

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 19. Juli 2000 i.S. X AG [SRK 1999-149])

Mehrwertsteuer. Dienstleistungen. Übergangsrecht (Art. 84 Abs. 4 MWSTV).

- Die Mehrwertsteuerverordnung stellt für die Anwendbarkeit des alten Rechts auf Dienstleistungen (grundsätzliche Steuerfreiheit unter dem Regime der Warenumsatzsteuer), die erst nach dem Systemwechsel per 1. Januar 1995 fakturiert werden, zwei Voraussetzungen auf: Einerseits muss die (Teil-)Leistung vor diesem Termin erbracht und andererseits per 31. Dezember 1994 verbucht worden sein (E. 3).

- Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung bejaht, die ein Verbuchen per 31. Dezember 1994 verlangt (E. 4b). Rechtmässigkeit der Verwaltungspraxis bejaht, die ein Verbuchen im Geschäftsabschluss 1994 voraussetzt (E. 4c).

Taxe sur la valeur ajoutée. Prestations de services. Droit transitoire (art. 84 al. 4 OTVA).

- L'ordonnance relative à la taxe sur la valeur ajoutée pose deux conditions pour que l'ancien droit puisse être applicable aux prestations de services (en principe exonérées sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires) qui sont facturées seulement après le changement de système au 1er janvier 1995: d'une part, la prestation ou la part de prestation doit avoir été effectuée avant cette date, d'autre part, elle doit avoir été comptabilisée au 31 décembre 1994 (consid. 3).

- Constitutionnalité de l'ordonnance relative à la taxe sur la valeur ajoutée confirmée en tant que celle-ci exige une comptabilisation des prestations pour le 31 décembre 1994 (consid. 4b). Approbation de la légalité de la pratique administrative, laquelle suppose une comptabilisation dans les comptes de clôture de l'exercice 1994 (consid. 4c).

Imposta sul valore aggiunto. Prestazioni di servizi. Diritto transitorio (art. 84 cpv. 4 OIVA).

- L'ordinanza sull'imposta sul valore aggiunto pone due condizioni per l'applicazione del diritto previgente alle forniture di prestazioni (in linea di principio non soggette all'imposta sotto il regime dell'imposta sulla cifra d'affari) fatturate solo dopo il cambiamento di sistema del 1° gennaio 1995: la prestazione (anche parziale) deve essere stata fornita prima di questo termine e deve essere stata contabilizzata entro il 31 dicembre 1994 (consid. 3).

- Costituzionalità dell'ordinanza sull'imposta sul valore aggiunto, che chiede una contabilizzazione delle prestazioni entro il 31 dicembre 1994 (consid. 4b). Legalità della prassi amministrativa che pone come condizione una contabilizzazione nei conti di chiusura dell'esercizio 1994 (consid. 4c).

A. Die X. bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Betrieb eines Ingenieurbüros für Statik, Tiefbau, Umweltschutz und Bauberatung sowie eines Geometerbüros. Die Gesellschaft kann Zweigniederlassungen im In- und Ausland errichten, Liegenschaften erwerben, überbauen und veräussern und Unternehmungen übernehmen, gründen oder sich beteiligen. Mit Wirkung ab 1. Januar 1995 ist sie als Steuerpflichtige im entsprechenden Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Am 23. Dezember 1994 bewilligte die ESTV das Gesuch der X. vom 25. November 1994 um Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten.

B. Im Juni 1997 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Perioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1997 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 31. März 1997) durch. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 6. Juni 1997 forderte die ESTV für den fraglichen Zeitraum gesamthaft Fr. 105 684.- Mehrwertsteuer nach. Die Nachforderung setzte sich wie folgt zusammen: Umsatzdifferenzen aus der Übergangszeit (Fr. 106 687.20); Vorsteuerkürzung wegen gemischter Verwendung (Fr. 583.15); Eigenverbrauch aus Arbeiten an Bauwerken (Fr. 713.30); Vorsteuerkorrekturen (Fr. 2919.-); Gutschrift für nicht geltend gemachte Vorsteuern (Fr. 5218.35). In der Folge forderte die X. von der Verwaltung einen einsprachefähigen Entscheid.

C. Mit Entscheid vom 18. Juni 1998 bestätigte die ESTV die Nachforderung nebst Verzugszins. Am 15. Juli 1998 erhob die X. dagegen Einsprache mit dem Begehren, die Steuernachforderung sei aufzuheben.

D. Mit Einspracheentscheid vom 26. Oktober 1999 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte erneut die Nachforderung im Betrag von Fr. 105 684.- zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen fest, die Anforderungen gemäss Art. 84 Abs. 4 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, SR 641.201) seien nur erfüllt bzw. die Leistungen seien nur als noch unter das alte Recht fallend anerkannt, wenn sie erfolgswirksam verbucht worden sind und auch der Nachweis erbracht werde, dass der so verbuchte Wert dem effektiven Wert der bis dahin geleisteten Arbeit tatsächlich entspricht. Um unter das alte Recht zu fallen, habe die nach dem Systemwechsel fakturierte (Teil-)Leistung kumulativ zwei Voraussetzungen zu erfüllen: Sie müsse vor dem 1. Januar 1995 erbracht und auch per 31. Dezember 1994 in den Geschäftsbüchern des Leistungserbringers verbucht worden sein. Der Zwischenabschluss per 31. Dezember 1994 bzw. der dort verbuchte Wert der angefangenen Arbeiten sei somit für die Phase des Übergangs von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer beweismässig von grösster Relevanz.

E. Mit Eingabe vom 23. November bzw. 10. Dezember 1999 führt die X. (Beschwerdeführerin) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 26. Oktober 1999 und stellt den Antrag, der angefochtene Einspracheentscheid sei mit Bezug auf Ziff. 1 der EA vom 6. Juni 1997 aufzuheben und auf die Nachbelastung von Fr. 106 687.20 sei deshalb zu verzichten.

Mit Vernehmlassung vom 3. Februar 2000 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (...)

b. Die Nachforderung der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1997 wird in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht nicht, sondern lediglich dem Grundsatz nach angefochten. Auch wenn die Beschwerdeführerin formell die Aufhebung des gesamten Einspracheentscheides anbegehrt, bestreitet sie materiell lediglich Ziff. 1 der EA vom 6. Juni 1997.

Zu befinden ist mithin über die Rechtmässigkeit der Verbuchungsvorschrift in Art. 84 Abs. 4 MWSTV sowie der gestützt darauf entwickelten Praxis der ESTV.

2.a. Die Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV, AS 1994 258) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der seit 1. Januar 2000 gültigen neuen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat. Selbständige Verordnungen des Bundesrates sind daraufhin zu kontrollieren, ob sie mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassungsvorschrift, auf welcher sie beruhen, harmonisieren. Bei der Mehrwertsteuerverordnung ist somit zu prüfen, ob der Bundesrat die in Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 aBV sowie die in Art. 8 UeB aBV (vgl. Art. 130 und 196 Ziff. 14 BV) enthaltenen Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die Verordnung nicht mit sonstigen Verfassungsnormen, besonders mit den Grundrechtsgarantien, kollidiert, soweit die ermächtigende Verfassungsnorm nicht selbst Abweichungen anordnet oder bewusst in Kauf nimmt (BGE 123 II 298 f. E. 3).

b. Laut Art. 41ter Abs. 1 Bst. a aBV (vgl. Art. 130 Abs. 1 BV) kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese ist in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren zu erheben (Art. 41ter Abs. 3 aBV bzw. Art. 130 Abs. 1 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 301 E. 5a; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13, 23 f.; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/95, S. 329 ff.). Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an den Unternehmer, der die steuerbaren Umsätze erzielt. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwältigen Steuer mit dem Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen abgelieferte Steuer ihren Abnehmern über den Preis bis schliesslich der Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer sind daher übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Reich, a.a.O., S. 330; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 6). Hierbei handelt es sich nach der Rechtsprechung der SRK um jene Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 41ter aBV (vgl. Art. 130 BV) zugrunde zu legen sind (entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 50 ff.; vgl. auch BGE 123 II 301 f.). Einer verfassungskonformen (Art. 41ter aBV bzw. Art. 130 Abs. 1 BV) Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung der SRK auch allfällige Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts (ausführlich: entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 52 f.; vgl. BGE 124 II 203 f. E. 6a).

c. Zu beachten ist, dass der Richter den dem Ordnungsgeber in Art. 8 UeB aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern darf. Er hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung zu beschränken. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Richter nicht korrigiert werden. Einschreiten darf dieser nur, wenn der Ordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat (BGE 123 II 299 E. 3a).

d. Im Übrigen überprüft die SRK die gestützt auf die Mehrwertsteuerverordnung erlassenen Ausführungsverordnungen des Finanzdepartementes sowie die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV (z. B. Wegleitung, Broschüren und Merkblätter) frei. Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. BGE 123 II 299 E. 3b).

3.a. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Diese Übergangsbestimmung legt die Grundsätze fest, die der Ordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Laut Art. 8 Abs. 3 UeB aBV regelt der Bundesrat den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur neuen Mehrwertsteuer. Nach der Rechtsprechung kommt dem Ordnungsgeber bei der Ausgestaltung dieser Übergangsordnung ein relativ grosser Entscheidungsspielraum zu. Bei der Wahl des Übergangsrechts hat der Ordnungsgeber allerdings die Vorschriften der Verfassung und, wenn keine ausdrücklichen Vorschriften bestehen, die allgemeinen Grundsätze, z. B. der Verhältnismässigkeit, und das Willkürverbot zu beachten. Auch die allenfalls gewählte Übergangslösung muss verfassungsmässig sein. Art. 84 Abs. 4 MWSTV wurde in mehreren Anwendungsfällen dem Grundsatz nach als mit der Verfassung vereinbar erklärt (BGE 123 II 443 ff.).

b. Nach der Mehrwertsteuerverordnung gilt für Umsätze, die ab dem 1. Januar 1995 getätigt werden, das neue Recht (Art. 84 Abs. 1 MWSTV). Leistungen, die teilweise vor Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht wurden, sind nach altem Recht zu versteuern und müssen auch per 31. Dezember 1994 verbucht sein. Für Leistungen, die teilweise ab Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht werden, gilt das neue Recht. Für Raten-, Teil- und Akontozahlungen, welche noch vor Inkrafttreten dieser Verordnung vereinnahmt und verbucht werden, gilt das alte Recht, sofern die Leistungen auch vor Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht und verbucht worden sind (Art. 84 Abs. 4 MWSTV).

Die Mehrwertsteuerverordnung stellt demnach für die Anwendbarkeit des alten Rechts auf Dienstleistungen (grundsätzliche Steuerfreiheit), die etwa erst nach dem Systemwechsel fakturiert werden, zwei Voraussetzungen auf: Die (Teil-)Leistung muss erstens vor dem 1. Januar 1995 erbracht und zweitens per 31. Dezember 1994 verbucht worden sein.

c. In Anwendung dieser Übergangsordnung hat die ESTV folgende Praxis entwickelt: Die per 31. Dezember 1994 angefangenen bzw. bereits ausgeführten Dienstleistungen sind wertmässig in geeigneter, leicht überprüfbarer Weise festzuhalten und in jedem Fall von allen Steuerpflichtigen in den Geschäftsbüchern 1994 zu verbuchen (Broschüre Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer vom September 1994[82], S. 7). Die Unterstellung unter das alte Recht bedingt die erfolgswirksame Verbuchung im (Zwischen-)Abschluss per 31. Dezember 1994. Hierzu genügt eine pauschale Aktivierung als Nachweis nicht. Vielmehr muss aus einer Aufstellung ersichtlich sein, wie sich die Bilanzposition für die angefangenen Arbeiten wertmässig auf die einzelnen Kunden aufteilt. Die Verbuchung hat in jedem Fall auf Basis des ermittelten Verrechnungswertes (Entgelt) zu erfolgen

(Branchenbroschüre für Architekten, Ingenieure, Geologen, Geometer und Vermessungsbüros vom Januar 1995[83], Ziff. 17.2). Die ESTV akzeptiert eine Bewertungskorrektur der angefangenen Dienstleistungen per 31. Dezember 1994 bis zu 40% des später tatsächlich in Rechnung gestellten Wertes. Steuerpflichtige, welche im Jahre 1995 oder später Einnahmen nicht versteuert haben mit der

Begründung, die Leistung sei bereits vor dem Systemwechsel erbracht worden, müssen deshalb mindestens 60% davon per 31. Dezember 1994 erfolgswirksam verbucht haben. Beträgt der verbuchte Betrag weniger, unterliegt die Differenz zwischen der noch zugestandenen Niedrigstbewertung und dem effektiv verbuchten Wert der Mehrwertsteuer.

4.a. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin nach den insoweit unbestrittenen Erhebungen der Verwaltung für im Jahre 1994 erbrachte Dienstleistungen im Jahre 1995 Fr. 3 805 177.85, im Jahre 1996 Fr. 424 869.48 ohne Mehrwertsteuer fakturiert und vereinnahmt (total Fr. 4 230 047.30). Nach der Praxis der ESTV hätten diese Leistungen per Ende 1994 mindestens mit Fr. 2 538 028.30 verbucht werden müssen (60% von Fr. 4 230 047.30). Da die Beschwerdeführerin jedoch lediglich Fr. 790 000.- verbucht hat, forderte die ESTV auf dem Differenzbetrag (Fr. 1 748 028.30) die Mehrwertsteuer von Fr. 106 687.20 nach.

Die Beschwerdeführerin räumt ein, für nach dem Systemwechsel fakturierte, aber vor diesem Zeitpunkt erbrachte Leistungen bilanzmässig eine Tieferbewertung vorgenommen zu haben. Allerdings seien die Leistungen in den Projektabrechnungen effektiv verbucht worden. Über die angefangenen Arbeiten seien schon immer per Bilanzstichtag detaillierte, nach Kunden unterteilte Listen vorhanden gewesen. Anhand der Rapporte sei klar belegbar, welche Arbeiten bis Ende 1994 und welche später ausgeführt worden seien. Für jeden Kunden seien auf Grund der detaillierten Inventarliste per 31. Dezember 1994 die angefangenen Arbeiten erfolgswirksam verbucht worden unter Abzug einer pauschalen Minderbewertung (stille Reserven). Massgebend für den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer sei die Arbeitsausführung. Dass auf den verbuchten angefangenen Arbeiten grössere stille Reserven berücksichtigt worden seien, vermöge an diesem Grundsatz nichts zu ändern, weil die einzelnen angefangenen Arbeiten je Kunde nachgewiesen seien. Auf stillen Reserven sei keine Mehrwertsteuer geschuldet. Die Beschwerdeführerin sei in den Vorjahren immer so vorgegangen. Diese stillen Reserven dienten insbesondere zur Sicherung der 65 Arbeitsplätze im

Falle eines negativen Geschäftsergebnisses.

b. Die Voraussetzung, dass eine (Teil-)Leistung unter dem Regime des Warenumsatzsteuerrechts erbracht worden sein muss, um noch unter den Anwendungsbereich des alten Rechts zu fallen (Art. 84 Abs. 4 Satz 1 MWSTV), ist nicht bestritten und deren Verfassungsmässigkeit bedarf keiner weiteren Erläuterung (vgl. E. 3a hievoro).

Fraglich ist hier vielmehr die Rechtmässigkeit der zweiten Bedingung, dergemäss die vor dem Systemwechsel erbrachte Leistung noch vor dem 31. Dezember 1994 verbucht sein muss, damit das alte Recht darauf Anwendung findet.

Auf den ersten Blick könnte erstaunen, dass der Verordnungsgeber für die Entstehung der Steuer nicht wie im neuen Recht auf die Rechnungsstellung (bzw. auf die Entgeltsvereinnahmung; siehe Art. 34 MWSTV) oder wie im alten Recht auf die Vereinnahmung des Entgelts (Art. 24 des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 [WUB], BS 6 173) abstellt, sondern mitunter auf die Verbuchung. Allerdings kann es sich für eine sachgemässe Regelung intertemporaler Sachverhalte für den Verordnungsgeber unter Umständen als erforderlich erweisen, eine von der definitiven Ordnung abweichende Regelung zu wählen (BGE 123 II 393). Sachliche Gründe für eine davon abweichende Regelung sind im vorliegenden Fall vorhanden: Die hier fraglichen Dienstleistungen unterlagen nach dem alten Warenumsatzsteuerrecht grundsätzlich nicht der Steuer, wohl aber nach dem Systemwechsel. Wird der gesamte Dienstleistungssektor auf einen Schlag von der Steuer erfasst, sind für die Übergangsordnung klare und einfache Abgrenzungskriterien notwendig. Dies nicht nur zur Hilfe des Leistungserbringers, der plötzlich zum selbstveranlagenden Steuerpflichtigen wird, sondern namentlich auch der ESTV mit Blick nicht zuletzt auf die Ermöglichung und

Vereinfachung der internen oder externen Kontrollen. Solch einfach zu handhabende Abgrenzungskriterien stehen im Dienst der Rechtsgleichheit, der Rechtssicherheit, der Beweisführung, der Praktikabilität und der Minimierung des mit dem Systemwechsel gezwungenermassen schlagartig wachsenden Administrativaufwandes sowohl der ESTV als auch der Steuerpflichtigen. Das fragliche Kriterium erweist sich als erforderlich, aber auch als verhältnismässig. Von der Beschwerdeführerin wird denn auch nicht geltend gemacht, Art. 84 Abs. 4 MWSTV sei diesbezüglich unverhältnismässig. Der Bundesrat hat seinen grossen Ermessensspielraum nicht überschritten und er bewegt sich auch sonst im Rahmen der Verfassung. Es besteht hier kein Raum, dass der Richter anstelle des Verordnungsgebers eine Regel aufstellt.

c. Die ESTV ist gehalten, Art. 84 Abs. 4 MWSTV anzuwenden und dabei den darin enthaltenen unbestimmten Begriff «verbuchen» zu konkretisieren. Die ESTV verlangt, dass die vor dem 1. Januar 1995 erbrachten Dienstleistungen im Geschäftsabschluss 1994 verbucht sind, damit das alte Recht Anwendung findet.

Die Beschwerdeführerin bemängelt offensichtlich, dass diese Dienstleistungen mit Wirkung für den Geschäftsabschluss 1994 verbucht sein müssen. Denn bezüglich der angefangenen Arbeiten verfüge sie per Bilanzstichtag über detaillierte, nach Kunden unterteilte Listen. Anhand der Rapporte sei klar belegbar, welche Arbeiten 1994 und welche später ausgeführt worden seien. Für jeden Kunden seien auf Grund der detaillierten Inventarliste per 31. Dezember 1994 die angefangenen Arbeiten erfolgswirksam verbucht worden unter Abzug einer pauschalen Minderbewertung. Ob der Beschwerdeführerin mit ihrer Beweisofferte der Nachweis dafür gelingt, die von der ESTV aufgerechneten Dienstleistungen seien - was von der Verwaltung zum Teil in Abrede gestellt wird - tatsächlich vor dem Systemwechsel erbracht worden, kann offenbleiben. Denn Art. 84 Abs. 4 MWSTV setzt ausdrücklich voraus, dass diese Leistungen per 31. Dezember 1994 verbucht sein müssen. Damit kann der Verordnungsgeber nur ein wertmässiges Verbuchen im entsprechenden Geschäftsabschluss vor Augen gehabt haben, andernfalls hätte er einschlägige Präzisierungen vorgemerkt oder die Beweisordnung direkt an die Verwaltung delegiert. Jedenfalls kann er nicht ein Verbuchen in oder das

Führen von internen Listen und Arbeitsrapporten gemeint haben. Denn angesichts der Fülle von Dienstleistungen, die mit dem Systemwechsel auf einen Schlag der Mehrwertsteuer unterliegen bzw. der Masse von Dienstleistungserbringern, die plötzlich steuerpflichtig werden, hätte die Prüfung der Frage, ob die entsprechenden Leistungen vor dem Systemwechsel erbracht worden sind, mittels Analyse und Quervergleich solcher interner Listen und Rapporte einen für die ESTV kaum zu bewältigenden Mehraufwand zur Folge gehabt. Indem die ESTV in der Praxis ein Verbuchen im Geschäftsabschluss 1994 verlangt, geht sie nicht weiter als der Verordnungsgeber. Aus den bereits hievoro (E. 3b) dargelegten Gründen ist die Beweisordnung auch im Lichte von Art. 84 Abs. 4 MWSTV erforderlich. Die ESTV legt folglich Art. 84 Abs. 4 MWSTV nach Sinn und Wortlaut richtig aus. Ihre Beweisordnung ist mit dem übergeordneten Recht vereinbar.

Nichts anderes ergibt sich aus der obligationenrechtlichen Vorschrift über die ordnungsmässige Rechnungslegung der Aktiengesellschaft (Art. 662a Abs. 2 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom

30. März 1911 [Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR], SR 220). So soll die Jahresrechnung eine möglichst zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft vermitteln (Grundsatz der Vollständigkeit der Jahresrechnung; vgl. Markus Neuhaus in Heinrich Honsell / Nedim Peter Vogt / Rolf Watter, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Basel 1994, Art. 662a OR Rz. 2 und 5). Angesichts der Bewertungskorrektur von 40% widerspricht die Verwaltungspraxis jedenfalls nicht dem Grundsatz der Vorsicht in der Rechnungslegung (Art. 662a Abs. 2 OR).

Mit ihrem Einwand bezüglich stiller Reserven (E. 3a hievor) dringt die Beschwerdeführerin ebenfalls nicht durch. Sie verkennt, dass die ESTV nicht Beträge oder Werte besteuert, sondern Dienstleistungen, für die der Nachweis dafür, dass sie vor dem Systemwechsel erbracht worden sind, ungenügend erbracht ist. Sodann ist auch hier darauf hinzuweisen, dass die ESTV in der Praxis eine Bewertungskorrektur von immerhin 40% gewährt. Dass diese Vorschrift angeblich der langjährigen Praxis der Beschwerdeführerin zur Bildung stiller Reserven widerspreche, ist mehrwertsteuerlich unmassgeblich.

d. Die Beschwerdeführerin beruft sich schliesslich sinngemäss auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Sie bringt vor, von der möglichen Bewertungskorrektur um 40% habe sie erst anlässlich der Steuerkontrolle erfahren. Eine rückwirkende Wertfestsetzung sei in keiner Broschüre und in keiner Wegleitung vorgesehen.

Gemäss ursprünglicher Verwaltungspraxis mussten die nach altem Recht erbrachten Dienstleistungen tatsächlich und effektiv per Ende 1994 verbucht sein: «Die per 31. Dezember 1994 angefangenen bzw. bereits ausgeführten Dienstleistungen sind wertmässig in geeigneter, leicht überprüfbarer Weise festzuhalten und in jedem Fall von allen Steuerpflichtigen in den Geschäftsbüchern 1994 zu verbuchen» (E. 3c hievor). Die Bewertungskorrektur um 40% wurde erst ab September 1996 ermöglicht. Diese Praxis der ESTV hat sich als rechtmässig erwiesen. Für die Beschwerdeführerin ist die Bewertungskorrektur in der fraglichen Nachforderung mit Wirkung per Beginn ihrer Steuerpflicht berücksichtigt. Insofern ist ihr im Verhältnis zur Zeit vor der Praxisänderung vom September 1996 gar kein Nachteil erwachsen. Sie kann sich auf den Grundsatz von Treu und Glauben folglich nicht berufen.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

[82]80 Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

[83]81 Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

Dokumente der SRK