



SRK 2003-164

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 17. Oktober 2006

in Sachen

X., ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern (...)

betreffend

Mehrwertsteuer/Vorsteuerabzug (Ausschluss/Kürzung)

Sachverhalt:

A.- Die X., eine öffentlich-rechtliche Anstalt des Kantons A. (mit selbständiger Verwaltung, aber ohne eigene Rechtspersönlichkeit; im Folgenden: X. oder Beschwerdeführerin), bezweckt die Gewährleistung der Energie- und Trinkwasserversorgung des Kantons. Sie untersteht der Aufsicht des kantonalen Baudepartements. Seit dem 1. Januar 1995 ist sie in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV), geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Mit den beiden Ergänzungsabrechnungen (EA) Nr. ... und Nr. ... vom 15. November 2000 erhob die ESTV aufgrund einer von ihr durchgeführten Kontrolle gegenüber der X. Nachforderungen betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1999). Die Nachbelastungen

gemäss EA Nr. ... von Fr. 709'176.-- Mehrwertsteuer, zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. April 1998 (mittlerer Verfall) standen im Zusammenhang mit Gaseinkäufen bei der Firma Y. AG, ..., an welcher die X. zusammen mit anderen im Mittelland ansässigen Partnerwerken beteiligt ist, sowie mit Rückzahlungen dieser Gesellschaft an die X. Die ESTV ging davon aus, dass kein Vorsteuerabzugsrecht bestehe, soweit die Rechnungen der Y. AG nicht durch Zahlungen, sondern durch Verrechnung mit einem „nicht bilanzierten Darlehen“, d.h. dem Anteil der X. an dem von der Y. AG geführten „Risikofonds“, ausgeglichen wurden. Zudem müsse auch die Rückzahlung des Restanteils am „Risikofonds“ im 2. Quartal 1999 zu einer Vorsteuerkürzung führen. Mit der EA Nr. ... belastete die ESTV sodann im Zusammenhang mit zwei Gutschriften der Y. AG infolge rückwirkender Senkung des Leistungspreises Vorsteuern von Fr. 84'218.-- zurück (ebenfalls zuzüglich Verzugszins ab 30. April 1998).

B.- Die Steuerpflichtige erklärte sich in der Folge mit diesen Steuernachbelastungen nicht einverstanden. Im Anschluss an einen diesbezüglich geführten Schriftenwechsel zwischen ihrer Vertreterin und der ESTV sowie an eine Besprechung zwischen Vertretern beider Seiten bestätigte die ESTV ihre Nachforderungen gemäss den beiden Ergänzungsabrechnungen mit Entscheid im Sinne von Art. 51 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) bzw. Art. 63 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) vom 30. Juli 2001, wobei sie zu dessen Begründung namentlich festhielt, der durch Preiszuschläge auf den gelieferten Gasmengen gebildete Risikofonds habe dazu dienen sollen, die durch einen hohen Einkaufspreis verursachten Verluste auszugleichen. Die einzelnen Partnerwerke hätten nicht frei über die Gelder dieses Fonds verfügen können und eine Rückforderung sei nicht vorgesehen gewesen. Die Preiszuschläge auf den Gaslieferungen seien in der Vergangenheit nicht als Darlehen an die Y. AG, sondern als zusätzlicher Aufwand in den Einkaufskonti behandelt worden. Die Rückzahlung der Gelder aus dem Risikofonds bewirke nun im Gegenzug verbesserte Geschäftsergebnisse. Die behauptete Abwicklung als Rückzahlung eines Darlehens werde weder durch die Buchhaltung der Steuerpflichtigen noch durch einen Darlehensvertrag aus der Gründungszeit des Risikofonds belegt und entspreche auch nicht den wirklichen Umständen und dem wirtschaftlichen Charakter des Vorgangs. Es müsse vielmehr von einem Zuschuss im Sinne einer Preisausgleichskasse ausgegangen werden. Als Gegenleistung werde von der Steuerpflichtigen nicht der auf der Rechnung ausgewiesene, sondern nur ein um den Zuschuss reduzierter Betrag aufgewendet. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug vermindere sich dementsprechend. Was die zwei Gutschriften zur rückwirkenden Reduktion des Preises der Gaslieferungen betreffe, so handle es sich um Entgeltsminderungen. In einem solchen Falle müsse der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug entsprechend herabsetzen.

Gegen diesen Entscheid liess die X. mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 7. September 2001 Einsprache erheben, mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei vollumfänglich aufzuheben und der Einsprecherin sei der Vorsteuerabzug aus der Nachbelastung der Rechnung der Y. AG vom 30. September 1997 in der Höhe von Fr. 428'548.55 auszubezahlen; eventualiter sei festzustellen, dass der Einsprecherin der Vorsteuerabzug in dieser Höhe zustehe. Zur Begründung dieses Begehrens wurde im Wesentlichen angeführt, es liege eben keine Entgeltsminderung vor, sondern die Rückzahlung eines Darlehens. Die Verrechnung mit einer Gaslieferung ändere

nichts an dieser Qualifikation, welche mehrwertsteuerneutral sei. Der Risikofonds diene dazu, die Schwankungen der Einkaufspreise auszugleichen. Das Darlehen sei als zweiseitiger Vertrag für die beteiligten Parteien bindend. Die Art der Verbuchung ändere rein gar nichts an der Natur des Rechtsgeschäfts. Den Entscheid zur Rückzahlung des Fonds hätten die Darlehensgeber in jeder Verwaltungsratssitzung jederzeit selber beschliessen können, da sich der Verwaltungsrat der Y. AG aus Vertretern der Partnerwerke und der Einwohnergemeinden zusammengesetzt habe. Für das Geschäftsjahr 1975/76 habe die X. eindeutig - durch Billigung des Vorgehens der Y. AG, den vorausbezahlten Risikozuschlag bei der Y. AG zu belassen - das Darlehen konkludent akzeptiert. Da die X. jeweils jährlich eine Aufstellung in der Jahresrechnung über den individuellen Anteil am Risikofonds erhalten habe und dem Jahresabschluss zugestimmt habe, sei sie auch mit dem Darlehensvertrag einverstanden gewesen. Die ESTV habe die mehrwertsteuerneutrale Darlehensrückzahlung (nur) bei denjenigen Partnerwerken anerkannt, die eine Forderung aktiviert haben. Der Gleichbehandlungsgrundsatz solle genau diese Vorgehensweise verhindern. Aus der Struktur der Y. AG ergebe sich, dass alle Partnerwerke gleich behandelt werden müssten und der Risikofonds für alle das Gleiche beinhalte. Der Feststellung der ESTV, dass die Rückzahlung eines Darlehens nicht den wirklichen Umständen und dem wirtschaftlichen Charakter des Vorgangs entspreche, sei die Frage entgegenzuhalten, aus welchem Grund sonst - ausser der Erfüllung des Darlehensvertrages - die Y. AG den individuellen Anteil am Risikofonds den Partnerwerken lange vor der Revision der ESTV zurückgezahlt hätte. Die ESTV nehme einen Zuschuss der Y. AG an die X. an. Üblicherweise werde ein Zuschuss vom Aktionär an die Gesellschaft bezahlt. Hier fliesse aber Geld von der Gesellschaft an den Aktionär. Tatsächlich habe die Y. AG Geld, das die X. in den Jahren 1975 bis 1995 als Darlehen stehen liess, zurückgezahlt. Was die Nachbelastung gemäss EA Nr. ... im Zusammenhang mit den beiden Gutschriften infolge rückwirkender Anpassung des Leistungspreises betreffe, so hätte die X. die hier tatsächlich vorliegende Entgeltsminderung als Vorsteuerkürzung berücksichtigen müssen. Dies sei bereits im Schreiben vom 20. Dezember 2000 anerkannt worden und der Betrag sei am 27. Februar 2001 bezahlt worden. Allerdings habe die ESTV andererseits die nachträgliche Belastung vom 30. September 1997 für die rückwirkende Anpassung des Arbeits- und Leistungspreises 1996/97 nicht als zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung berücksichtigt, obwohl die entsprechende Mehrwertsteuer in der Höhe von Fr. 428'548.55 von der Y. AG ordnungsgemäss abgeführt worden sei. In der EA Nr. ... werde der (bisher nicht vorgenommene) Vorsteuerabzug verweigert, da die Rechnung vom Guthaben des individuellen Risikofonds bei der Y. AG beglichen wurde. Wie eine Rechnung bezahlt werde, sei jedoch nicht massgebend. Entscheidend sei, dass der Steuerpflichtige die bezogenen Güter oder Dienstleistungen für steuerbare Umsätze verwende, was hier der Fall sei. Der Vorsteuerabzug in Höhe von Fr. 428'548.55 stehe der X. daher vollumfänglich zu.

C.- Die ESTV wies die Einsprache mit Entscheid vom 11. September 2003 kostenfällig ab und bestätigte ihre Steuerforderung von Fr. 709'176.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 30. April 1998 gemäss EA Nr. Sie erwog, die Frage des Abzugs der in der Rechnung der Y. AG vom 30. September 1997 ausgewiesenen Vorsteuern im Betrag von Fr. 428'548.55 habe nicht Gegenstand des Entscheides vom 30. Juli 2001 gebildet. Angesichts der gesamten Umstände und der Grundsätze betreffend den Streitgegenstand rechtfertige es sich aber nicht zuletzt aus

prozessökonomischen Gründen, das Verfahren entsprechend auszuweiten, da diese Frage in unmittelbarem, engem Zusammenhang mit der EA Nr. ... stehe. Nicht mehr zum Streitgegenstand gehöre die nicht mehr bestrittene Nachbelastung gemäss EA Nr. Weder aus juristischer noch aus wirtschaftlicher Sicht habe ein Anspruch der X. auf Rückerstattung der von ihr im Rahmen und als Bestandteil eines Leistungsaustausches (als Risikozuschlag) bezahlten Gelder bestanden. Einzig die Y. AG habe die Berechtigung über den Fonds innegehabt. Im Falle von Preisanpassungen sei lediglich ein rein interner Ausgleich innerhalb von deren Buchhaltung erfolgt. Gegenüber den Behörden des Kantons A. sei sogar bestätigt worden, dass kein Anspruch auf die Fondsgelder bestehe (Schreiben der Z. AG vom 6. Dezember 1996). Der Tatbestand der Verrechnung sei somit mangels entsprechender Voraussetzungen (gegenseitig existierende Schuldverhältnisse) nicht erfüllt. Die von der X. bezogenen Gasmengen hätten daher im Umfang der angerechneten „Fondsguthaben“ als nicht bezahlt zu gelten. Nicht umsonst sei in der Buchhaltung der Steuerpflichtigen eine entsprechende Aufwandminderung vermerkt worden. Eine vertragliche Vereinbarung über die bedingungslose Rückzahlung von gewissen Beträgen sei zwischen der X. und der Y. AG nie getroffen worden, weshalb nicht von einem Darlehensverhältnis ausgegangen werden könne. Daher könne auf den bezogenen, aber nicht bezahlten Gaslieferungen der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden. Mangels Entgeltlichkeit liege gar kein Eingangsumsatz vor. Zudem seien auch die Voraussetzungen einer Entgeltsminderung (Art. 31 MWSTV) wie auch diejenigen einer - in analoger Anwendung von Art. 30 Abs. 6 MWSTV zu einer verhältnismässigen Kürzung der Vorsteuern führenden - Spende erfüllt. Auch der von der X. angerufene Grundsatz der Rechtsgleichheit führe zu keinem anderen Resultat. Nach den Feststellungen der Verwaltung seien die einzelnen Partnerwerke unterschiedlich vorgegangen, weshalb die Ausgangslage von vornherein unterschiedlich sei. Auch in Bezug auf die Rechnung vom 30. September 1997 betreffend die rückwirkende Anpassung des Arbeits- und Leistungspreises 1996/97 sei die X. sodann nicht vorsteuerabzugsberechtigt, habe sie doch auch insoweit Leistungen erhalten, aber nicht bezahlt, mithin gar keinen (Waren-)Aufwand ausgewiesen.

D.- Mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 13. Oktober 2003 erhebt die X. gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK), mit den Anträgen, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Zuschüsse der Y. AG an die Beschwerdeführerin in Höhe von insgesamt Fr. 17'071'143.-- als Darlehensrückzahlungen zu gelten hätten, folglich weder als Entgeltsminderungen noch als Spenden zu qualifizieren seien und damit nicht zu einer Kürzung der Vorsteuern führen und dass die Beschwerdeführerin der ESTV keine Mehrwertsteuer von Fr. 709'176.-- zuzüglich Verzugszins schulde. Ferner sei der Beschwerdeführerin der Vorsteuerabzug aus der Nachbelastung der Rechnung der Y. AG vom 30. September 1997 in Höhe von Fr. 428'548.55 auszubezahlen bzw. festzustellen, dass ihr der Vorsteuerabzug in dieser Höhe zustehe. Zur Begründung dieser Begehren wird im Wesentlichen festgehalten, der Risikofonds habe namentlich zum Zweck gehabt, die starken Preisschwankungen auf dem Erdgasmarkt auszugleichen. In guten Zeiten sei von der Y. AG ein höherer als der aufgrund der Preisentwicklung und der Wechselkurse gerechtfertigte Preis verrechnet und die Differenz dann per Bilanzstichtag den individuellen Fonds der Partnerwerke gutgeschrieben worden. Im umgekehrten Fall sei eine Nachrechnung gestellt worden, welche die individuellen Darlehen entsprechend reduziert habe. Ab dem Geschäftsjahr 1996/97

sei der Fonds abgebaut und im Geschäftsjahr 1998/99 vollumfänglich aufgelöst worden, zugunsten einer Rückstellung für Marktrisiken. Die den Partnergesellschaften zustehenden Beträge seien entweder unmittelbar gutgeschrieben oder mit Gaslieferungen verrechnet worden. Beim Fonds habe es sich rechtlich und wirtschaftlich um Darlehensforderungen der Partnerwerke gehandelt; der ordentliche Fonds sei in der Bilanz denn auch unter den langfristigen Verbindlichkeiten gegenüber nahestehenden Gesellschaften und Aktionären ausgewiesen worden. Einige Partnerwerke hätten den Risikofonds als Forderung eingestellt. Andere hätten in der Bilanz zwar auch eine Forderung verbucht, jedoch in gleicher Höhe eine Rückstellung gebildet. Drei Partnerwerke - darunter die Beschwerdeführerin - hätten den Risikofonds nicht in der Bilanz aktiviert und so stille Reserven gebildet. Die übereinstimmende Willenserklärung der Parteien zur Begründung von Darlehen habe sich vorliegend im Verwaltungsratsprotokoll vom 4. Dezember 1975 über den Beschluss, dass der nicht beanspruchte Teil der Zahlungen an die Y. AG bei dieser verbleibe und als zweckgebundenes Darlehen an die Partnerwerke zu verzinsen sei, manifestiert. Für das Geschäftsjahr 1975/76 habe die X. eindeutig durch die Zustimmung zu diesem Vorgehen der Y. AG das Darlehen konkludent akzeptiert. In der Folge habe die Beschwerdeführerin jährlich eine Aufstellung in der Jahresrechnung über den individuellen Anteil am Risikofonds erhalten und dem Jahresabschluss zugestimmt. Sie sei somit auch mit dem Darlehensvertrag einverstanden gewesen. Auf Stufe Y. AG habe die ESTV zudem den Darlehenscharakter der fraglichen Zahlungen akzeptiert. Daran, dass die Darlehensrückzahlung ein mehrwertsteuerneutraler Vorgang sei, ändere weder die Tatsache, dass diese Darlehen bei einzelnen Partnerwerken in der Bilanz nicht aktiviert wurden noch die unterschiedliche buchhalterische Behandlung beim Gläubiger und Schuldner etwas. Der Gläubiger könne das Darlehen eventuell direkt abschreiben. Dann weise er einen ausserordentlichen Ertrag aus, wenn die Darlehensschuld dennoch getilgt werde. Nach der jahrzehntelangen, anhand der Ermessenseinschätzung verdeutlichten Gerichtspraxis könne die (fehlende) Verbuchung nicht für die steuerrechtliche Qualifikation massgebend sein, insbesondere dann nicht, wenn sich (wie hier) aus den Umständen andere Schlüsse ziehen liessen. Verfehlt sei auch die Annahme einer Entgeltsminderung, müssten doch Preisminderungen immer in einem ursächlichen Zusammenhang mit dem ursprünglich vereinbarten Entgelt stehen, was hier nicht der Fall sei. Es erfolge vielmehr eine Verrechnung im Rahmen einer Darlehensrückzahlung. Es handle sich um zwei Geschäfte ohne inneren Zusammenhang. Die bundesgerichtlichen Voraussetzungen zur Bejahung einer Spende seien ebenfalls nicht erfüllt. Insbesondere unterlasse es die ESTV, darzulegen, welcher Zweck mit der von ihr zur Spende umformulierten Darlehensrückzahlung angestrebt werden solle. Wenn die ESTV von Zahlungen mit „spendenähnlichem Charakter“ ausgehe, sei festzuhalten, dass keine gesetzliche Grundlage für eine Vorsteuerkürzung infolge von Zuschüssen mit spendenähnlichem Charakter bestehe und solche auch nicht von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erfasst würden. Schliesslich stehe der Beschwerdeführerin auch der Vorsteuerabzug in Höhe von Fr. 428'548.55 im Zusammenhang mit der Rechnung der Y. AG vom 30. September 1997 zu, denn für den Vorsteuerabzug könne es keine Rolle spielen, wie eine Rechnung bezahlt werde. Entscheidend sei, dass die bezogenen Leistungen wie hier für steuerbare Umsätze verwendet würden. Es sei schliesslich erstellt, dass alle Partnerwerke den Risikofonds als Darlehen konzipiert hätten. Wenn nun die ESTV bei einem Werk die Rückzahlung als Darlehen anerkenne, müsse sie diese auch bei den übrigen Werken entsprechend qualifizieren.

In ihrer Vernehmlassung vom 1. Dezember 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei vollumfänglich und kostenfällig abzuweisen. Sie hält dafür, schon der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die von der Y. AG in ihren Preisen jeweils einkalkulierte Komponente „Risikozuschlag“ als Warenaufwand behandelt und verbucht habe, widerspreche ihren Ausführungen betreffend den Darlehenscharakter dieses Zuschlages. Auch die Beschwerdeführerin sei sich bewusst gewesen, dass der von ihr bezahlte Risikozuschlag nicht zurückerstattet werde, sondern dass die Y. AG ihre Preiskalkulation mit dessen Hilfe „anpassen“ würde. Nur weil die Y. AG nun den Fonds auflöse statt dessen Verwendung weiterhin für Zwecke der stabilen Preisgestaltung zu nutzen, ändere sich am Charakter der Fondsgelder nichts. Zwischen der Y. AG und ihren Partnerwerken sei daher keineswegs generell ein Darlehensverhältnis gegeben. Die gegenteilige Auffassung der Beschwerdeführerin werde auch durch die Protokolle der Verwaltungsratssitzungen der Y. AG (mit Ausnahme desjenigen der Sitzung vom 4. Dezember 1975) nicht gestützt. Die Y. AG unterscheide offenbar deutlich zwischen Darlehensschulden und den Fondsmitteln. Fest stehe, dass der Beschwerdeführerin beim Bezug von Erdgas Fondsgelder angerechnet wurden, auf deren Rückerstattung sie keinen Anspruch hatte. Sie habe dementsprechend auch eine Aufwandminderung gebucht. Infolge des fehlenden Eingangsumsatzes habe sie nun aber keinen Anspruch auf Abzug der entsprechenden Vorsteuern. Die ESTV habe bei jedem Partnerwerk die jeweilige Ausgangslage berücksichtigt. Die Beschwerdeführerin verschweige insbesondere, dass an der Y. AG nicht nur acht, sondern dreizehn Partnerwerke beteiligt seien. Die von der Beschwerdeführerin nicht erwähnten Werke hätten von vornherein und ohne Zutun der ESTV die Mehrwertsteuerrechtlichen Bestimmungen korrekt berücksichtigt. Es treffe nicht zu, dass für alle Partnerwerke die Ausgangslage identisch sei. Es werde diesbezüglich auf das separate vertrauliche Beilagenverzeichnis verwiesen. Auch wenn der hier vorliegende Tatbestand der Vorsteuerkorrektur im Grunde genommen bereits durch Art. 29 MWSTV abgedeckt sei, werde er praxisgemäss ebenfalls unter Art. 31 MWSTV subsumiert. Infolge der nicht bezahlten Gaslieferungen seien im Übrigen u.a. auch die Voraussetzungen einer Spende erfüllt. Wenn die Beschwerdeführerin argumentiere, sie sei ja im Verwaltungsrat der Y. AG vertreten gewesen und habe volle Kenntnis der Vorgänge betreffend den Risikofonds gehabt und sei mithin über sämtliche Umstände informiert gewesen, womit die Existenz eines Darlehensverhältnisses erwiesen sei, stelle sich umso mehr die Frage, warum sie diese angebliche Darlehensforderung nicht in ihre Buchhaltung aufgenommen habe. Dies könne lediglich heissen, dass sie aus ihrer Sicht gar kein Darlehen gewährt habe.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben an die SRK wird soweit erforderlich im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV bzw. Art. 65 MWSTG). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid vom 11. September 2003 ist der Beschwerdeführerin gemäss dem von der Vertreterin vorgelegten Track&Trace-Auszug der Schweizerischen Post am 12. September 2003 zugestellt worden. Die am 13. Oktober 2003 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 20 Abs. 3 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin grundsätzlich - unter Vorbehalt der Ausführungen gemäss E. 1d hienach - einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz, soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV), in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der neuen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) war der Bundesrat gehalten, die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer bis zum Inkrafttreten eines Bundesgesetzes zu erlassen. Gestützt darauf erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Diese stellte - als selbständige, d.h. direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung - bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer. Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten und die Mehrwertsteuerverordnung wurde damit aufgehoben. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Sachverhalte, welche in den Jahren 1995 bis 1999 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Die Beschwerdeinstanz hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Grundsätzlich hat die Beschwerdeinstanz das Recht von Amtes wegen anzuwenden. Sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

d) Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung gegeben, wenn der Gesuchsteller ein rechtliches oder tatsächliches Interesse an der sofortigen Feststellung seines Rechts hat, dem keine erheblichen öffentlichen oder privaten Interessen entgegen stehen, und wenn dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine Leistungs- oder Gestaltungsverfügung gewahrt werden kann (vgl. BGE 126 II 303 E. 2c; 123 II 413 E. 4b/aa; 121 V 317 f. E. 4a; 119 V 13 E. 2a; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt a.M. 1990, S. 109 f. Nr. 36). Letzteres gilt auch für den Bereich der Mehrwertsteuer, wo Art. 51 Abs. 1 Bst. f MWSTV bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. f MWSTG den Erlass eines Feststellungsentscheids vorsieht, wenn für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung (u.a.) der Steuerpflicht, der Steuerschuld oder der Grundlagen der Steuerbemessung beantragt wird oder als geboten erscheint (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2002 [2A.150/2001], E. 2b mit Hinweisen).

Mit Einspracheentscheid vom 11. September 2003 erkannte die ESTV u.a., die Beschwerdeführerin schulde ihr für den Steuerzeitraum 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1999 Fr. 709'176.-- Mehrwertsteuern zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. April 1998. Ferner stellte sie fest, dass die Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges in der Höhe von Fr. 428'548.55 (Mehrwertsteuerbetrag gemäss Rechnung Nr. ... der Y. AG vom 30. September 1997) habe. Mit ihren Rechtsbegehren beantragt die Beschwerdeführerin u.a., es sei festzustellen, dass sie keine Mehrwertsteuer in der Höhe von Fr. 709'176.-- zuzüglich Verzugszins schulde. Dabei handelt es sich allerdings nicht wirklich um ein Feststellungsbegehren, sondern sinngemäss um einen Antrag auf Aufhebung der Steuernachforderung der ESTV. Auf die Beschwerde ist daher insoweit einzutreten. Ferner verlangt die Beschwerdeführerin, es sei ihr der Vorsteuerabzug aus der Nachbelastung der Rechnung der Y. AG vom 30. September 1997 in Höhe von Fr. 428'548.55 auszubezahlen; eventualiter sei festzustellen, dass ihr der Vorsteuerabzug aus der Nachbelastung der Rechnung der Y. AG vom 30. September 1997 in Höhe von Fr. 428'548.55 zustehe. Was dieses Begehren betrifft, geht es hier offensichtlich auch nicht um einen über den Leistungsantrag hinausgehenden, selbständigen Feststellungsantrag, sondern gemeint ist, dass der Vorsteuerabzug gewährt werden solle, sei dies durch Auszahlung oder allenfalls ganz oder teilweise durch Verrechnung mit Gegenansprüchen. In diesem Sinne ist auf den Antrag einzutreten. Mit einem weiteren Antrag verlangt die Beschwerdeführerin, es sei festzustellen, dass die Zuschüsse der Y. AG (in den Rechnungen Nr. ... vom 16. Dezember 1998/Nr. ... vom 31. Dezember 1998/Nr. ... vom 8. April 1999 und Nr. ... vom 30. September 1997) in Höhe von insgesamt Fr. 17'071'143.-- als Darlehensrückzahlung zu gelten hätten, folglich weder als Entgeltsminderungen noch als Spenden zu qualifizieren seien und damit nicht zu einer Kürzung der Vorsteuern führen würden. Sollte es sich erweisen, dass die Beschwerdeführerin zum Abzug der in den genannten Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuern berechtigt wäre, so hätte dies die Aufhebung der in Frage stehenden Steuerforderung der ESTV von Fr. 709'176.-- (zuzüglich Verzugszins) - die ja aus der Rückbelastung der abgezogenen Vorsteuern im Zusammenhang mit den drei ersten der genannten Rechnungen resultiert - sowie die Verpflichtung der ESTV, der

Beschwerdeführerin den geltend gemachten Vorsteuerbetrag von Fr. 428'548.55 im Zusammenhang mit der Rechnung Nr. ... vom 30. September 1997 zu gewähren, zur Folge. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern die Beschwerdeführerin an irgendwelchen über eine solche Anordnung hinausgehenden Feststellungen ein schutzwürdiges Interesse haben könnte. Auf diesen Teilantrag ist daher insofern nicht einzutreten.

2.- a) Laut Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV (Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 ÜB-aBV) unterliegen die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (einschliesslich Eigenverbrauch), der Steuer. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. f BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. f ÜB-aBV).

Eine Lieferung liegt namentlich dann vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Als Gegenstände gelten bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Ähnliches (Art. 15 Abs. 3 MWSTV).

Ein steuerbarer Umsatz ist jedoch nur dann gegeben, wenn ein Leistungsaustausch vorliegt, was nach der Rechtsprechung der SRK der Fall ist, wenn:

- a) zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden sind,
- b) der erbrachten Leistung ein Entgelt als Gegenleistung gegenübersteht und
- c) die Leistung und die Gegenleistung ursächlich miteinander wirtschaftlich verknüpft sind

(Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 225, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; vgl. auch BGE 126 II 451 sowie Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 24 Rz. 60; Ivo P. Baumgartner, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6, 8). Das Bundesgericht und die Lehre stellen massgeblich auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang ab, knüpft doch die Mehrwertsteuer an wirtschaftliche Vorgänge - d.h. an Umsätze wie Lieferung und Dienstleistung - an. Sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Demnach hat die mehrwertsteuerliche Qualifikation auch der Frage, ob eine Gegenleistung in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung steht, in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003 in Sachen S. [2A.304/2003], E. 3.6.1, mit Hinweisen; statt vieler: Entscheide der SRK vom 8. Juli 2004 i.S. P. SA [SRK 2002-089], E. 5a; vom 18. Mai 1998 i.S. A. [SRK 1997-014], E. 8, veröffentlicht in MWST-Journal 3/98, S. 138, zwar verworfen durch das nicht veröffentlichte Urteil des Bundesgerichts vom 27. Februar 2001 [2A.314/1999], aber nicht in diesem Punkt; ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 112; siehe auch Stefan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41; Baumgartner, a.a.O., ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 12). Im Übrigen ist von einem weiten Begriff der Gegenleistung auszugehen (Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.93 E. 3a).

Das Vorliegen einer Gegenleistung ist nicht nur die Voraussetzung dafür, dass überhaupt ein steuerbarer Umsatz gegeben ist. Das Entgelt stellt auch die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer dar. Es umfasst alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Dazu gehört auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben bzw. überhaupt nicht im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch stehen. Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist die Sicht des Verbrauchers vermehrt ins Zentrum zu rücken (vgl. Riedo, a.a.O., S. 96, 228). So sieht denn auch das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts sind folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 211 Rz. 761). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, aufzuwenden, weil er die Leistung erhalten hat (Kausalität) bzw. um die Leistung zu erhalten (Finalität; vgl. Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 i.S. S. [SRK 2000-067], E. 4b; Riedo, a.a.O., S. 224 f.).

Wenn die vom Steuerpflichtigen aufgewendeten Entgelte niedriger sind als die vereinbarten oder wenn ihm Entgelte zurückerstattet worden sind, so ist die Vorsteuer entweder nur vom tatsächlich geleisteten Entgelt zu berechnen oder in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung eintritt, herabzusetzen (Art. 31 MWSTV). Entgelt ist nur das, was der Leistungsempfänger wirklich aufwendet. Nachträgliche Entgeltskorrekturen, aus welchen Gründen auch immer diese erfolgen, müssen bei der Bemessung des Entgeltes (gegebenenfalls nachträglich) berücksichtigt werden. Als Entgeltsminderungen kommen beispielsweise folgende Sachverhalte in Betracht: Skonti und Rabatte, Umsatzgutschriften und Treueprämien, Bar-Rabatte, Rabattmarken und Gutscheine, Minderungen aufgrund von Gewährleistungsansprüchen, Terminbussen bei Überschreitung des Liefertermins, Verluste aufgrund von fruchtlos gebliebener Zwangsvollstreckung oder ein freiwilliger Forderungserlass (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 216 Rz. 780 f.).

b) Damit ein Umsatz steuerbar ist, muss er grundsätzlich durch einen subjektiv Steuerpflichtigen getätigt werden (Art. 4 MWSTV; vgl. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. g Ziff. 1 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. g Ziff. 1 ÜB-aBV). Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (vgl. auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. d Ziff. 1 BV; Art. 8 Abs. 2 Bst. d Ziff. 1 ÜB-aBV). Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2

MWSTV; vgl. auch BGE 125 II 337 E. 8a; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, *Droit fiscal suisse - La taxe sur la valeur ajoutée*, Freiburg 2000, S. 103).

c) Es ist grundsätzlich anerkannt, dass zwischen einer Gesellschaft und den daran Beteiligten vertragliche Beziehungen schuldrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Natur in gleicher Weise bestehen können wie zwischen der Gesellschaft und unabhängigen Dritten. Im Hinblick auf die Mehrwertsteuer ist diesbezüglich einzig entscheidend, ob ein Leistungsaustausch stattfindet oder allenfalls ein Eigenverbrauchstatbestand gegeben ist. Leistungen eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft werden aber dann nicht als steuerbar qualifiziert, wenn sie nicht gegen ein besonderes Entgelt erbracht werden. Im Zusammenhang mit Personengesellschaften hat die SRK entschieden, dass die Beitragsleistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft grundsätzlich nicht steuerbar sind, es sei denn, die erbrachte Leistung werde mit einer speziellen Entschädigung abgegolten. Unter diesem Blickwinkel können Dienstleistungen oder Lieferungen steuerbar sein, sofern sie der Gesellschaft von einer steuerpflichtigen Person in einem eigentlichen Leistungsaustausch erbracht worden sind. Die ordentliche Gewinn- und Verlustbeteiligung allein reicht mangels Kausalzusammenhangs von Leistung und Gegenleistung nicht aus, um einen solchen Leistungsaustausch zu begründen (Entscheide der SRK vom 27. März 2006 i.S. B. [SRK 2003-174], E. 2e, vom 3. Mai 2005 i.S. J. AG [SRK 2002-153], E. 3b und vom 12. Oktober 2001, veröffentlicht in VPB 66.42, E. 5c/cc). In der Tat liegt kein Leistungsaustausch vor, wenn die Leistung durch eine Beteiligung an den Gewinnen und Verlusten der Gesellschaft gedeckt ist. Somit ist im Falle von Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft bzw. von dieser an ihre Gesellschafter in jedem Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch (vgl. dazu E. 2a hievor) vorliegt oder nicht. Falls die entsprechenden Voraussetzungen - wobei als wichtigste das Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs (zwischen Leistung und Gegenleistung) zu nennen ist - erfüllt sind, unterliegen die Leistungen grundsätzlich der Steuer, sofern auch die subjektive Steuerpflicht gegeben ist (Entscheide der SRK vom 10. November 2004, veröffentlicht in VPB 69.63, E. 3c; vom 24. September 2003 i.S. B. [SRK 2003-021], E. 2a/cc, zusammengefasst in *SteuerRevue [StR] 2004 S. 238 f.*, bestätigt durch den Entscheid des Bundesgerichts vom 29. Juni 2004 [2A.520/2003], in *plädoyer 6/2004 S. 67 ff.*; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 2001, a.a.O., E. 5c/cc, mit Hinweisen). Die SRK hat sodann entschieden, dass diese Rechtsprechung, die im Hinblick auf die Beziehungen zwischen einer einfachen Gesellschaft und ihren Beteiligten entwickelt worden ist, grundsätzlich auch anwendbar ist, wenn es um die Beurteilung der Beziehungen zwischen einer Aktiengesellschaft und ihren Aktionären geht. Auch hier gilt demnach, dass Kapitaleinlagen - unabhängig davon, ob sie offen oder verdeckt erfolgen - im Prinzip Vorgänge ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer darstellen, was namentlich zur Folge hat, dass sie keinen Einfluss auf das Recht zur Vornahme des Vorsteuerabzuges haben können (vgl. Daniel Riedo, Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht, in *Festschrift SRK/Mélanges CRC*, Lausanne 2004, S. 129; Pierre-Marie Glauser, *Nouvelle jurisprudence concernant le traitement des subventions au regard de la TVA*, in *Der Schweizer Treuhänder* 1999 S. 412).

d) Zwischen der Gesellschaft und deren Aktionären können wie gesagt vertragliche Beziehungen schuldrechtlicher Natur bestehen. So kann der Aktionär der Gesellschaft namentlich

auch ein Darlehen gewähren. Gemäss Art. 312 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht/OR; SR 220) verpflichtet sich durch den Darlehensvertrag der Darleiher zur Übertragung des Eigentums an einer Summe Geldes oder an andern vertretbaren Sachen, der Borger dagegen zur Rückerstattung von Sachen der nämlichen Art in gleicher Menge und Güte. Der Abschluss eines Darlehensvertrages ist grundsätzlich formfrei möglich. Die Gewährung eines Darlehens ist üblicherweise mit der Verpflichtung zur Verzinsung desselben verbunden. Gemäss Art. 313 Abs. 2 OR sind im kaufmännischen Verkehr Zinsen auch ohne (ausdrückliche) Verabredung zu bezahlen. Die Darlehensgewährung fällt gegebenenfalls unter Art. 14 Ziff. 15 MWSTV und hat lediglich zur Folge, dass das Recht zur Vornahme des Vorsteuerabzugs nach Massgabe der vereinbarten, von der Steuer ausgenommenen Zinsen entfällt. Wird andererseits auf die Zahlung von Zinsen verzichtet, so stellt sich die Frage, ob darin eine Spende an den Darlehensnehmer zu erblicken ist, was wiederum zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts bei diesem führen würde. Die SRK hat jedoch für den Fall, dass ein Aktionär der Gesellschaft ein Darlehen gewährt, welches nicht verzinst wird, entschieden, dass diesfalls der Zinsverzicht einem „Zuschuss“ im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. a des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10) gleichkomme, weshalb es sich dabei nicht gleichzeitig um eine Spende im Sinne der Mehrwertsteuerverordnung handeln könne, welche eine Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts zur Folge hätte. Dieselbe Frage stelle sich, wenn ein von den Beteiligten als Darlehen des Aktionärs an die Gesellschaft dargestellter Mittelfluss in Tat und Wahrheit eine verdeckte Kapitaleinlage im Sinne von Art. 5 StG darstellt. Aus der Sicht der Mehrwertsteuer stelle sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob man es hier mit einer „Spende“ zu tun habe, welche zu einer Reduktion des Vorsteuerabzugs führt, oder aber mit einem ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer stehenden Vorgang ohne Auswirkung auf das Vorsteuerabzugsrecht, wie dies im Prinzip bei Finanzierungsmassnahmen der Fall sei. Grundsätzlich könne auch eine Aktiengesellschaft mit einer Spende bedacht werden. Was jedoch den besonderen Fall des Aktionärs betreffe, welcher eine Zuwendung an die Gesellschaft vornimmt, sei eine andere Betrachtungsweise am Platz. Die Annahme, ein Aktionär leiste eine solche Vergütung unentgeltlich, wäre mit der Logik der Aktiengesellschaft kaum zu vereinbaren. Vielmehr sei anzunehmen, dass ein solcher Vorgang im Rahmen einer Finanzierungsmassnahme erfolgt und dass es sich dabei um eine Kapitaleinlage und eine verdeckte Erhöhung des Eigenkapitals der Aktiengesellschaft handelt. Nach Auffassung der SRK kommen namentlich die geschäftsmässig nicht begründeten Darlehen des Aktionärs an die Gesellschaft Kapitaleinlagen gleich, also Vorgängen ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer, welche keine Auswirkungen auf das Ausmass der abziehbaren Vorsteuer haben (Entscheid der SRK vom 11. März 2005 i.S. R. AG [SRK 2004-017], E. 3b, 3c/aa, 3d/aa-cc, mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat dies auf Beschwerde der ESTV hin mit Urteil vom 9. August 2006 (BGE 132 II 353 ff.) im Ergebnis, wenn auch mit anderer Begründung und mit der Einschränkung, dass Finanzierungsmassnahmen (d.h. die Gewährung von Darlehen, unabhängig davon, ob diese als Fremdkapital oder aber als verdeckte Kapitaleinlagen zu qualifizieren sind) eine Kürzung der Vorsteuer in Bezug auf diejenigen Vorleistungen rechtfertigen, welche mit ihnen selber zusammenhängen (Beratungsleistungen, Verwaltungskosten usw.), bestätigt. Es hat ausdrücklich festgehalten, dass die im Zusammenhang mit den von der (seinerzeitigen) Beschwerdeführerin getätigten Investitionen stehenden Vorsteuer-

abzüge nicht aufgrund dieser Finanzierungsmassnahmen gekürzt werden können. Die Investitionen seien mit der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin (Betrieb eines Hotels) verknüpft und daher sei im Hinblick auf eine eventuelle Reduktion des Vorsteuerabzugs einzig entscheidend, ob diese Tätigkeit steuerbar sei oder nicht (E. 7.2 und 9.2). Dasselbe muss mutatis mutandis auch für den umgekehrten Fall der Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften an die Inhaber von Beteiligungsrechten gelten, unabhängig davon, ob es sich dabei um offene (Dividenden) oder verdeckte Gewinnausschüttungen (geldwerte Leistungen) handelt.

Es ist in diesem Zusammenhang überdies anzumerken, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts die Kreditgewährung vom zivilrechtlichen Darlehen abzugrenzen ist. Als Kreditgewährung werde herkömmlicherweise die Hingabe von Kapital zur Nutzung verbunden mit der Begründung eines Rückzahlungsanspruchs bezeichnet. In welcher Form das Kapital zur Verfügung gestellt werde, könne angesichts der zahlreichen Arten von Kreditgeschäften nicht entscheidend sein. Das Kreditgeschäft knüpfe an das zivilrechtliche Darlehen an, sei aber mit diesem nicht deckungsgleich. Es sei daher im Einzelfall genau zu prüfen, ob ein Kreditgeschäft vorliege (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juli 2004 i.S. X. AG [2A.526/2003], E. 3.1). Im Weiteren hat das Bundesgericht entschieden, dass es sich bei einem Teilzahlungsvertrag nicht um einen Kredit zwischen Lieferer und Abnehmer handle, weshalb die Zuschläge, welche infolge der Teilzahlungen entrichtet werden, Teil des steuerbaren Entgelts bilden und in gleicher Weise wie die Lieferung des Gegenstandes der Steuer unterliegen (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Dezember 2001 i.S. S. AG [2A.135/2001], E. 3-5). Neben Darlehen und Krediten im eigentlichen Sinne gibt es zudem noch weitere Guthaben, welche denn auch in der Regel entsprechend buchhalterisch zu erfassen sind. Neben den Kundenguthaben aus Lieferungen und Leistungen (Debitoren) bzw. (beim Leistungsbezüger) Kreditoren aus Lieferungen und Leistungen sind hier insbesondere die geleisteten Anzahlungen an Lieferanten (beim Leistungsbezüger) bzw. die Anzahlungen von Kunden (beim Leistungserbringer) zu nennen (betreffend deren Verbuchung und Bewertung vgl. Max Boemle, Der Jahresabschluss, Zürich 1992, S. 228 f. und S. 255).

e) Verwendet der Mehrwertsteuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung (u.a.) die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen als Vorsteuern abziehen (Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV), sofern er die bezogenen Leistungen für einen der in Art. 29 Abs. 2 MWSTV genannten Zwecke - wozu insbesondere die Ausführung von steuerbaren Lieferungen und das Erbringen von steuerbaren Dienstleistungen gehören - verwendet (vgl. Kuhn/Spinnler, a.a.O., S. 100 f.). Dem Vorsteuerabzug kommt im System der als Nettoallphasensteuer ausgestalteten Mehrwertsteuer eine zentrale Bedeutung zu. Er ist das Instrument, mit dem erreicht werden soll, dass auf jeder Stufe der betrieblichen Leistungserstellung nur der geschaffene Mehrwert besteuert wird. Steuerobjekt bildet jedoch nicht der Mehrwert, sondern der Umsatz (Höhn/Waldburger, a.a.O., § 24 Rz. 175). Mit dem Vorsteuerabzug kann die dem Steuerpflichtigen überwälzte Steuer auf der Beschaffungsseite (sog. Input-Seite) abgezogen werden, worauf sich die Steuerzahllast verringert. Die Durchführung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass Belege vorliegen, welche eine rasche, einfache und effiziente Kontrolle der Selbstveranlagung zulassen und Missbräuche ausschliessen.

Aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips der Mehrwertsteuer hat der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern (Art. 37 und 38 Abs. 1 MWSTV; vgl. Entscheidung der SRK vom 18. Januar 2005 i.S. R. [SRK 2003-026], E. 2a, mit Hinweisen). Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV sieht vor, dass zum Vorsteuerabzug nur berechtigt ist, wer die geltend gemachten Beträge mit Belegen nachweisen kann, welche (gemäss Art. 28 Abs. 1 MWSTV) die folgenden Angaben enthalten müssen:

- a. den Namen, die Adresse und die Mehrwertsteuer-Nummer des Lieferers bzw. Dienstleistungserbringers;
- b. den Namen und die Adresse des Leistungsempfängers;
- c. Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung;
- d. Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung;
- e. das Entgelt für die Lieferung oder Dienstleistung;
- f. den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag (bzw. wenn das Entgelt die Steuer einschliesst, diesen Umstand sowie den Steuersatz).

Der Bundesrat kann beim Erlass der Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung selbstredend eine in den Umsatzsteuerrechten der Europäischen Union (EU) und ihrer Mitgliedstaaten vorgesehene Lösung ablehnen, wenn es hierfür sachliche Gründe gibt (BGE 124 II 204 E. 6a). So schreibt das anwendbare schweizerische Mehrwertsteuerrecht in systemgerechter Weise und - in Abweichung von der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) und etwa von der im deutschen Recht verankerten Regelung betreffend den „erfolglosen Unternehmer“ - zu Recht zwingend vor, dass der Steuerpflichtige die Eingangsleistung für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen, mithin für eine der Steuer unterliegende Ausgangsleistung letztlich auch verwenden muss, damit er die auf der Eingangsleistung lastende Steuer als Vorsteuer abziehen kann (Art. 29 Abs. 2 MWSTV). Gemäss konstanter schweizerischer Rechtsprechung bedarf es denn auch eines „objektiven wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen steuerbarer Eingangs- und Ausgangsleistung“. Mithin ist erforderlich, „dass die Eingangsleistung in eine Ausgangsleistung mündet“ (BGE 132 II 365 ff. E. 8.3, 8.4; Urteile des Bundesgerichts vom 1. Dezember 2004, [2A.349/2004], E. 4.3.2; vom 23. Dezember 2002 [2A.175/2002], E. 5.2 am Ende; vom 13. Januar 2003 [2A.273/2002], E. 5.2; Entscheide der SRK vom 12. Mai 2004 i.S. N. F. [SRK 2003-129], E. 4b/bb; vom 12. Mai 2004 i.S. N. F. [SRK 2003-128/189], E. 4b/bb; vom 30. April 2002 i.S. S. T.-V. [SRK 2001-096], E. 3c; vgl. auch Entscheid der SRK vom 28. Februar 2002 i.S. F. AG [SRK 2001-094], E. 3c in fine, E. 3 d/bb, E. 3d/cc in initio). Folglich ist ein minimaler Zusammenhang zwischen Eingangs- und steuerbarer Ausgangsleistung nach dem hier anwendbaren Recht zwingend, auch wenn der Zusammenhang kein direkter zu sein braucht, d.h. ein mittelbarer genügt (s. Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2002, a.a.O., E. 5.2 in fine. So im Ergebnis wohl auch BGE 132 II 369 f. E. 10: „Comme la déduction de l'impôt préalable grevant les biens et services acquis dépend de leur utilisation effective pour effectuer des opérations imposables, la question se pose de savoir si cette déduction est remise en cause lorsque le nombre ou l'importance des opérations imposables est insuffisant. Le seul fait que l'impôt préalable mis en compte soit égal ou supérieur à la taxe due sur les opérations imposa-

bles ne permet pas encore de conclure que des biens et services n'auraient pas été effectivement utilisés pour une des affectations légales“).

Der Vorsteuerabzug ist gemäss Art. 32 Abs. 1 MWSTV nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen, wenn der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke verwendet. Überdies ist der Vorsteuerabzug nach Art. 30 Abs. 6 MWSTV auch insoweit verhältnismässig zu kürzen, als ein Steuerpflichtiger Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält. Das Bundesgericht hat diese Bestimmung als verfassungsmässig geschützt (BGE 126 II 457 E. 6f). Nach der schon unter dem Recht der Mehrwertsteuerverordnung entwickelten Praxis der ESTV ist dieselbe Regelung - obwohl die Verordnung eine Sonderregelung nur für die Subventionen und anderen Beiträge der öffentlichen Hand enthält - auch auf Spenden, Legate und andere freiwillige Zuwendungen anwendbar. Das Bundesgericht hat auch diese Verwaltungspraxis geschützt und erklärt, es sei richtig, die Vorsteuern im Verhältnis der empfangenen Spenden, Legate und gleichgestellten Zuwendungen zu kürzen. Weil der Vorsteuerabzug nur auf Gegenständen und Dienstleistungen vorgenommen werden dürfe, die für steuerbare (oder von der Steuer befreite) Umsätze verwendet werden, seien solche Spenden in die Kürzung des Vorsteuerabzugs einzubeziehen (BGE 126 II 459 f. E. 8b).

f) Eine Übergangsordnung soll die Einführung des neuen Rechts ermöglichen oder erleichtern und den Übergang zwischen altem und neuem Recht mildern. Sie schafft mit dem Erlass technisch-organisatorischer Bestimmungen die Voraussetzungen für die Anwendung des neuen Rechts. Sie trägt allfälligen Härten der Betroffenen unter anderem dadurch Rechnung, dass sie gewisse Bestimmungen der Neuregelung früher oder später in Kraft treten lässt als den übrigen Erlass, Anpassungsfristen gewährt oder auf andere Weise für eine stufenweise Einführung strengerer Vorschriften sorgt. Auf welchen Zeitpunkt eine Neuregelung in Kraft gesetzt werden soll, ist dem pflichtgemässen Ermessen des Gesetzgebers anheim gestellt und hängt vom angestrebten Zweck ab. Eine rasche Einführung drängt sich in der Regel im Wirtschaftsrecht auf, wo die staatlichen Massnahmen häufig in den Wirtschaftsablauf eingreifen und der damit verfolgte Zweck schnell durchgesetzt werden muss, um Missbräuchen vorzubeugen. Neben dem öffentlichen Interesse, das hinter jeder Rechtsänderung stehen muss, sprechen im Übrigen Erwägungen der Rechtsgleichheit und der Rechtseinheit dafür, dass altrechtliche Rechtsverhältnisse möglichst rasch mit dem neuen Recht in Einklang gebracht werden. Nur wenn schützenswerte Interessen es gebieten, kann in einem gewissen Mass bei der Anpassung an das neue Recht auf bestehende Rechtsverhältnisse Rücksicht genommen werden. Bei der Wahl des Übergangsrechts hat der Gesetzgeber die Vorschriften der Verfassung und, wenn keine ausdrücklichen Vorschriften bestehen, die allgemeinen Grundsätze, z.B. denjenigen der Verhältnismässigkeit, und das Willkürverbot zu beachten. Auch die allenfalls gewählte Übergangslösung muss verfassungs- oder gesetzmässig sein (BGE 123 II 395f. E. 9, mit Hinweisen). Art. 8 Abs. 3 Satz 1 ÜB-aBV ermächtigt den Bundesrat allgemein, den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer zu regeln. Satz 2 bestimmt sodann, dass der Bundesrat auch für die erste Zeit nach Inkrafttreten der neuen Umsatzsteuer den Vorsteuerabzug für Anlagegüter einschränken oder zeitlich vorverlegen kann. Weitere Bestimmungen übergangsrechtlicher Natur enthält die Bun-

desverfassung nicht (BGE 123 II 443 E. 8). Gemäss Art. 84 Abs. 1 MWSTV findet das neue Recht auf alle Umsätze Anwendung, die ab Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung (d.h. ab 1. Januar 1995) getätigt werden. Vor dem Inkrafttreten der Verordnung vereinnahmte (Voraus-) Zahlungen für erst nachher erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen der Steuer nach dieser Verordnung (Art. 84 Abs. 3 Satz 3 MWSTV). Für Leistungen, die teilweise ab Inkrafttreten der Verordnung erbracht werden, gilt das neue Recht; für Raten-, Teil- und Akontozahlungen, welche noch vor Inkrafttreten der Verordnung vereinnahmt und verbucht werden, gilt das alte Recht, sofern die Leistungen auch vor Inkrafttreten der Verordnung erbracht und verbucht worden sind, d.h. das neue Recht gilt für denjenigen Teil des Umsatzes, der ab Inkrafttreten der Verordnung erbracht wird (Art. 84 Abs. 4 MWSTV; vgl. zum Ganzen BGE 123 II 396 f. E. 9a, mit Hinweisen). Art. 84 MWSTV stellt somit für die Anwendung des neuen Rechts auf den Zeitpunkt des Umsatzes, d.h. der Lieferung oder der Dienstleistung, ab. Entscheidendes Kriterium für die Beurteilung, ob eine Leistung nach dem alten oder nach dem neuen Recht zu behandeln sei, ist der Zeitpunkt der eigentlichen Leistungserbringung bzw. der Erfüllung des Steuertatbestandes (d.h. des Steuerobjekts). Der Zeitpunkt der Fakturierung oder der Zahlung des Entgelts ist hingegen unwesentlich (vgl. Entscheide der SRK vom 26. April 2006, veröffentlicht in VPB 70.77, E. 2a/bb; vom 15. September 1999 i.S. B. [SRK 1999-010], E. 3c/bb; vom 22. Oktober 1997 i.S. S. [SRK 1996-050], E. 3c/bb; Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 319 Rz. 1169). Nach Art. 34 Bst. a Ziff. 2 MWSTV entsteht die Steuerforderung im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten mit der Vereinnahmung der Gegenleistung; dies gilt auch für Vorauszahlungen. Art 34 MWSTV, der die Entstehung der Steuerforderung regelt, stellt nicht Übergangsrecht, sondern definitives Recht dar. Er schliesst nicht aus, dass für die Übergangsperiode eine davon abweichende Ordnung getroffen werden kann, was in Art. 84 MWSTV, welcher auf den Zeitpunkt der Erfüllung des Steuertatbestandes abstellt, geschehen ist. Weil das Übergangsrecht für die Entstehung der Steuerforderung an Tatsachen anknüpft, die sich unter der Herrschaft des neuen Rechts verwirklicht haben und vor dessen Inkrafttreten eingedrungene Zahlungen und Teilzahlungen lediglich als Bemessungsgrundlage für die Steuer dienen (Art. 84 Abs. 3 und 4 MWSTV), liegt eine unzulässige (echte) Rückwirkung nicht vor (vgl. BGE 123 II 397 f. E. 9b).

Aufgrund der Änderung des Steuersatzes sowie des Wechsels der (regulären) Abrechnungsart von derjenigen nach vereinnahmten Entgelten zu derjenigen nach vereinbarten Entgelten war es notwendig, im Falle von bisherigen Warenumsatzsteuer-Grossisten per 31. Dezember 1994 auf dem Debitorenbestand die Warenumsatzsteuer abzurechnen. Entgeltsminderungen konnte dabei mit einer Schätzung Rechnung getragen werden. Die ESTV sah vor, dass eine schriftliche Meldung an sie zu erfolgen habe, sofern diese Schätzung in der Folge um mehr als Fr. 5'000.-- (Umsatz) von den tatsächlichen Beträgen abweichen sollte. Es erfolgte dann eine Nachforderung oder Rückvergütung der Warenumsatzsteuer zu den jeweilig anwendbaren Sätzen (4,65%/6,2% oder 9,3%; vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 321 f. Rz. 1173 und 1177; Broschüre „Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer“ der ESTV vom September 1994, S. 7, Ziff. 2.1.1/4d). Werden am 31. Dezember 1994 bereits vereinnahmte Entgelte nach diesem Zeitpunkt zurückerstattet, so dürfte wie folgt zu unterscheiden sein: Handelt es sich um die Rückerstattung von Entgelten, welche für eine unter dem alten Recht erbrachte Leistung ent-

richtet worden sind, so kann der darauf entfallende Steuerbetrag - zum entsprechenden Satz - grundsätzlich gestützt auf Art. 20 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (Warenumsatzsteuerbeschluss/WUB; aSR 641.20) zurückgefordert werden, wobei auch hier ein entsprechendes Gesuch an die ESTV zu richten ist und nicht ein Abzug in der Mehrwertsteuerabrechnung für die Periode der Entgeltsrückerstattung erfolgen kann. Eine Korrektur entfällt natürlich bei von der Warenumsatzsteuer befreiten Lieferungen. Handelt es sich dagegen um die Rückerstattung von vor dem 1. Januar 1995 geleisteten Vorauszahlungen für später erbrachte Leistungen, die gemäss Art. 84 Abs. 3 und 4 MWSTV der Mehrwertsteuer unterlagen, so ergibt sich, wenn diese Vorauszahlungen später ganz oder teilweise zurückerstattet werden, eine Herabsetzung der entrichteten Mehrwertsteuer beim Leistungserbringer (Art. 35 Abs. 2 MWSTV) und eine entsprechende Reduktion des geltend gemachten Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger (Art. 31 MWSTV). Eine Ausnahme hievon ergibt sich für den Fall, dass die Steuer auf den Vorauszahlungen nicht entrichtet worden sein sollte und dementsprechend ein Vorsteuerabzug nachweislich ebenfalls nicht vorgenommen worden ist.

3.- a) Im vorliegenden Falle vertritt die ESTV die Auffassung, die X. habe keinen Anspruch auf Rückerstattung der von ihr im im Zusammenhang mit früheren Gasbezügen (als Risikozuschlag) bezahlten Gelder gegenüber der Y. AG, welche allein die Berechtigung über den Fonds innegehabt habe, denn eine vertragliche Vereinbarung über die bedingungslose Rückzahlung von gewissen Beträgen sei zwischen der X. und der Y. AG nie getroffen worden. Im Falle von Preisanpassungen sei lediglich ein rein interner Ausgleich in der Buchhaltung der Y. AG erfolgt. Es könne somit nicht von einem Darlehensverhältnis ausgegangen werden und der Tatbestand der Verrechnung sei nicht erfüllt, da die entsprechenden Voraussetzungen (gegenseitig existierender Schuldverhältnisse) nicht gegeben seien. Die hier in Frage stehenden Gasbezüge der X. hätten daher im Umfang der angerechneten „Fondsguthaben“ als nicht bezahlt zu gelten. Nicht umsonst sei in der Buchhaltung der Steuerpflichtigen eine entsprechende Aufwandminderung vermerkt worden. Dies führe dazu, dass auf den bezogenen, aber nicht bezahlten Gaslieferungen der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden könne. Mangels Entgeltlichkeit liege gar kein Eingangsumsatz vor. Bereits die in Art. 29 MWSTV verankerten Grundprinzipien würden den Vorsteuerabzug im vorliegenden Fall einschränken bzw. ausschliessen. Zudem sei auch Art. 31 MWSTV (betreffend Entgeltsminderungen) anwendbar, weshalb die Vorsteuern auch aufgrund dieser Bestimmung zu berichtigen seien. Schliesslich seien auch die Voraussetzungen einer Spende erfüllt, so dass die X. auch in analoger Anwendung von Art. 30 Abs. 6 MWSTV ihre Vorsteuern verhältnismässig zu kürzen habe.

Die Beschwerdeführerin stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, mit Verwaltungsratsbeschluss vom 4. Dezember 1975 sei vereinbart worden, dass der nicht beanspruchte Teil der Zahlungen an die Y. AG bei dieser verbleibe und als zweckgebundenes Darlehen zugunsten der Partnerwerke zu verzinsen sei. Der Risikofonds habe auch zum Zweck gehabt, die starken Preisschwankungen auf dem Erdgasmarkt auszugleichen. In guten Zeiten sei von der Y. AG ein höherer Preis verrechnet worden als aufgrund der Entwicklung der Gaseinkaufspreise sowie der Wechselkurse hätte verrechnet werden müssen. Diese Differenz sei dann per Bilanzstichtag

rückwirkend ermittelt und den individuellen Fonds als festverzinsliches Darlehen gutgeschrieben worden. Im umgekehrten Fall (zu niedrige Gasrechnungen an die Partner) sei eine Nachrechnung gestellt worden, welche die individuellen Darlehen entsprechend reduzierte. Ab dem Geschäftsjahr 1996/97 sei der Fonds abgebaut worden, da eine Rückstellung für Marktrisiken an dessen Stelle treten sollte. Im Geschäftsjahr 1998/99 sei der Fonds vollumfänglich aufgelöst worden und die den Partnergesellschaften zustehenden Darlehensforderungen seien entweder unmittelbar gutgeschrieben oder mit Gaslieferungen verrechnet worden. Beim Fonds habe es sich rechtlich und wirtschaftlich um Darlehensforderungen der Partnerwerke gehandelt. Die Y. AG habe für die Partnerwerke einzelne Darlehenskonti geführt und den ordentlichen Fonds in der Bilanz unter den langfristigen Verbindlichkeiten gegenüber nahe stehenden Gesellschaften und Aktionären ausgewiesen. Einige Partnerwerke hätten den Risikofonds spiegelbildlich zur Y. AG als Forderung eingestellt. Andere hätten in der Bilanz zwar auch eine Forderung verbucht, jedoch in gleicher Höhe eine Rückstellung gebildet. Drei Partnerwerke - darunter auch die Beschwerdeführerin - hätten den Risikofonds nicht in der Bilanz aktiviert. So seien stille Reserven entstanden. Dies ändere nichts daran, dass die Darlehensrückzahlung ein mehrwertsteuerneutraler Vorgang sei. Auch stelle die unterschiedliche buchhalterische Behandlung beim Gläubiger und Schuldner nichts Ungewöhnliches dar, könne doch der Gläubiger das Darlehen eventuell direkt abschreiben. Wenn aber keine mehrwertsteuerlich wirksame Entgeltsminderung bei der Abschreibung angefallen sei, könne eine Rückzahlung auch keine Vorsteuerkürzung bewirken. Zudem habe die ESTV auf der Ebene der Y. AG das Vorliegen eines Darlehens anerkannt. Verfehlt sei auch die Annahme einer Entgeltsminderung. Preisminderungen müssten immer in einem ursächlichen Zusammenhang mit dem ursprünglich vereinbarten Entgelt stehen, was hier nicht der Fall sei. Vielmehr sei eine - zweifellos rechtmässige - Verrechnung im Rahmen einer Darlehensrückzahlung erfolgt. Die bundesgerichtlichen Voraussetzungen zur Bejahung einer Spende seien ebenfalls nicht erfüllt. Schliesslich stehe der Beschwerdeführerin auch der Vorsteuerabzug in Höhe von Fr. 428'548.55 im Zusammenhang mit der Rechnung der Y. AG vom 30. September 1997 zu, denn für den Vorsteuerabzug könne es keine Rolle spielen, wie eine Rechnung bezahlt werde. Entscheidend sei, dass die bezogenen Leistungen wie hier für steuerbare Umsätze verwendet würden. Eine Kürzung oder Aberkennung des Anspruchs auf Abzug der Vorsteuer entbehre daher jeglicher rechtlichen Grundlage.

b) aa) Die Gegenstand des Verfahrens bildenden Vorsteuerbeträge stehen im Zusammenhang mit Gaslieferungen der Y. AG an die Beschwerdeführerin. Diese verfügt über die entsprechenden Rechnungen, welche die sich aus Art. 28 Abs. 1 MWSTV ergebenden Anforderungen erfüllen. Es ist zudem unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die betreffenden Gasmengen ihren Kunden (gegen entsprechendes Entgelt) weitergeliefert hat. Sie hat das Gas demnach für steuerbare Lieferungen verwendet, welche nach Art. 29 Abs. 2 Bst. a MWSTV grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigen. Weshalb nach den Grundsätzen dieser Bestimmung der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein soll, wie dies von der ESTV behauptet wird, ist daher nicht nachvollziehbar. Es ist zwar unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die in Frage stehenden Rechnungen nur zum Teil (Rechnungen Nr. ... vom 16. Dezember 1998, Nr. ... vom 31. Dezember 1998 und Nr. ... vom 8. April 1999) bzw. gar nicht (Rechnung Nr. ... vom 30. September 1997) durch Zahlungen beglichen hat. Andererseits hat die Y. AG die Steuer jeweils auf dem

vollen Rechnungsbetrag ausgewiesen und offensichtlich auch entrichtet. Dass sie diese Steuer zu Recht bezahlt hat, ist bei der Steuerkontrolle, welche die ESTV bei der Y. AG im Jahre 2000 durchgeführt hat, soweit ersichtlich nicht in Frage gestellt worden. Entgegen der Annahme der ESTV kann denn auch offensichtlich keine Entgeltminderung in Bezug auf die den Rechnungen Nr. ..., ..., ... und Nr. ... zugrunde liegenden Gaslieferungen vorliegen. Es ist nämlich zweifellos - wovon auch die ESTV ausgegangen ist - so, dass das mit den betreffenden Rechnungen fakturierte Entgelt von der Y. AG auch in voller Höhe vereinnahmt worden ist. Wenn die Beschwerdeführerin trotzdem nicht den vollen Betrag (bzw. in einem Falle gar nichts) bezahlt hat, lässt sich dies nur dadurch erklären, dass tatsächlich, wie die Beschwerdeführerin dies geltend macht, eine Verrechnung mit einem Gegenanspruch erfolgt ist.

bb) Bei dieser Gegenforderung soll es sich nach Auffassung der Beschwerdeführerin um ein Darlehen gehandelt haben. Die Beschwerdeführerin legt indessen keinen entsprechenden Darlehensvertrag vor und sie hat in ihren Jahresabschlüssen auch nie Darlehensforderungen gegenüber der Y. AG verbucht. Vielmehr hat sie ab 1975 aufgrund einer entsprechenden Vereinbarung der Y. AG jeweils überhöhte Preise für deren Gaslieferungen bezahlt. Auf diese Weise sollte ein „Fonds“ (im untechnischen Sinne) gebildet werden, um eine gewisse Preisstabilisierung zu erreichen, d.h. um allfällige starke Preisanstiege am Rohstoffmarkt ausgleichen zu können. (In einem solchen Falle sollten dann tiefere Preise verrechnet werden als der Markt eigentlich gebieten würde, unter Belastung des Fonds im Umfang des Differenzbetrages). Die Beschwerdeführerin hat jedoch die zu viel bezahlten Kaufpreisbeträge offensichtlich, wie die ESTV zu Recht festhält, jeweils als laufenden Aufwand (Wareneinkauf) behandelt. Demgegenüber hat die Y. AG in ihrer Buchhaltung für die Partnerwerke einzelne Darlehenskonti geführt und offenbar in ihrer Bilanz zumindest den (hier in Frage stehenden) „ordentlichen“ Fonds im Fremdkapital als Verbindlichkeiten gegenüber Partnergesellschaften und Aktionären ausgewiesen. Daraus erhellt, dass die fraglichen Beträge offensichtlich im Zusammenhang mit den Lieferungen zwischen den Beteiligten stehen. Unter diesen Umständen kann nicht von der Annahme eines Darlehensverhältnisses ausgegangen werden, dies namentlich auch in Anbetracht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den Darlehens- und Kreditverhältnissen (vgl. E. 2d hievor). Richtigerweise hat man es nach Auffassung der SRK mit (im Falle der Beschwerdeführerin verdeckten, im Falle der Y. AG offen ausgewiesenen) Rückzahlungen von früheren Vorauszahlungen für künftige Leistungen (d.h. mit Entgeltminderungen, jedoch nicht in Bezug auf die Lieferungen, bei denen eine Verrechnung mit dem Entgelt erfolgte, sondern in Bezug auf die früheren Lieferungen, für die ein zu hoher Preis bezahlt wurde) zu tun. Zwar ist nicht ausgeschlossen, dass auch solche Ansprüche - durch Novation - in ein Darlehensverhältnis übergeführt werden könnten. In casu rechtfertigt sich diese Annahme jedoch nicht. Die Beschlüsse gemäss den vorgelegten Verwaltungsratsprotokollen genügen nicht, um eine Umwandlung der Kundenanzahlungen in ein Darlehen zu begründen, dies umso mehr als weder ein solches Vertragsverhältnis begründende Verträge zwischen der Beschwerdeführerin und der Y. AG vorgelegt wurden noch eine entsprechende Verbuchung bei der Beschwerdeführerin erfolgt ist.

cc) Die mit späteren Gaslieferungen verrechneten Rückerstattungen von Fondsgeldern an die Beschwerdeführerin belaufen sich auf insgesamt Fr. 17'499'511.80 (Fr. 5'500'000.-- gemäss

Rechnung Nr. ..., Fr. 2'168'247.15 [nicht Fr. 2'168'427.-- wie in der EA Nr. ... festgehalten] gemäss Rechnung Nr. ..., Fr. 2'809'661.85 gemäss Rechnung Nr. ... und Fr. 7'021'602.80 gemäss Rechnung Nr. ...). Gemäss der vorgelegten Aufstellung „Ordentlicher Risikofonds der Partnerwerke nach Genehmigung der Jahresrechnung 1993/94“ (Beschwerdebeilage 32) belief sich der Bestand des Fondsguthabens der Beschwerdeführerin per Ende des Geschäftsjahres 1993/94 (d.h. per 1. Oktober 1994) auf Fr. 16'346'063.95. Nach Auffassung der SRK ist zu unterscheiden zwischen der Rückzahlung von Fondsgeldern, die am 1. Januar 1995 bei der Y. AG schon vorhanden waren und der Rückerstattung von erst unter der Geltung des Mehrwertsteuerrechts geäufteten Fondsgeldern:

- *Rückzahlung des Bestandes per 31. Dezember 1994:* Hier handelt es sich um Zahlungen unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts, welche eigentlich für Lieferungen nach dem 31. Dezember 1994 bestimmt waren. Nach Art. 14 Abs. 1 Bst. b WUB waren Erdgaslieferungen von der Steuer befreit (vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 61 Rz. 87). Gemäss den intertemporalrechtlichen Grundsätzen hätte auf diesem Bestand an Vorauszahlungen im Zeitpunkt der Einführung dieser Steuer eigentlich die Mehrwertsteuer entrichtet werden müssen (vgl. E. 2f hievor sowie den dort zitierten Entscheid der SRK vom 26. April 2006, a.a.O., E. 3d-f). Dies ist allerdings nicht geschehen. Wie sich aus den Akten ergibt, hat die ESTV zudem auch anlässlich ihrer Kontrolle bei der Y. AG darauf verzichtet, die Steuer auf dem Fondsbestand per 1. Januar 1995 zu erheben. Demnach hat die Y. AG insoweit auch keine Steuer auf die Beschwerdeführerin überwält und es steht fest, dass diese im Zusammenhang mit den bis zum 31. Dezember 1994 geleisteten „Risikozuschlägen“ auch keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat bzw. vornehmen konnte. Dementsprechend fällt auch eine Herabsetzung des Vorsteuerabzugs im Sinne von Art. 31 MWSTV nicht in Betracht, soweit der Anspruch auf Rückerstattung des Fondsbestandes per 31. Dezember 1994 mit dem Entgelt für nach Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung getätigte Gasbezüge verrechnet worden ist (vgl. E. 2f hievor in fine).
- *Rückzahlung von nach dem 31. Dezember 1994 geäufteten Fondsgeldern:* Hier ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin seinerzeit auf den ihr in Rechnung gestellten, übersetzten Kaufpreisbeträgen jeweils vollumfänglich den Vorsteuerabzug vorgenommen hat. Soweit solche Gelder in der Folge (verrechnungsweise) zurückerstattet worden sind, muss dieser Vorsteuerabzug entsprechend herabgesetzt werden.

Zusammengefasst ergibt sich Folgendes: Die Beschwerdeführerin ist zwar an sich in Bezug auf die vier in Frage stehenden Rechnungen vollumfänglich vorsteuerabzugsberechtigt. Die Bezahlung dieser Rechnungen erfolgte in Form einer Verrechnung mit Gegenansprüchen aus der Auflösung des sogenannten (ordentlichen) Risikofonds. Dabei handelte es sich um Rückerstattungen von früheren Vorauszahlungen, welche durch Entrichtung überhöhter Preise für frühere Gasbezüge geleistet worden waren. Soweit diese früheren Gasbezüge vor Inkrafttreten der Mehrwertsteuer erfolgt waren, ergibt sich keine Kürzung des Vorsteueranspruchs der Beschwerdeführerin. Anders verhält es sich hingegen hinsichtlich der nach dem 31. Dezember 1994 geleisteten

Vorauszahlungen (= „Fondseinlagen“). Insoweit ist der Vorsteuerabzug herabzusetzen. Der entsprechende Betrag ist von den Vorsteuerguthaben der Beschwerdeführerin gemäss den vier in Frage stehenden Rechnungen in Abzug zu bringen, was dazu führt, dass die Steuernachforderung gemäss EA Nr. ... entfällt und die ESTV der Beschwerdeführerin zudem einen Teil der Steuer gemäss Rechnung Nr. ... vom 30. September 1997 (Fr. 428'548.55 Vorsteuern) samt Zins nach Art. 39 Abs. 4 MWSTV zurückzuerstatten hat. Die Sache ist zur Abklärung des genauen Betrages des Fondsbestandes am 31. Dezember 1994 und zu entsprechendem neuem Entscheid über die genau Höhe des Vorsteueranspruchs der Beschwerdeführerin für die Kontrollperiode (1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999) und des ihr zurückzuerstattenden Betrages (einschliesslich Vergütungszins) an die ESTV zurückzuweisen. Unter diesen Umständen ist auch auf die Berechnung der Vorsteuerkürzung gemäss EA Nr. ..., die als solche ohnehin nicht beanstandet wird, nicht näher einzugehen, obwohl diese nach Auffassung der SRK einige Fragen aufwirft.

dd) An diesem Ergebnis vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Beschwerdeführerin die geleisteten Vorauszahlungen nicht verbucht hat. Es existiert keine gesetzliche Bestimmung, welche die Berechtigung zur Vornahme des Vorsteuerabzugs in Fällen, wo das Entgelt für die bezogenen Leistungen verrechnungsweise getilgt wird, davon abhängig machen würde, dass der Gegenanspruch vorgängig bereits als Aktivposten buchhalterisch erfasst worden ist.

Von vornherein nicht in Betracht fällt zudem entgegen der Auffassung der ESTV auch die Annahme einer (zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führenden) Spende. Selbst wenn die Rückerstattung der Fondsgelder - entgegen den vorstehenden Ausführungen - als „gegenleistungslose“ Zuwendung der Y. AG an die Beschwerdeführerin zu qualifizieren wäre, würde es sich dabei aufgrund der Aktienbeteiligung der Beschwerdeführerin (bzw. des Kantons A.) an der Y. AG nicht um eine Spende, sondern um eine (verdeckte) Gewinnausschüttung (geldwerte Leistung) handeln, die als ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer stehender Vorgang nicht eine Kürzung des Vorsteuerabzugs auf dem Einkauf von Handelswaren zur Folge haben könnte (vgl. E. 2c und d hievore).

4.- Nach dem Gesagten ist die Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden kann, im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zu neuer Beurteilung an die ESTV zurückzuweisen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK teilweise aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der teilweise unterlegenen Vorinstanz werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Verfahrenskosten von Fr. 8'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) werden im reduzierten Umfang von Fr. 1'000.-- der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (Fr. 7'000.--) zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VKV; SR 172.041.0]). Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden

Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten, welche auf Fr. 9'000.-- festgesetzt wird (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 VKV).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommis-sionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. vom 13. Oktober 2003 wird, soweit darauf eingetreten werden kann, im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 11. September 2003 wird aufgehoben und die Sache wird zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Eidgenössische Steuerverwaltung zurückgewiesen.
- 2.- Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission werden der Beschwerdeführerin im reduzierten Betrage von Fr. 1'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 7'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.
- 3.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin für das vorliegende Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 9'000.-- auszurichten.
- 4.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der X. und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben**

(Art. 99 Abs. 1 Bst. g OG). Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Sonja Bossart