 vom 17. Juni 2007 E. 1.2.3). Der Vorbehalt der Kontrolle ist hier aufgrund der Beweislastverteilung absolut gerechtfertigt und muss auch im Dispositiv Eingang finden, damit die Rechtskraft des vorliegenden Urteils der Kontrolle nicht entgegensteht. Vorsteuerabzüge in der Höhe von Fr. 101'824.02.-- sind somit – unter Vorbehalt einer Kontrolle der ESTV – zuzulassen. Zu prüfen bleiben demnach die von der ESTV verweigerten Vorsteuerabzüge im Betrag von Fr. 13'063.13 bzw. die entsprechenden Vorsteuerbelege.

3.3

3.3.1 Die Beschwerdeführerin macht bei mehreren Rechnungen der Firma (...) Vorsteuern geltend. Diese Rechnungen weisen das Entgelt "inkl. 7.6% MWST", d.h. den Bruttobetrag einschliesslich der MWST, aus. Diese Rechnungsstellung ist zulässig (E. 2.3). Zu beachten ist dabei, dass der Bruttobetrag 107,6% entspricht (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz 1335). Die ESTV stellte deshalb zu Recht fest, dass die Beschwerdeführerin die Vorsteuer auf diesen Rechnungen jeweils falsch mit 7,6% des Bruttobetrages, anstatt richtig mit $\frac{7,6}{107,6}$ des Bruttobetrages berechnet hat. Diesen Berechnungsfehler machte die Beschwerdeführerin zudem auch noch bei weiteren Fakturen (z.B. Rechnung der [...] vom 22. Juni 2004 oder der Swisscom Fixnet vom 16. Mai 2004).

3.3.2 Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin bei Rechnungen der (...) Vorsteuerabzüge geltend, obwohl diese keine Steuer ausweisen, sondern jeweils explizit darauf hinweisen, der Rechnungsbetrag sei

„steuerfrei“ und die enthaltene MWST betrage „0“. Da somit gar keine Steuer überwält wurde, können diese Fakturen von vornherein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

3.3.3 Ebenfall nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt die „Zusammenfassung der Rechnungen“ der Swisscom Fixnet AG vom 16. Juli 2004 in der Höhe von Fr. 57.45, da auch diese weder den Steuersatz noch die überwältete Steuer ausweist und somit die Voraussetzungen von Art. 37 Abs. 1 Bst. f MWSTG nicht erfüllt. Diese materiellen Anforderungen an eine mehrwertsteuerkonforme Rechnung werden im Übrigen durch Art. 45a MWSTG nicht tangiert (E. 2.4.2).

3.3.4 Mehrere Rechnungen der (...), der (...) sowie der (...) lauten nicht auf die Beschwerdeführerin, sondern auf B._____. Im Weiteren lauten zwei Rechnungen von (...) auf die X._____AG, B._____. Die betreffenden Rechnungen geben somit nicht den Namen der Beschwerdeführerin als Leistungsempfängerin an, was für den Vorsteuerabzug erforderlich wäre (Art. 37 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Eine mangelhafte Angabe zu Name und Adresse kann nach Art. 15a MWSTGV dennoch zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn die betreffende Person eindeutig identifiziert werden kann. Vorliegend geht aus den Akten hervor, dass B._____ für die Beschwerdeführerin gearbeitet haben muss, da er mehrere Schreiben in ihrem Namen unterzeichnet hat (vgl. Schreiben vom 26. Januar 2006 und 20. September 2005). Den Nachweis dafür, dass die genannten Rechnungen (Mobiltelefongebühren, Elektrizität, Kauf von Fahnen und Digitalkameras) ihrem Geschäft zuzurechnen sind, hat sie indessen nicht erbracht. Die betreffenden Vorsteuerabzüge sind deshalb zu verweigern. Hinsichtlich der Mobiltelefonrechnungen der (...) ist zudem festzuhalten, dass bei der Beschwerdeführerin bereits zwei Mobiltelefonanschlüsse und ein Festnetzanschluss als geschäftsmässig begründet akzeptiert wurden und die entsprechenden Vorsteuern zum Abzug zugelassen worden sind.

3.3.5 Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen bei Bezügen für private Zwecke (E. 2.2). Dies ist vorliegend offensichtlich bei den Rechnungen der (...) vom 29. März 2004 bzw. 23. September 2004 über Fr. 1'325.-- für eine Sprudelmatte bzw. Fr. 195.-- für Badezusätze der Fall. Die betreffenden Vorsteuerabzüge von insgesamt Fr. 107.35 sind deshalb nicht gerechtfertigt. Durchaus fraglich ist im Übrigen auch die geschäftliche Begründetheit der zahlreichen CD/DVD Einkäufe. Den Nachweis

dafür hat die beweisbelastete Beschwerdeführerin nicht erbracht. Die ESTV akzeptierte in ihrer Vernehmlassung hingegen (wenn auch unter Kontrollvorbehalt) dennoch deren Vorsteuerabzugsberechtigung. Das Bundesverwaltungsgericht hat keinen Anlass, dieses Vorgehen in Frage zu stellen.

3.3.6 Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin Vorsteuern auf Aufwendungen für ihr Fahrzeug geltend (Rechnung der Garage [...] vom 3. September 2004 über Fr. 819.75). Der betreffende Vorsteuerabzug wäre dann möglich, wenn die Beschwerdeführerin nachweisen könnte, dass es sich um ein Geschäftsfahrzeug handelt. Aus den Akten ergeben sich diesbezüglich keine Anhaltspunkte. Da die beweisbelastete Beschwerdeführerin keine Nachweise beibrachte, muss von einem privat genutzten Fahrzeug ausgegangen werden. Der Vorsteuerabzug hinsichtlich der Reparaturen des Fahrzeuges ist folglich mangels geschäftlicher Begründetheit zu verweigern.

3.3.7 Schliesslich führt die ESTV zu Recht aus, dass die Zusammenstellung bzw. Berechnung der Beschwerdeführerin (vgl. Beschwerdebeilage) fehlerhaft ist. So besteht betreffend das 1. Quartal 2004 offensichtlich ein Übertragungsfehler von der Einzelaufstellung (Summe MWST auf Dienstleistungsaufwand gemäss Beschwerdeführerin: Fr. 493.95 bzw. bei richtiger Addition: Fr. 2'036.19) auf die Gesamtaufstellung (gemäss Beschwerdeführerin: Fr. 12'260.15).

Zusammenfassend stimmt das Bundesverwaltungsgericht der ESTV zu, dass geltend gemachte Vorsteuern im Umfang von Fr. 13'063.13 nicht zuzulassen sind und damit in diesem Betrag die Beschwerde abzuweisen ist. Hinsichtlich der genauen Berechnung kann auf die Zusammenstellung der ESTV (vgl. amtl. Akten Nr. 35) verwiesen werden.

4.

4.1 Die ESTV auferlegte der Beschwerdeführerin in ihrem Einspracheentscheid vom 8. Februar 2006 Verfahrenskosten von Fr. 340.--.

4.2 Nach Art. 68 Abs. 1 MWSTG werden im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren in der Regel keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigungen ausgerichtet. Vom Grundsatz der Kostenlosigkeit wird jedoch dann abgewichen, wenn der Mehrwertsteuer-

pflichtige das Verfahren schuldhaft verursacht hat. Gemäss Rechtsprechung rechtfertigt sich eine solche Ausnahme von der Kostenlosigkeit namentlich dann, wenn ein Mehrwertsteuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist. Die ESTV hat im angefochtenen Einspracheentscheid demnach zu Recht Verfahrenskosten auferlegt, da die Beschwerdeführerin durch das Nichteinreichen der einverlangten Vorsteuerbelege ihre Mitwirkungspflichten verletzt hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1478/2006 und A-1477/2006 vom 10. März 2008 E. 4.1 sowie A-1435/2006 und A-1584/2006 vom 20. Februar 2007 E. 2.1 je mit Hinweisen). Überdies sieht Art. 68 Abs. 2 MWSTG explizit vor, dass die Kosten von Untersuchungshandlungen ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens derjenigen Partei auferlegt werden können, die sie schuldhaft verursacht hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-150/2007 vom 25. Juni 2008, A-1541/2006 vom 25. Mai 2008 E. 2.2). Die Höhe der Kosten des Einspracheverfahrens ist im Übrigen nicht zu beanstanden.

5.

5.1 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde – soweit darauf eingetreten wird – im Umfang von Fr. 101'824.-- gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen. Eine Kontrolle der ESTV bleibt vorbehalten und dieser Vorbehalt wird im Dispositiv aufgenommen (E. 3.2).

5.2 Die Kosten des Beschwerdeverfahrens werden auf Fr. 2'000.-- festgelegt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Gemäss Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dies ist vorliegend der Fall. Die Beschwerdeführerin hat durch das Nichteinreichen der mehrfach einverlangten Vorsteuerbelege vor der Vorinstanz (auch) das vorliegende Beschwerdeverfahren unnötigerweise und damit schuldhaft verursacht. Ihr sind deshalb trotz des teilweisen Obsiegens die Verfahrenskosten des Beschwerdeverfahrens vollständig aufzuerlegen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-150/2007 vom 25. Juni 2008, A-192/2008 vom 24. April 2008, A-1532/2007 vom 23. November 2007 mit weiteren Hinweisen). Aus dem gleichen Grund ist der Beschwerdeführerin auch keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird – soweit darauf eingetreten wird – im Umfang von Fr. 101'824.-- gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.

2.

Eine Kontrolle der ESTV wird vorbehalten.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet.

4.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Jürg Steiger

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: