

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 13. Juli 2001 in Sachen X AG [Beschwerdeführerin 1] und Y AG [Beschwerdeführerin 2, SRK 2000-141])

Mehrwertsteuer. Gruppenbesteuerung. Saldosteuersatz. Pauschalsteuersatz.

- Bestätigung der Rechtsprechung, wonach die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung hinsichtlich der Saldo- und Pauschalsteuersätze verfassungsmässig sind (E. 3).

- Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ist nicht verpflichtet, nur berechtigt, die vereinfachte oder annäherungsweise Abrechnungsart einzuführen. Art. 47 Abs. 3 MWSTV vermittelt der ESTV als «Kann-Vorschrift» einen sehr weiten Gestaltungsspielraum; die ESTV hat lediglich Gewähr dafür zu bieten, dass sie die Ausnahmeregelung innerhalb ihres Gestaltungsspielraumes unter Beachtung des Rechtsgleichheitsgebotes zur Anwendung bringt (E. 4b).

- Der ESTV ist es verwehrt, Saldo- und Pauschalsteuersätze für Konstellationen vorzusehen, in den die Steuerkontrolle der Verwaltung übermässig erschwert und mit beachtlichem Mehraufwand verbunden wäre. Deshalb ist ihre Praxis rechtmässig, wonach eine gleichzeitige Anwendung von Saldo- und Pauschalsteuersätzen und von einer Gruppenbesteuerung nach Art. 17 Abs. 3 MWSTV nicht zulässig ist (E. 4c).

Taxe sur la valeur ajoutée. Imposition de groupe. Taux de dette fiscale nette. Taux forfaitaire.

- Confirmation de la jurisprudence selon laquelle les dispositions de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée relatives au taux de dette fiscale nette et au taux forfaitaire sont constitutionnelles (consid. 3).

- L'Administration fédérale des contributions (AFC) n'a pas l'obligation, mais seulement le droit d'introduire des modes de décompte simplifiés ou par approximation. L'art. 47 al. 3 OTVA, de nature potestative, octroie à l'AFC un très large pouvoir d'appréciation, cette dernière devant uniquement garantir que la mise en oeuvre de cette réglementation d'exception se fait dans le cadre de son pouvoir d'appréciation et en observant le principe de l'égalité de traitement (consid. 4b).

- Il est interdit à l'AFC de prévoir des taux de dette fiscale nette ainsi que des taux forfaitaires pour des organisations dans lesquelles le contrôle de l'impôt par l'administration serait entravé de manière excessive ou lié à un surplus de travail considérable. C'est pourquoi la pratique de l'AFC qui n'admet pas que les taux de dette fiscale nette et les taux forfaitaires soient appliqués en même temps que le régime prévu par l'art. 17 al. 3 OTVA pour les groupes d'imposition respecte la loi (consid. 4c).

Imposta sul valore aggiunto. Imposizione di gruppo. Aliquota saldo. Tasso forfettario.

- Conferma della giurisprudenza, secondo cui le disposizioni dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto sono costituzionali per quanto concerne l'aliquota saldo e il tasso forfettario (consid. 3).

- L'amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) non ha l'obbligo ma il diritto di introdurre dei modi di calcolo semplificati o per approssimazione. L'art. 47 cpv. 3 OIVA, di natura potestativa, conferisce all'AFC un margine di apprezzamento molto ampio; l'AFC deve solo garantire che l'applicazione di una regola eccezionale rientri nell'ambito del suo margine di apprezzamento e rispetti il principio della parità di trattamento (consid. 4b).

- L'AFC non può prevedere tassi di debito fiscale netto e tassi forfettari per organizzazioni nelle quali il controllo dell'imposta da parte dell'amministrazione sarebbe reso molto più difficile o comporterebbe un lavoro supplementare considerevole. Per questo è legale la prassi dell'AFC, secondo cui non è ammissibile che i tassi di debito fiscale netto e i tassi forfettari vengano applicati contemporaneamente al regime previsto dall'art. 17 cpv. 3 OIVA per le imposizioni di gruppo (consid. 4c).

A. Die X AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Beteiligung an Unternehmen, insbesondere an der Aktiengesellschaft Y AG. Der Geschäftskreis der Gesellschaft umfasst auch die Führung von Betrieben, die insbesondere aber nicht ausschliesslich im Zusammenhang mit der Y AG stehen. Sie kann Obligationenanleihen und Darlehen aufnehmen sowie Grundstücke erwerben, halten, belasten und veräussern. Die Steuerpflichtige ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Steuerpflichtigen eingetragen (vgl. Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV], AS 1994 1464). Die Y AG ist nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der ESTV eingetragen.

Am 7. März 1996 erklärte die X AG, die Umsätze aus den verschiedenen steuerbaren Tätigkeiten (z. B. Kiosk, Blumenladen, Cafeteria) nach den Bestimmungen von Ziff. 11 der Broschüre «Gemeinwesen»^[37] mit Hilfe der entsprechenden Pauschalsteuersätze abrechnen zu wollen. Die ESTV bewilligte in der Folge die Anwendung der Pauschalsteuersätze.

B. Mit Schreiben vom 21. September 1998 an die ESTV liess die X AG die Gruppenbesteuerung gemäss Art. 17 Abs. 3 MWSTV beantragen. Zum Gruppenkreis sollte neben ihr als Gruppenträgerin die Y AG gehören. Gleichzeitig ersuchte sie, der Gruppe die Abrechnung nach Saldosteuersätzen zu bewilligen.

Am 12. Oktober 1998 lehnte die Verwaltung den Antrag um Gruppenbesteuerung ab mit der Begründung, von der Gruppenbesteuerung seien Steuerpflichtige ausgeschlossen, welche nicht effektiv, sondern mit Saldosteuersätzen abrechnen. Daraufhin verlangte die X AG einen anfechtbaren Entscheid.

C. Am 25. August 1999 entschied die ESTV, der Antrag der X AG auf Gruppenbesteuerung im Sinne von Art. 17 Abs. 3 MWSTV unter gleichzeitiger Anwendung der vereinfachten Abrechnung mittels Pauschalsteuersätzen werde abgelehnt. Die Verwaltung forderte die Antragstellerin zur Mitteilung auf, ob sie die Gruppenbesteuerung weiterhin beantragt (mit Wechsel von der vereinfachten zur effektiven Abrechnungsmethode) oder aber die vereinfachte Abrechnungsweise mit Pauschalsteuersätzen beibehalten will.

Mit Eingabe vom 24. September 1999 liessen die X AG und die Y AG dagegen Einsprache erheben mit den Anträgen, ihnen sei in Anwendung von Art. 17 Abs. 3 MWSTV die Gruppenbesteuerung mit Wirkung ab 1. Juli 1998 zu bewilligen; dieser Gruppe sei ab dem Datum der Eintragung der Gruppenbesteuerung zusätzlich die Abrechnung nach Saldo- bzw. Pauschalsteuersätzen zu bewilligen.

D. Mit Einspracheentscheid vom 1. November 2000 wies die ESTV die Einsprache der X AG und der Y AG ab und stellte fest, eine gleichzeitige Anwendung der Gruppenbesteuerung im Sinne von Art. 17 Abs. 3 MWSTV und der vereinfachten Abrechnung der Mehrwertsteuer mittels Saldo- bzw. Pauschalsteuersätzen werde nicht bewilligt. Zur Begründung führte die Verwaltung insbesondere an, Saldo- und Pauschalsteuersätze beruhten auf branchenspezifischen Erfahrungswerten. Es sei sichergestellt, dass sie weder zu einem erheblichen Steuermehrtrag noch zu einem wesentlichen Steuerausfall führten. Dieses empfindliche Gleichgewicht würde in beträchtlichem Ausmasse gestört, wenn auch bei der Gruppenbesteuerung Saldo- bzw. Pauschalsteuersätze zugelassen wären, da sich die Gruppen erfahrungsgemäss aus rechtlich selbständigen Unternehmen verschiedenster Branchenzugehörigkeit zusammensetzten.

E. Mit Eingabe vom 4. Dezember 2000 erheben die X AG (Beschwerdeführerin 1) und die Y AG (Beschwerdeführerin 2) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid vom 1. November 2000. Sie stellen die Anträge, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben; ihnen sei in Anwendung von Art. 17 Abs. 3 MWSTV die Gruppenbesteuerung mit Wirkung ab 1. Juli 1998 zu bewilligen; der Gruppe sei ab dem Datum der Eintragung der Gruppenbesteuerung zusätzlich die Abrechnung nach Saldo- bzw. Pauschalsteuersätzen zu bewilligen.

Mit Vernehmlassung vom 19. Februar 2001 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Anwendbarkeit der MWSTV, vgl. VPB 65.84 E. 1b)

b. Im vorliegenden Fall liegen Mehrwertsteuerabrechnungen aus der Zeit bereits vor dem Ergehen des ersten Entscheides der ESTV vor. Die ESTV hätte deshalb die bestrittenen Punkte prüfen und die Steuer festsetzen können. Unter diesen Voraussetzungen wäre ein Feststellungsentscheid aufgrund seiner Subsidiarität gegenüber gestaltenden Verfügungen (vgl. Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 76 f. Rz. 207) nicht zulässig gewesen. Es fehlt daher an einem aktuellen Feststellungsinteresse. Aus diesem Grund auf die Beschwerde nicht einzutreten, rechtfertigt sich indessen nicht. Ein Nichteintretensentscheid liesse sich mit Blick auf die lange Verfahrensdauer im heutigen Verfahrensstadium nicht mehr vertreten (Entscheid des Bundesgerichtes vom 25. August 2000 in Sachen S. [2A.116/1999] E. 1d, Entscheid nur auszugsweise veröffentlicht in BGE 126 II 443 ff.). Dafür sprechen aber auch prozessökonomische Gründe, da zu erwarten ist, dass die Verwaltung in einem Leistungsentscheid über die strittigen materiellen Fragen gleicherweise entscheiden würde.

Gegenstand einer Feststellungsverfügung können nur die konkreten, aus einem hinreichend festgelegten Sachverhalt für einen bestimmten Bürger sich ergebenden Rechte und Pflichten sein. Das folgt aus dem Verfügungscharakter (Art. 5 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021) dieser Entscheide. Nicht feststellungsfähig ist demnach eine abstrakte Rechtslage, wie sie sich aus einem Rechtssatz für eine Vielzahl von Personen und Tatbestände ergibt (vgl. Fritz Gygis, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, Bern 1983, S. 144). Die Feststellungen im angefochtenen Einspracheentscheid sind mit Bezug auf die Problematik der Saldosteuersätze abstrakt gehalten. Den Akten ist nicht zu entnehmen, dass eine der beiden Beschwerdeführerinnen jemals konkret den Antrag zur Abrechnung nach Saldosteuersätzen gestellt hat. Der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin 1 wurde einzig bewilligt, Pauschalsteuersätze anzuwenden. Die Grundsätze, dass sich die Feststellungsverfügung auf einen konkreten Sachverhalt beziehen und von einem hinreichend aktuellen Interesse getragen sein muss, sind beeinträchtigt. Aus den im vorangehenden Absatz dargelegten Gründen rechtfertigt sich dennoch, auf das Feststellungsbegehren

bezüglich der Saldosteuersätze einzutreten. Dies um so mehr, als zwischen den Pauschalsteuersätzen einerseits und den Saldosteuersätzen andererseits eine besondere Wesensverwandtheit und damit eine besondere Nähe der Saldosteuersätze zum konkreten Streitgegenstand besteht und die mittels Saldosteuersätzen grundsätzlich abrechenbaren Geschäftsvorfälle im Geschäftsbereich der Beschwerdeführerinnen an der Tagesordnung liegen (vgl. Entscheid des Bundesgerichtes vom 25. August 2000 in Sachen S. [2A.116/1999] E. 1b, Entscheid nur auszugsweise veröffentlicht in BGE 126 II 443 ff.). Zudem treten die Beschwerdeführerinnen nach eigenen Angaben seit 1. Juli 1998 als Mehrwertsteuergruppe auf.

c. Zu beurteilen ist im vorliegenden Verfahren - und da sind sich die Verfahrensbeteiligten einig - nur, ob die Beschwerdeführerinnen für ihre Aussenumsätze die Saldo- bzw. Pauschalsteuersätze anwenden dürfen, falls sie eine Mehrwertsteuergruppe bilden.

Nicht Verfahrensgegenstand bildet die Frage, ob die Beschwerdeführerinnen die eigentlichen Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung erfüllen. Darüber hat die Vorinstanz noch nicht verbindlich entschieden, so dass es hierfür bereits an der funktionalen Zuständigkeit der SRK fehlt.

d. Die SRK ist im Übrigen zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 53 MWSTV). Die Beschwerdeführerinnen haben den Einspracheentscheid vom 1. November 2000 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Die Beschwerdeführerinnen haben den gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschuss fristgerecht bezahlt. Das Verfahren der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

2.a.-d. (Verfassungsmässigkeit der MWSTV, Überprüfungsbefugnis der SRK, vgl. u. a. VPB 64.110 E. 2a-d)

3.a.-b. (Erleichterungen, annäherungsweise Ermittlung der Mehrwertsteuer, Übertragung der Aufgabe an die ESTV, Erleichterungen vorzusehen, vgl. VPB 64.11 E. 3a-c; Ermessen der ESTV, vgl. VPB 65.22 E. 4b)

c. In Anwendung dieses Ordnungsrechts hat die ESTV die Möglichkeit der vereinfachten Abrechnung mittels Saldo- und Pauschalsteuersätzen ausführlich geregelt (vgl. Broschüre über die Saldosteuersätze bei der Mehrwertsteuer vom November 1996; Broschüre *Gemeinwesen* vom Dezember 1994, Ziff. 11; Merkblatt über besondere Fragen zur Steuerpflicht von *Gemeinwesen* vom Oktober 1995, Ziff. 3; Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Rz. 942 ff.)[38].

Nicht zulässig sind nach Verwaltungspraxis Saldosteuersätze für Mehrwertsteuergruppen im Sinne von Art. 17 Abs. 3 MWSTV (Broschüre *Saldosteuersätze*, Ziff. 4). Diese Praxis zu den Saldosteuersätzen wendet die ESTV ebenfalls auf die wesensverwandten Pauschalsteuersätze an.

4.a. Im vorliegenden Fall halten die beiden Beschwerdeführerinnen dafür, ihnen sei die Abrechnung nach Saldo- und

Pauschalsteuersätzen auch in ihrer Eigenschaft als Mehrwertsteuergruppe für die Aussenumsätze zu gewähren. Demgegenüber haben nach Verwaltungspraxis Mehrwertsteuergruppen keinen Zugang zu den genannten vereinfachten Abrechnungsmethoden. Diese Praxis ist rechtmässig.

b. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerpflichtigen grundsätzlich effektiv abzurechnen haben. Einzig im Sinne einer Ausnahmeregel besteht die Möglichkeit, die Steuer annäherungsweise mittels Saldo- und Pauschalsteuersätzen zu ermitteln. Eine Ausnahmeregelung sollte sinn- und begriffsnotwendigerweise gegenüber der Grundregel lediglich ausnahmsweise Anwendung finden. Jedenfalls erweist sich vor diesem Hintergrund eine restriktive Bewilligungspraxis nicht von vornherein unzulässig, immer vorausgesetzt, sie verletze namentlich das Rechtsgleichheitsgebot nicht (vgl. Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998 [SRK 1997-046], veröffentlicht in VPB 63.25 E. 3d/aa).

Hinzu kommt der alles entscheidende Umstand, dass Art. 47 Abs. 3 MWSTV mit Bezug auf die Einführung von vereinfachten oder annäherungsweisen Abrechnungsarten als so genannte «Kann-Vorschrift» formuliert ist. Diese Norm vermittelt der ESTV mithin einen sehr weiten Gestaltungsspielraum (E. 3b hievor). Die ESTV ist keineswegs verpflichtet, bei jeder erdenklichen Vereinfachung für den Steuerpflichtigen, einen Saldo- oder Pauschalsteuersatz einzuführen. Hierzu hätte sie der Verordnungsgeber verpflichten müssen. Vielmehr ist die Verwaltung berechtigt, die vereinfachte oder annäherungsweise Abrechnungsart auf jene Fälle zu beschränken, für welche die grösste Vereinfachung erzielt wird (vgl. Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998 [SRK 1997-046], veröffentlicht in VPB 63.25 E. 3d/bb). Die ESTV hat lediglich Gewähr dafür zu bieten, dass sie die Ausnahmeregelung innerhalb ihres Gestaltungsspielraumes unter Beachtung des Rechtsgleichheitsgebotes zur Anwendung bringt. Diesem Erfordernis wird die Verwaltung gerecht, wenn sie alle Steuerpflichtigen in der rechtswesentlich vergleichbaren Situation gleich behandelt. Dies ist hier der Fall, verwehrt sie doch allen Mehrwertsteuergruppen die Abrechnung mittels Saldo- und Pauschalsteuersätzen.

Die ESTV verstösst in Konkretisierung der «Kann-Vorschrift» erst recht dann nicht gegen übergeordnetes Recht, wenn sie - was hier zutrifft (E. c hiernach) - sachliche Gründe für die fragliche Praxis anführen kann.

Ferner sind mit Bezug auf die fragliche Verwaltungspraxis keine Beeinträchtigungen der Verfassung oder der Mehrwertsteuerverordnung erkennbar. Die ESTV über- bzw. unterschreitet entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen ihren Gestaltungsspielraum nicht, wenn sie die Bewilligung zur Abrechnung nach Saldo- und Pauschalsteuersätzen davon abhängig macht, dass keine Gruppenbesteuerung vorliegt. Unter diesen Umständen hat der Richter nicht einzugreifen und das Ermessen der Verwaltung durch sein eigenes zu ersetzen. Die Beschwerde ist bereits aus diesen Gründen abzuweisen.

c. Im Übrigen ist es der Verwaltung geradezu verwehrt, Saldo- und Pauschalsteuersätze vorzusehen für Konstellationen, in denen die Steuerkontrolle der ESTV übermässig erschwert und mit beachtenswertem Mehraufwand verbunden wäre (Art. 47 Abs. 3 MWSTV; E. 3b hievor). Der Vorinstanz ist nunmehr dahingehend beizupflichten, dass die Abrechnung nach Saldo- und Pauschalsteuersätzen durch Mehrwertsteuergruppen in der Regel einen solchen Mehraufwand für die Steuerkontrolle zur Folge hätte.

Bei der Festlegung der Saldo- und Pauschalsteuersätze trägt die ESTV den besonderen Verhältnissen der einzelnen Branchen (Steuersätze, Vorsteuerbelastungen etc.) Rechnung (vgl. Broschüre Saldosteuerersätze, Ziff. 1.2). Sind nun Unternehmen aus verschiedenen Branchen an einer Gruppe beteiligt und wird zusätzlich dem Umstand Rechnung getragen, dass die Zusammensetzung der Gruppenmitglieder einem ständigen Wechsel unterliegt bzw. unterliegen kann, erweist sich für die ESTV eine Steuerkontrolle als kaum durchführbar, jedenfalls als übermässig erschwert. Die ESTV weist mit Recht darauf hin, dass sie im Bewilligungsstadium für jede Gruppe unter Berücksichtigung der jeweiligen branchenspezifischen Zusammensetzung die entsprechenden Saldo- und Pauschalsteuersätze einzeln zu berechnen hätte. Bei jeder Mutation des Gruppenbestandes wäre die Verwaltung zudem gehalten, diese Steuersätze neu zu überprüfen. Es würde sich nicht mehr - wie vom Verfassungs- und Verordnungsgeber vorgesehen - um Pauschallösungen, sondern um auf die konkreten Einzelfälle zugeschnittene Sondersätze handeln. Solches findet keine Stütze im geltenden Recht. Jedenfalls ist die ESTV zu einem solchen unverhältnismässigen Mehraufwand nicht verpflichtet.

Ferner wird die Steuerkontrolle und die Praktikabilität zusätzlich dadurch erschwert, dass - wie in casu - eine Gruppe Unternehmen beinhalten kann, deren Tätigkeiten den Saldosteuer- oder Pauschalsteuersätzen nur unterschiedlich zugänglich sind, wenn sie nicht einer Gruppe angehören würden. So könnte beispielsweise die Beschwerdeführerin 1 nach der geltenden Verwaltungspraxis keine Pauschalsteuersätze anwenden, wohl aber die Beschwerdeführerin 2. Kommt hinzu, dass Saldo- und Pauschalsteuersätze praxismässig Unterschiede mit Bezug auf die vorausgesetzte Umsatzlimite, die je zulässige Anzahl der Steuersätze, die Unterstellungsdauer, die Abrechnungsperioden, etc. aufweisen. Die ESTV müsste angesichts dieser Unübersichtlichkeit und mangelnden Praktikabilität zu Einzelfalllösungen Hand bieten, welche mit Blick auf die Gesamtheit der Mehrwertsteuergruppen, die in ähnlicher Weise eine Abrechnungsweise «à la carte» begehren würden, einen - wiederum - nicht zu rechtfertigenden Verwaltungsmehraufwand zur Folge hätten.

Selbst wenn in Einzelfällen - wie die beiden Beschwerdeführerinnen für ihren Fall behaupten - eine solche übermässige Erschwerung der Steuerkontrolle und ein Mehraufwand nicht vorliegt, ist die ESTV nicht gehalten, für die betroffenen Gruppen die hier verlangte Abrechnungsvereinfachung vorzusehen. Im Gegenteil, das Rechtsgleichheitsgebot verlangt, dass die Verwaltung alle Mehrwertsteuergruppen in vergleichbaren Situationen gleich behandelt. Aus Art. 47 Abs. 3 MWSTV können die Beschwerdeführerinnen entgegen ihrer Auffassung keinen individuellen Rechtsanspruch auf Saldo- oder Pauschalsteuersätze ableiten. Es handelt sich lediglich um eine Rahmenbestimmung, welche der ESTV die entsprechende Regelungskompetenz verleiht (E. 3b und 4b hievor). Wie ausgeführt verstösst die ESTV nicht gegen übergeordnetes Recht, wenn sie für Mehrwertsteuergruppen keine Saldo- und Pauschalsteuersätze vorsieht. Insofern spielt es auch keine Rolle, dass der Anteil ihrer steuerbaren Umsätze am Gesamttotal der Umsätze weniger als 5% ausmacht, wie die beiden Beschwerdeführerinnen behaupten. Ebenso unmassgeblich ist, dass sich nach ihren Angaben die administrativen Kosten reduzieren oder sich der von ihnen geschuldete Steuerbetrag nicht wesentlich ändern würde.

5. Die Beschwerde ist aufgrund dieser Erwägungen abzuweisen.

[37] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, CH-3003 Bern.

[38] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, CH-3003 Bern.