

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 4. März 2002 [SRK 2001-089])

Art. 29 MWSTV. Abrechnungsart. Vorsteuerabzugsverbot. Leistungen an eine nahestehende Person. Drittvergleich (Prinzip des «dealing at arm's length»).

- Der Verordnungsgeber ist auf Grund seines weiten Gestaltungsspielraums befugt, die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten als Grundregel und diejenige nach vereinnahmten Entgelten als Ausnahme davon vorzusehen (E. 3).
- Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, müssen die bezogenen Lieferungen oder Dienstleistungen ihrerseits dazu dienen, steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen zu erbringen. Dienen die bezogenen Dienstleistungen anderen, namentlich nicht geschäftlichen Zwecken oder werden sie dazu verwendet, um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze zu erbringen, so ist kein Vorsteuerabzug möglich (E. 4b).
- Wenn für zwischen nahestehenden Personen erbrachte Leistungen mehr bezahlt wird als unter unabhängigen Dritten vereinbart würde und damit der vom Leistungsempfänger entrichtete Betrag dem Drittvergleich (Prinzip des «dealing at arm's length») nicht standhält, stellt er nicht die Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinne dar; dies hat eine Kürzung des Vorsteuerabzuges zur Folge (E. 4e).
- Vom Vorsteuerabzug gänzlich ausgeschlossen sind alle Mehrwertsteuerbeträge auf Ausgaben für Vergnügungen, Anschaffung und Unterhalt von Motorrädern mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm, Segel- und Motorbooten sowie Sportflugzeugen. Diesfalls liegt ein sogenannter «Endverbrauch in der Unternehmenssphäre» vor (E. 5).

Art. 29 OTVA. Mode de décompte. Interdiction de déduire l'impôt préalable. Prestations à un proche. Prix de pleine concurrence (principe «dealing at arm's length»).

- En raison de sa large marge d'aménagement, le Conseil fédéral est habilité à prévoir par voie d'ordonnance que le décompte a lieu en règle générale selon les contre-prestations convenues et exceptionnellement selon les contre-prestations reçues (consid. 3).
- Pour faire valoir le droit à la déduction de l'impôt préalable, il est nécessaire que les livraisons ou les prestations de services acquises servent de leur côté à fournir des livraisons et des prestations de services imposables. Si les prestations de services acquises servent d'autres buts, notamment des buts non commerciaux, ou si elles sont affectées à la réalisation d'opérations exclues du champ de la TVA, la déduction de l'impôt préalable n'est pas possible (consid. 4b).
- Si le prix payé pour des prestations fournies par des personnes proches est supérieur à celui qui aurait été convenu entre des tiers indépendants et qu'ainsi le montant versé par le destinataire de la prestation n'est pas conforme au prix de pleine concurrence (principe «dealing at arm's length»), il ne représente pas la contre-prestation au sens de la TVA; ceci entraîne une réduction de l'impôt préalable déductible (consid. 4e).
- Sont totalement exclus du droit à la déduction de l'impôt préalable tous les montants de TVA sur des frais de divertissement ainsi que d'achat et d'entretien de motocycles d'une cylindrée supérieure à 125 cm³, de bateaux à voiles et à moteur et d'avions de sport. Dans ce cas, il y a ce qu'on appelle «consommation finale dans la sphère de l'entreprise» (consid. 5).

Art. 29 OIVA. Modi di calcolo. Divieto di dedurre l'imposta precedente. Prestazioni ad una persona con cui si hanno legami stretti. Prezzo di piena concorrenza (principio «dealing at arm's length»).

- Sulla base del suo ampio margine di manovra, il Consiglio federale può prevedere in via d'ordinanza che il calcolo venga effettuato in regola generale secondo le controprestazioni convenute e eccezionalmente secondo le controprestazioni ricevute (consid. 3).
- Per far valere il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, è necessario che le forniture o le prestazioni di servizi acquisite servano dal canto loro ad effettuare forniture e prestazioni di servizi imponibili. Se le prestazioni di servizi acquisite servono ad altri scopi, o se sono destinate alla realizzazione di operazioni escluse dal campo d'applicazione dell'IVA, la deduzione dell'imposta precedente non è possibile (consid. 4b).
- Se il prezzo pagato per prestazioni fornite da parte di persone con cui si hanno legami stretti è superiore a quello che sarebbe stato convenuto fra terzi indipendenti e quindi la somma versata dal destinatario della prestazione non è conforme al prezzo fissato in regime di piena concorrenza (principio «dealing at arm's length»), tale prezzo non rappresenta la controprestazione ai sensi dell'IVA; ciò comporta una riduzione dell'imposta anticipata deducibile (consid. 4e).
- Sono totalmente esclusi dal diritto alla deduzione dell'imposta precedente tutti gli importi di IVA su spese relative al divertimento, all'acquisto e al mantenimento di motocicli di una cilindrata superiore a 125 cc, a barche a vela e a motore e ad aerei sportivi. In questo caso vi è quello che viene definito «consumo finale nella sfera dell'impresa» (consid. 5).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X AG bezweckt die Ausführung von Entwurfs-, Planungs- und Beratungsaufträgen bei Innenausbauten, Umbauten und Renovationen sowie den Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Baumaterialien. Sie wurde auf den 1. Januar 1995 in das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (im Folgenden: ESTV), geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Am 11. Mai 1998 nahm die ESTV im Geschäftsbetrieb der X AG eine Kontrolle gemäss Art. 50 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1997 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1997) vor und machte gestützt auf das Ergebnis ihrer Prüfung für die genannten Steuerperioden mit Ergänzungsabrechnungen (EA) vom 25. Mai 1998 Steuernachbelastungen in Höhe von Fr. 15'328.- (abgerundet) zuzüglich Verzugszins ab 30. Dezember 1996 (mittlerer Verfall) sowie von Fr. 5'116.- zuzüglich Verzugszins ab 28. Februar 1998 geltend. Im Einzelnen betrafen diese Nachforderungen die Aufhebung des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Motorrades mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm (bei gleichzeitiger Gutschrift der für das

Motorrad abgerechneten Privatanteile), die Kürzung des Vorsteuerabzuges infolge Erzielung von der Mehrwertsteuer ausgenommener Umsätze (Zinserträge), unter gleichzeitiger Gutschrift der bisher nicht abgezogenen Vorsteuern des Jahres 1997 und schliesslich die Mehrwertsteuer auf den Debitoren per 31. Dezember 1997 infolge Umstellung der Abrechnungsart von vereinnahmten auf vereinbarte Entgelte. Mit Schreiben vom 18. Juni 1998 beantragte die Vertreterin der Steuerpflichtigen den Erlass eines anfechtbaren Entscheides betreffend diese Nachforderungen.

B. Mit Entscheid (im Sinne von Art. 51 MWSTV) vom 15. September 1998 stellte die ESTV fest, die X AG habe ab 1. Januar 1998 über die Mehrwertsteuer nach vereinbarten Entgelten abzurechnen. Ferner habe sie an die ESTV noch Mehrwertsteuerbeträge von Fr. 15'328.- zuzüglich Verzugszins ab 30. Dezember 1996 und von Fr. 5'116.- zuzüglich Verzugszins ab 28. Februar 1998 zu bezahlen. Zur Begründung ihrer Verfügung hielt sie fest, die Voraussetzungen zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, das heisst die im Antrag genannten Bedingungen betreffend die Führung der Geschäftsbücher nach dem Zahlungsverkehr, seien nicht erfüllt gewesen.

Gegen diese Verfügung erhob die X AG mit Schreiben ihrer Vertreterin vom 24. September 1998 bei der ESTV Einsprache und beantragte insbesondere, es sei ihr zu gestatten, die Mehrwertsteuern trotz Führung einer Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen. Ferner sei der Vorsteuerabzug für das Motorrad zu gewähren und die Vorsteuerkürzung auf dem Betriebsaufwand vollumfänglich aufzuheben.

C. Mit Einspracheentscheid vom 3. Mai 2001 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte ihre Mehrwertsteuerforderung sowie die Verpflichtung der X AG, ab dem 1. Januar 1998 über die Mehrwertsteuer nach vereinbarten Entgelten abzurechnen. Sie hielt dafür, gemäss ihrer Praxis werde die Bewilligung zur Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten unter anderem davon abhängig gemacht, dass der Mehrwertsteuerpflichtige seine Buchhaltung - auf der Aufwand- und auf der Ertragsseite - nach dem Zahlungsverkehr führe, dass er alle im betreffenden Zeitraum eingegangenen Kundenzahlungen (auch Teilzahlungen, Vorauszahlungen und Verrechnungen) in den Abrechnungen deklariere und die Vorsteuer erst in dem Zeitraum geltend mache, in dem die Rechnungen an die Leistungserbringer bezahlt worden sind. Weil die X AG eine Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung führe und auch im Hauptbuch nach Fakturenausgang buche, erfülle sie die von der ESTV gestellte Bedingung zur Bewilligung ihres Antrages auf Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten nicht. Somit sei sie zu Recht verpflichtet worden, ab 1. Januar 1998 nach vereinbarten Entgelten abzurechnen.

Gemäss der Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) habe sich der Bundesrat als Verordnungsgeber mit dem in Art. 35 Abs. 1 MWSTV statuierten Grundsatz, dass die Mehrwertsteuer nach den vereinbarten Entgelten abzurechnen sei, an den von der Verfassung gesetzten Rahmen gehalten und damit auch sonst keine verfassungsmässigen Rechte verletzt. Auch habe er eine Ausnahmeregelung vorsehen dürfen, wonach ein Mehrwertsteuerpflichtiger aus Gründen seines Rechnungswesens allenfalls nach vereinnahmten Entgelten abrechnen könne. Nach Art. 35 Abs. 1 und 4 MWSTV habe die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten die Regel, die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten dagegen die Ausnahme zu sein, welche zudem nur zugelassen werden solle, wenn sie für den Mehrwertsteuerpflichtigen aus Gründen seines Rechnungswesens einfacher sei und ihn weder begünstige noch benachteilige. Mit der Abrechnung selbst und deren Kontrolle sei naturgemäss der geringste Aufwand verbunden, wenn die buchmässige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die entsprechenden mehrwertsteuerlichen Abrechnungen «synchron» verlaufen, das heisst sowohl die Buchhaltung als auch die Abrechnung entweder einerseits nach den Faktoren oder aber andererseits nach dem Zahlungsverkehr erfolgen. Die Anknüpfung an das Rechnungswesen berücksichtige in sachgerechter Weise die bei den Mehrwertsteuerpflichtigen vorliegenden Verhältnisse; in diesem Sinne liege auch keine Bevorteilung oder Benachteiligung eines einzelnen Mehrwertsteuerpflichtigen vor.

Die X AG, die zu einem Gesellschaftskonglomerat gehöre, verfüge über keine eigenen Räumlichkeiten und kein Personal, sondern miete beides von der Y AG zu. Zu ihren Leistungen gehöre auch die Geschäftsführung für eine weitere Gesellschafts-Tochter, die (nicht mehrwertsteuerpflichtige) Z AG. Aus einem dieser Gesellschaften gewährten Darlehen erziele sie zudem Zinseinnahmen von jährlich ungefähr Fr. 300'000.-. Da ihre Honorarerträge tiefer seien als die von der Y AG in Rechnung gestellten Aufwendungen, resultiere alljährlich ein beträchtlicher Aufwandüberhang. Buchhalterisch bleibe die Steuerpflichtige nur dank ihrer Zinseinnahmen stets in der Gewinnzone. Es sei davon auszugehen, dass sie der Z AG als nahestehendem Unternehmen einen tieferen als den Marktpreis berechnet habe. Zu versteuern habe sie jedoch den Wert, der mit unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Mangels Vergleichspreisen sei die ESTV verpflichtet gewesen, den Wert dieser Leistungen nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. In der Praxis werde von einer Wertschöpfung des betroffenen Unternehmens von 5% ausgegangen (Aufwand = 100%; zu versteuernder Umsatz = 105%). Im Lichte dieser Praxis sei die vorgenommene Vorsteuerkürzung, die annähernd zum gleichen Ergebnis wie die Aufrechnung des aufgrund der geltend gemachten Vorsteuer realistischerweise zu erzielenden Umsatzes führe, korrekt. Das vorgefundene Missverhältnis zwischen Aufwand und Ertrag könne nicht allein mit «negativen Marktverhältnissen in der Baubranche» erklärt werden. Es handle sich vielmehr um eine buchhalterische Gewinn- und Verlustverschiebung, die aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht nicht akzeptiert werden könne. Die Verweigerung des Vorsteuerabzuges in Bezug auf den Kauf einer Harley Davidson stütze sich auf Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV. Diese Beschränkung des Vorsteuerabzugsrechts entspreche dem - in Art. 8 Abs. 2 Bst. h der Übergangsbestimmungen (UeB) der (alten) Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV, BS 1 3) zum Ausdruck kommenden - Willen des Verfassungsgebers, der eindeutige Luxusobjekte und Repräsentationsausgaben im Rahmen der Unternehmenstätigkeit nicht zum Vorsteuerabzug habe zulassen wollen. Zudem erhalte die X AG schon von der Y AG einen jährlichen Fahrzeugaufwand von Fr. 12'000.- bis Fr. 18'000.- in Rechnung gestellt, was an der oberen Grenze liegen dürfte.

D. Mit Eingabe vom 30. Mai 2001 führt die X AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 3. Mai 2001 betreffend Abrechnungsart, Leistungen an nahestehende Personen und Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht Beschwerde an die SRK mit dem Begehren, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben. Zur Begründung dieses Antrages wird im Wesentlichen ausgeführt, die Beschwerdeführerin führe eine Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung, wobei die Mehrwertsteuer erst im Hauptbuch bei Zahlungseingang bzw. -ausgang gebucht werde. Die Mehrwertsteuerabrechnung werde EDV-mässig erstellt und mit den entsprechenden Details zu den Formularpositionen inklusive den zusätzlichen Zahlungsjournalen ausgedruckt. Das ganze buchhalterische System sei dadurch transparent und leicht nachprüfbar. Im Falle der Abrechnung bei Rechnungsstellung bzw. -erhalt müssten bei Zahlung diverse Korrekturbuchungen auf den Mehrwertsteuerkonten vorgenommen werden, was die Transparenz stark beeinträchtigen und der Beschwerdeführerin einen beträchtlichen administrativen Mehraufwand verursachen würde, zumal diese in der Baubranche tätig sei, wo üblicherweise diverse nachträgliche Abzüge gemacht würden. Bei der Mehrwertsteuer sei der Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit stets zu beachten, und zwar auch auf der Seite der steuerpflichtigen Unternehmen, die ja nach der Intention des Verfassungs- und Gesetzgebers durch die Mehrwertsteuer selber nicht belastet werden sollten. Es gebe

sachgerechte Gründe, auch bei Führung von Nebenbüchern nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen. Es dürfe beim Entscheid, ob ein Mehrwertsteuerpflichtiger nach vereinnahmten oder vereinbarten Entgelten abzurechnen habe, nicht allein auf den Ausbaugrad des Rechnungswesens abgestellt werden. Ansonsten würden die Rechtsgleichheit und das Willkürverbot verletzt. Das Motorrad diene nach wie vor geschäftlichen Zwecken. Das kantonale Steueramt A habe denn auch diesbezüglich keine Aufrechnung vorgenommen. Das per 1. Januar 2001 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz (MWSTG, SR 641.20) mache den Vorsteuerabzug nur davon abhängig, dass die bezogenen Leistungen geschäftlich begründeten Zwecken dienen. Die Rechtsentwicklung zeige somit klar, dass die Regelung unter dem Recht der Mehrwertsteuerverordnung die Rechtsgleichheit und das Willkürverbot verletze. Die Z AG sodann sei weder eine Tochtergesellschaft noch eine nahestehende Person. Sie gehöre anders als die Beschwerdeführerin nicht zur Y-Gruppe. Die bezahlten Honorare seien zwischen den Parteien aufgrund des Umfangs der Geschäftsführungstätigkeit vereinbart worden. Sie würden als marktgerechte Entgelte unter Dritten gelten.

In ihrer Vernehmlassung vom 16. August 2001 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung dieses Antrages bringt sie im Wesentlichen dieselben Argumente vor, welche sie bereits ihrem Einspracheentscheid zugrunde gelegt hat. Zusätzlich hält sie auf einen entsprechenden (neuen) Einwand der Beschwerdeführerin hin fest, aus den vorliegenden Unterlagen gehe hervor, dass diese sich in den Jahren 1995 bis 1997 praktisch nie nachträgliche Abzüge habe gefallen lassen müssen. Selbst wenn tatsächlich Abzüge nach der Rechnungsstellung in Kauf genommen werden müssten, sei im Übrigen der für die Mehrwertsteuerabrechnung anfallende administrative Aufwand nicht grösser respektive könne er mit der entsprechenden Software, verbunden mit der Debitorenkontrolle bzw. -berichtigung, automatisch erledigt werden. Der Einwand betreffend vergrösserten Erhebungsaufwand und gefährdete Transparenz bei der Abrechnung nach vereinbartem Entgelt wäre aber auch dann, wenn tatsächlich viele Rechnungskorrekturen gemacht werden müssten, als unbegründet abzuweisen; weil diese Abrechnungsart synchron zur Verbuchung laufe, sei die Transparenz geradezu garantiert, sei doch der Weg von der Abrechnung zur Verbuchung und zum Einzelbeleg direkt und somit auch nachvollziehbar. Auch eine Verletzung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität sei nicht ersichtlich. Die Ausnahmeregelung halte sich an klare, sachlich begründete Kriterien, die für alle, auch die direkten Konkurrenten, gleichermassen gelten würden. Zudem liege auch bei Abrechnung nach vereinbartem Entgelt nur in den wenigsten Fällen eine Vorfinanzierung der Mehrwertsteuer vor.

Dem Einwand sodann, die Z AG sei keine der Beschwerdeführerin nahestehende Person im Sinne von Art. 26 Abs. 2 MWSTV, sei entgegenzuhalten, dass die Ehefrau des einzigen Verwaltungsrates der Beschwerdeführerin nicht nur die Buchhaltung der Beschwerdeführerin, sondern auch in deren Diensten die Administrations- und Geschäftsführungstätigkeiten für die Z AG erledige, bei der sie zudem einen der zwei Verwaltungsratssitze selbst innehabe. Die Z AG sei auch diejenige, welche der Beschwerdeführerin die namhaften Erträge aus ihrem einzigen Darlehen beschere. Die Y-Gruppe insgesamt, insbesondere die Beschwerdeführerin und die Z AG, seien führungs- und auch kapitalmässig eng verstrickt, was auch der aktuelle Eintrag der Z AG auf der Wirtschafts-CD-ROM der Orell Füssli Verlag AG, Version 2001, zeige, wo die Ehefrau zusammen mit B als Inhaberin/Teilhaberin der Gesellschaft aufgeführt sei. Die Aktualität der vorgelegten Kopie des Auszuges aus dem Aktienbuch der Z AG werde dadurch klar in Frage gestellt. Die Nachbelastung wäre im Übrigen auch dann, wenn die Z AG tatsächlich ein von der Beschwerdeführerin völlig unabhängiges Unternehmen wäre, zu schützen. Die von der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Umsätze und die dafür geltend gemachten Aufwendungen würden den Erfahrungswerten der ESTV bei Unternehmen im Planungs- und Beratungsbereich widersprechen. Die Beschwerdeführerin vermöge dafür keine rechtsgenügende Erklärung zu liefern. Aus dem offensichtlichen Missverhältnis zwischen verbuchtem Aufwand und damit erzieltm verbuchtem Ertrag folge die Verpflichtung der ESTV zur Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV), auf welche sich die vorgenommene Aufrechnung ebenfalls stütze. Schliesslich liege auch keine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die ESTV vor. Bei dem in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin geführten Motorrad handle es sich um eine Harley Davidson, also um einen Motorradtyp, der als «Rolls-Royce» unter den Motorrädern bezeichnet werde und Kultcharakter besitze. Eine solche Anschaffung auf Stufe der Unternehmung sei nicht als geschäftlich begründeter Aufwand, sondern als ein mit der Mehrwertsteuer zu belastender Endverbrauch einzustufen. Aus dem Umstand, dass die Ausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht gemäss Art. 30 MWSTV nicht ins Mehrwertsteuergesetz übernommen worden seien, lasse sich nichts bezüglich der Rechtsgleichheit oder Willkürfreiheit schliessen, sei doch der Änderungswille nie rechtlich, sondern nur politisch motiviert gewesen.

Aus den Erwägungen:

1.a. und b. (Formelles)

c. Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionseingrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 S. 244 ff. E. 5c/bb, mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819 E. 3a, mit Hinweisen; siehe auch Hans

Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue [StR] 1980 S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze (ASA 54 S. 220, 43 S. 241; Urteil des Bundesgerichts vom 8. August 1995 in Sachen O. AG, E. 3b). Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2. (Verfassungsgrundlage; vgl. VPB 65.23 E. 2)

3. Die ESTV hat die Beschwerdeführerin verpflichtet, ab 1. Januar 1998 über die Mehrwertsteuer nach vereinbarten Entgelten abzurechnen, mit der Begründung, sie erfülle die Bedingungen zur Bewilligung ihres Antrages auf Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten nicht, weil sie eine Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung führe und auch im Hauptbuch nach Fakturausgang verbuche. Die Beschwerdeführerin bestreitet die Rechtmässigkeit dieser Anordnung.

a.aa. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101; vgl. Art. 8 Abs. 1 UeB aBV) beauftragt den Bundesrat, in Abweichung von Art. 130 BV (vgl. Art. 41ter Abs. 6 aBV), die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV (vgl. Art. 8 Abs. 2 UeB aBV) legt die Grundsätze fest, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Danach ist über die Mehrwertsteuer und die Vorsteuer in der Regel vierteljährlich abzurechnen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. i BV). Weitere Vorgaben zur Regelung des Abrechnungswesens sind dem Bundesrat nicht auferlegt worden. Insbesondere fehlen Einzelheiten zur Frage, ob nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen ist (Abrechnungsart). Die Regelung der Abrechnungsart bildet indessen unabdingbare Voraussetzung für ein einwandfreies Funktionieren der Mehrwertsteuer. Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Abrechnungsart stützen sich daher direkt auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV (vgl. Art. 8 Abs. 1 UeB aBV). Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum

des Verordnungsgebers mit Bezug auf die Abrechnungsart (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996 in Sachen T. AG [SRK 1995-023], E. 4b). Von dieser Kompetenz hat der Bundesrat Gebrauch gemacht. Als Grundregel schreibt er vor, dass die Mehrwertsteuer nach den vereinbarten Entgelten abgerechnet wird (Art. 35 Abs. 1 MWSTV; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, S. 268 Rz. 998; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 178). Die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten als Regelfall ergibt sich aus der gesetzlichen Systematik des Vorsteuerabzugs sowie aus den Vorschriften über die Entstehung der Mehrwertsteuer. Da der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer auf den Eingangsleistungen bereits in jener Abrechnungsperiode abziehen kann, in der er die Rechnung erhält (Art. 29 Abs. 6 Bst. a MWSTV), ohne dass diese zunächst bezahlt werden muss, ist konsequent, dass bei der Entstehung der Mehrwertsteueransprüche ihm gegenüber (Art. 34 Bst. a Ziff. 1 MWSTV) bzw. der Abrechnung über die durch ihn bewirkte Mehrwertsteuer ebenfalls an den Zeitpunkt der Rechnungsstellung geknüpft wird (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes [EFD] zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22.

Juni 1994 [Kommentar EFD][135] S. 37 ad Art. 35 Abs. 1; Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 268 f. Rz. 1000). Die Grundregel, welche die SRK denn auch mit Entscheid vom 22. Oktober 1996 in Sachen Z., veröffentlicht in VPB 61.65 S. 597 ff. E. 6, bereits mit ausführlicher Begründung als rechtmässig erklärt hat (vgl. auch den Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998 in Sachen Z. und weitere, veröffentlicht in VPB 63.25 S. 220 ff. E. 3b), erweist sich als sachgerecht. Es sind keinerlei Beeinträchtigungen der Verfassung erkennbar. Der Richter ist folglich daran gebunden.

bb. Bereits in der Formulierung des Art. 35 Abs. 1 MWSTV, wonach der Steuerpflichtige «grundsätzlich» nach vereinbarten Entgelten abzurechnen hat, stellt der Verordnungsgeber klar, dass er Ausnahmen zulassen will. Hierzu ist er aufgrund des sehr weiten Gestaltungsspielraumes im Bereich der Abrechnungsart zweifelsohne berechtigt. Der Richter ist infolgedessen auch daran gebunden, dass der Verordnungsgeber eine Ausnahmeregelung vorsieht, dergemäss nach vereinnahmten Entgelten abgerechnet wird (vgl. Art. 35 Abs. 4 MWSTV) und dass er die Befugnis, die Bedingungen für die Ausnahmegewilligungen zu bestimmen, an die ESTV delegiert. Das sachgerechte Festlegen derartiger Detailregelungen ist den Spezialisten der Verwaltung mit ihren einschlägigen Fachkenntnissen zu überlassen. Durch die Beschränkung auf das Grundlegende lässt diese Verordnungsbestimmung den erforderlichen Freiraum dafür, dass die Verwaltung anhand ihres Fachwissens die Details in der Verwaltungspraxis jeweils schnell und zuverlässig den technischen Änderungen anpassen kann. Die Mehrwertsteuerverordnung ist nicht mit technischen Spezialregelungen im Bereich des Abrechnungswesens zu überladen. Aufgrund seines sehr weiten Gestaltungsspielraumes sowie des Umstandes, dass er die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten zum Regelfall erhob, war der Bundesrat überdies berechtigt, die Delegationsnorm des Art. 35 Abs. 4 MWSTV als «Kann-Vorschrift» auszugestalten. Die Delegation bedeutet jedoch nicht, dass die ESTV aufgrund des ihr dadurch eingeräumten Ermessens ungebunden Bewilligungen erteilen oder verweigern dürfte. Vielmehr hat sie sich an das übergeordnete Bundesrecht, insbesondere an die verfassungsmässigen Rechte, zu halten. Im Übrigen hat der Bundesrat als Verordnungsgeber den Rahmen für die Bewilligung insoweit selber festgelegt, als zum einen die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten für den Steuerpflichtigen aus Gründen seines Rechnungswesens einfacher sein muss und dieser zum ändern weder begünstigt noch benachteiligt werden darf (Art. 35 Abs. 4 MWSTV). Der Verordnungsgeber beauftragt also rechtmässig die ESTV, die Bedingungen für die Ausnahmegewilligung festzulegen. Die Verwaltung hat von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht und setzt - auch im vorliegenden Fall - für eine Bewilligung zur Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten unter anderem voraus, dass der Steuerpflichtige seine Buchhaltung - sowohl auf der Aufwand- als auch auf der Ertragsseite - nach dem Zahlungsverkehr führt (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997][136], Rz. 955, Formular «Mehrwertsteuer, Abrechnungsart», Rückseite, Ziff. 1; vgl. Entscheid der SRK vom 20. Juli 2000 [SRK 1999-111], veröffentlicht in VPB 65.22, E. 3b; Entscheid der SRK vom 24. Juni 1999 [SRK 1998-177], veröffentlicht in VPB 64.11, E. 3c, mit Hinweisen).

cc. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Mehrwertsteuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen (Art. 47 Abs. 1 MWSTV). Der Steuerpflichtige hat zu beachten, dass das Verfolgen der Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuer-Abrechnung sowie in umgekehrter Richtung ohne Zeitverlust gewährleistet ist (Wegleitung 1997, Rz. 882 bzw. Broschüre Rechnungswesen Mehrwertsteuer der ESTV vom Februar 1994[137], S. 11). Es liegt auf der Hand, dass mit der Abrechnung selbst und deren Kontrolle naturgemäss der geringste Aufwand bzw. Zeitverlust verbunden ist, wenn die buchmässige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die entsprechende mehrwertsteuerliche Abrechnung «synchron» verlaufen, das heisst wenn sowohl die Führung der Buchhaltung als auch die Erstellung der Abrechnungen entweder nach den Fakturen oder aber nach dem Zahlungsverkehr erfolgen. Sobald Geschäftsvorfälle nicht gleichzeitig (bzw. in der gleichen Steuerperiode) verbucht und deklariert werden, können sie nur mit zusätzlichem (Zeit-)Aufwand vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuer-Abrechnung sowie in umgekehrter Richtung verfolgt werden. Das wäre zum Beispiel dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige die Buchhaltung nach Rechnungsstellung führt und gleichzeitig nach vereinnahmten Entgelten abrechnet. Das Tatbestandsmerkmal «sofern es für den Steuerpflichtigen aus Gründen seines Rechnungswesens einfacher ist» ist daher in erster Linie nach Massgabe der Art der Buchführung des Antragstellers zu beurteilen. Demzufolge ist der ESTV beizupflichten, wenn sie die Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten von der Art der Buchführung des Antragstellers abhängig macht. Vor diesem Hintergrund erhellt, dass der Verordnungsgeber mit dem Kriterium «wenn es für den Steuerpflichtigen aus Gründen seines Rechnungswesens einfacher ist» nur jene Art der Buchführung im Auge gehabt haben kann, die sich nach dem Zahlungsverkehr richtet. Für Steuerpflichtige mit nach dem Zahlungsverkehr geführten Buchhaltungen, welche die Zielgruppe des Art. 35 Abs. 4 MWSTV sind, stellt die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten eine Vereinfachung im Sinne dieser Bestimmung dar (vgl. Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998 [SRK 1997-046], veröffentlicht in VPB 63.25 S. 220 ff. E. 3).

dd. Wenn die ESTV die Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten auf jene Mehrwertsteuerpflichtigen beschränkt, die nach dem Zahlungsverkehr Buch führen, so ist diese Praxis sachgerecht, angemessen, praktikabel sowie mit dem Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV bzw. Art. 4 aBV) vereinbar. Die Verwaltung ist aufgrund des Ausnahmecharakters dieser Abrechnungsart und des Umstandes, dass ihr Art. 35 Abs. 4 MWSTV als «Kann-Vorschrift» einen weiten Gestaltungsspielraum zugesteht, nicht verpflichtet, bei schlichtweg jeder erdenklichen Vereinfachung für den Mehrwertsteuerpflichtigen einem Gesuch um Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten stattzugeben. Vielmehr genügt es, wenn sie die Bewilligung auf jene Fälle beschränkt, für welche die grösste Vereinfachung erzielt wird. Dies trifft zweifelsohne für jene Mehrwertsteuerpflichtigen zu, welche nach dem Zahlungsverkehr Buch führen. Es ist daher nicht unzulässig, dass die Praxis der ESTV die Ausnahmeregelung auf jene Fälle beschränkt, in denen Buchführung und Abrechnungsart «synchron», das heisst nach dem Zahlungsverkehr, verlaufen. Insbesondere wird dadurch auch das Rechtsgleichheitsgebot nicht verletzt. Diesem Erfordernis wird die Verwaltung gerecht, indem alle Mehrwertsteuerpflichtigen, die eine Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten erhalten wollen, ihre Bücher nach dem Zahlungsverkehr führen müssen (vgl. Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998 [SRK 1997-046], veröffentlicht in VPB 63.25 S. 220 ff. E. 3).

ee. Es ist somit festzuhalten, dass die ESTV ihren Gestaltungsspielraum nicht überschreitet, wenn sie die Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten davon abhängig macht, dass der Gesuchsteller seine Bücher nach dem Zahlungsverkehr (weiter)führt. Unter diesen Umständen hat der Richter nicht einzugreifen und das Ermessen der Verwaltung durch sein eigenes zu ersetzen (vgl. zum Ganzen den Entscheid der SRK vom 10. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63.25 S. 220 ff. E. 3, wo die SRK die Rechtmässigkeit der Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung betreffend die Abrechnungsart und die betreffende Praxis der ESTV mit eingehender Begründung bereits einmal bestätigt hat).

b.aa. Im vorliegenden Fall führt die Beschwerdeführerin ihre Buchhaltung nicht nach dem Zahlungsverkehr. Nach dem Gesagten (E. a hievore) hat die ESTV die Steuerpflichtige demnach zu Recht dazu verpflichtet, ab 1. Januar 1998 nach vereinbarten Entgelten abzurechnen.

bb. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass sie die Mehrwertsteuer erst im Hauptbuch bei Zahlungseingang bzw. -ausgang buche. Die Mehrwertsteuerabrechnung werde EDV-mässig erstellt und mit den entsprechenden Details zu den Formularpositionen inklusive den zusätzlichen Zahlungsjournalen ausgedruckt. Das ganze buchhalterische Mehrwertsteuersystem sei dadurch transparent und leicht nachprüfbar. Die Umsatz- und Vorsteuer würden in einem Betrag pro Geschäftsfall abgerechnet, was die Transparenz wesentlich verbessere. Würde sie die Umsatz- und Vorsteuer bereits bei der Rechnungsstellung bzw. bei Rechnungserhalt abrechnen, müssten bei Zahlung diverse Korrekturbuchungen auf den Mehrwertsteuerekonten vorgenommen werden, was die Transparenz stark beeinträchtigen und einen beträchtlichen administrativen Mehraufwand verursachen würde. Es gebe somit sachgerechte Gründe, auch bei Führung von Nebenbüchern nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen. Dies sei für beide Seiten aus erhebungswirtschaftlichen Gründen die effizienteste Abrechnungsart. Die Praxis der ESTV verletze die Rechtsgleichheit und das Willkürverbot, führe sie doch dazu, dass z. B. Steuerpflichtige in der Baubranche, je nach Ausbau der Buchhaltung, unterschiedliche Abrechnungsarten bei der Mehrwertsteuer hätten und diejenigen, welche Nebenbücher führen, sogar wettbewerbsmässig schlechter gestellt würden, da die Mehrwertsteuer vorfinanziert bzw. bereits bei der Rechnungsstellung abgeliefert werden müsse, was zudem den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verletze.

cc. Wie die Beschwerdeführerin selber festhält, wird die Mehrwertsteuer bei der von ihr gewünschten Vorgehensweise im Hauptbuch erst bei Zahlungseingang (bzw. -ausgang) gebucht, während der dazugehörige Umsatz (bzw. Aufwand) bereits im Zeitpunkt der Rechnungsstellung verbucht wird. Die buchmässige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die entsprechende mehrwertsteuerliche Abrechnung verlaufen somit nicht «synchron», so dass eben auch nicht mehr gewährleistet ist, dass die Geschäftsvorfälle vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung sowie in umgekehrter Richtung ohne Zeitverlust verfolgt werden können. Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung sodann zu Recht festhält, geht aus den Zahlungsvermerken auf den von der Beschwerdeführerin eingesandten, bei den Akten befindlichen Kopien von Debitorenfakturen der Jahre 1995 bis 1997 hervor, dass die Kunden der Beschwerdeführerin praktisch nie nachträgliche Abzüge vorgenommen haben. Ein administrativer Mehraufwand aufgrund von die Mehrwertsteuer betreffenden Korrekturbuchungen ergibt sich bei ihr schon aus diesem Grunde nicht. Abgesehen davon ist ohnehin nicht ersichtlich, inwieweit solche Korrekturen - bei Verwendung einer zweckmässigen Buchhaltungssoftware

- zu einer Zunahme des administrativen Aufwandes führen sollten. Selbst wenn dies in Einzelfällen ausnahmsweise tatsächlich der Fall sein sollte, so ändert dies im Übrigen nichts daran, dass das Erfordernis, dass die buchmässige Erfassung der Geschäftsvorfälle und die entsprechende mehrwertsteuerliche Abrechnung «synchron» verlaufen, das heisst dass sowohl die Führung der Buchhaltung als auch die Erstellung der Mehrwertsteuerabrechnungen entweder nach den Faktoren oder aber nach dem Zahlungsverkehr erfolgen, an sich geeignet ist, eine ordnungsgemässe Abrechnung sowie die Vornahme allfälliger Kontrollen zu erleichtern und in aller Regel auch zu administrativen Vereinfachungen führt. Daher ist eben die ESTV - wie vorstehend dargelegt - befugt, die Bewilligung der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten davon abhängig zu machen, dass die Buchhaltung nach dem Zahlungsverkehr geführt wird. Damit trägt sie dem Entscheid des Verordnungsgebers Rechnung, wonach die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten die Ausnahme sein soll, welche dem Mehrwertsteuerpflichtigen nur bewilligt werden darf, wenn sie für ihn aus Gründen seines Rechnungswesens einfacher ist.

Dass die Praxis der ESTV sachgerecht, angemessen und praktikabel (mithin keineswegs willkürlich) sowie mit dem Gebot der Rechtsgleichheit vereinbar ist, wurde bereits ausgeführt (vgl. E. a/dd hievore). Es kann schliesslich auch keine Rede davon sein, dass diese den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verletzen würde. Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung zu Recht festhält, führt die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten - die Mehrwertsteuer ist frühestens 2 Monate und spätestens 5 Monate (bzw. bei Saldosteuersatz 8 Monate) nach Rechnungsstellung fällig - nur ausnahmsweise, nämlich bei sehr schlechter Zahlungsmoral, zu einer Vorfinanzierung der Mehrwertsteuer. Zu beachten ist andererseits, dass der Anspruch auf Abzug der Vorsteuer (bei der von andern Mehrwertsteuerpflichtigen überwälzten Mehrwertsteuer) im Falle der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten am Ende der Abrechnungsperiode, in welcher der Mehrwertsteuerpflichtige die Rechnung erhalten hat, im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten dagegen erst am Ende der Abrechnungsperiode, in welcher er die Rechnung bezahlt hat, entsteht (Art. 29 Abs. 6 Bst. a MWSTV). Die Regelung der Entstehung der Mehrwertsteuerschuld bzw. des Anspruchs auf Vorsteuerabzug führt

zwar dazu, dass bei Mehrwertsteuerpflichtigen, welche nach vereinbarten Entgelten abrechnen, die Fälligkeit der Steuerbetreffnisse (aber auch der Vorsteuervergütungsansprüche) eine Periode (3 Monate bzw. 6 Monate bei Abrechnung mit Saldosteuersätzen) früher eintritt als bei Mehrwertsteuerpflichtigen, welche nach vereinnahmten Entgelten abrechnen, soweit die Ausstellung und die Zahlung der Rechnung (bzw. der Erhalt der Kreditorenrechnung und deren Bezahlung) nicht in derselben Steuerperiode erfolgen. Dies ist indessen systembedingt, das heisst es hätte sich nur vermeiden lassen, wenn der

Verordnungsgeber sich für eine einzige, von allen Mehrwertsteuerpflichtigen ausnahmslos anzuwendende Abrechnungsart entschieden hätte. Wie bereits gesagt (vgl. E. a/aa und bb hievore) war er jedoch auf Grund des ihm zustehenden weiten Gestaltungsspielraums befugt, die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten als Grundregel und diejenige nach vereinnahmten Entgelten als Ausnahme davon vorzusehen. Um so mehr erscheint es aber als gerechtfertigt, dass die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten ausschliesslich den Mehrwertsteuerpflichtigen offen steht, welche ihre Buchhaltung nach dem Zahlungsverkehr führen. Diese Art der Buchführung eignet sich nur für Mehrwertsteuerpflichtige mit einfacheren Verhältnissen, die der ESTV in der Regel auch nicht so hohe Mehrwertsteuerbeträge abzuliefern haben, dass der Zinseffekt eines dreimonatigen Zahlungsaufschubs als erheblich angesehen werden könnte. Die von der Verwaltung aufgestellten Bedingungen für die Bewilligung der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten erweisen sich somit auch als geeignet, die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen zu minimieren bzw. überhaupt auszuschliessen.

c. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die ESTV die Beschwerdeführerin zu Recht dazu verpflichtet hat, ab dem 1. Januar 1998 die Mehrwertsteuer nach vereinbarten Entgelten abzurechnen und ihr den Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 5'116.- (6,5% Mehrwertsteuer auf den offenen Debitoren per 31. Dezember 1997 im Gesamtbetrag von Fr. 83'831.-, abgerundet) zuzüglich Verzugszins ab 28. Februar 1998 zu bezahlen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

4.a. Anlässlich der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Kontrolle stellte die ESTV fest, dass diese während der Kontrollperiode steuerbare Honorarerträge von Fr. 159'250.- (1995), Fr. 123'372.- (1996) und Fr. 239'252.- (1997) erzielt hatte. Diesen Erträgen standen Aufwendungen von Fr. 372'582.- (1995), Fr. 334'629.- (1996) und Fr. 320'691.- (1997) gegenüber. Die Beschwerdeführerin wies in den fraglichen Jahren nur deshalb Gewinne aus, weil ihr aus einem der Z AG gewährten Darlehen jährlich Zinserträge von rund Fr. 300'000.- zuflössen. Die Beschwerdeführerin verfügte weder über eigene Angestellte noch über eigene Büroräumlichkeiten. Das nötige Personal wurde ihr durch ihre Schwestergesellschaft Y AG zur Verfügung gestellt. Diese Firma stellte der Beschwerdeführerin für Löhne, Mieten und allgemeine Büroaufwendungen jährlich Rechnung.

Anlässlich der Steuerkontrolle vom 11. Mai 1998 ging der Inspektor der ESTV davon aus, dass nur ein Teil der von der Y AG fakturierten Aufwendungen der Erzielung der steuerbaren Umsätze, der Rest dagegen zur Erarbeitung von der Mehrwertsteuer ausgenommener Umsätze gedient habe. Dementsprechend wurde der Vorsteuerabzug gekürzt, und zwar wie folgt: Ausgehend von den steuerbaren Umsätzen und einer Wertschöpfung von 5/105 (Umsätze = 105%; Wertschöpfung = 5%) wurden der Aufwand für die Erarbeitung der steuerbaren Umsätze (= 100%) kalkulatorisch ermittelt und (nur) auf diesem Betrag die Vorsteuer zum Abzug zugelassen. Dies ergab per Saldo eine Nachbelastung von Fr. 13'860.35 (Fr. 34'507.15 Vorsteuerkürzung abzüglich noch nicht in Abzug gebrachte Vorsteuern für die verrechneten Kosten des Jahres 1997 von Fr. 20'646.80). In ihrer Einsprache vom 24. September 1998 machte die Beschwerdeführerin geltend, sie habe keine Vorsteuerkürzung vorgenommen, weil der Zinsertrag ihr effektiv keine Kosten verursacht habe. Aus den einschlägigen Merkblättern und Broschüren der ESTV sowie aus Art. 32 Abs. 1 MWSTV gehe klar hervor, dass eine Vorsteuerkürzung gemäss der «gesetzlichen Methode» nach dem «Verhältnis der effektiven Verwendung» zu erfolgen habe. Die Kosten seien, wenn immer möglich, nach betriebswirtschaftlichen und sachgerechten Kriterien zuzuweisen, wobei bei der Zuordnung immer das Verursacherprinzip zu beachten sei. Der Darlehenszinsertrag verursache ihr keine Kosten. Sämtliche Aufwendungen seien kausalgerecht dem «Honorarertrag» zuzuweisen, auch wenn sie diesen aufgrund der Rezession massiv übersteigen würden, und die Vorsteuer sei daher vollumfänglich abzugsfähig.

Im Einspracheentscheid vom 3. Mai 2001 bestätigte die ESTV daraufhin ihre Nachforderung, jedoch mit einer von der bisherigen abweichenden Begründung. Sie hielt nun fest, die Differenz zwischen dem geltend gemachten Aufwand und dem von der Mehrwertsteuerpflichtigen damit erreichten Ertrag spreche klar dafür, dass die Beschwerdeführerin der Z AG als nahestehende Person einen tieferen als den Marktpreis berechnet habe. Zu versteuern habe sie jedoch den Wert, der mit unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Mangels Vergleichspreisen sei die ESTV verpflichtet gewesen, den Wert dieser Leistungen nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen. Die vorgenommene Vorsteuerkürzung sei korrekt. Sie führe annähernd zum gleichen Ergebnis wie wenn der Beschwerdeführerin die aufgrund der geltend gemachten Vorsteuer realistischere Umsätze zu erzielen Umsätze aufgerechnet worden wären. In der Beschwerdeschrift vom 30. Mai 2001 wird bestritten, dass die Z AG eine der Beschwerdeführerin nahestehende Person sei. Die ESTV hält indessen in ihrer Vernehmlassung vom 16. August 2001 grundsätzlich an ihrer Auffassung gemäss Einspracheentscheid fest. Sie führt aber aus, selbst wenn die Z AG tatsächlich ein von der Beschwerdeführerin völlig unabhängiges Unternehmen sein sollte, wäre die Nachbelastung zu schützen. Die Aufrechnung stütze sich nämlich auch sonst auf die Mehrwertsteuerverordnung, insbesondere auf Art. 48 MWSTV ab. Es sei darauf hinzuweisen, dass die ESTV gemäss dieser Bestimmung als Kontrollbehörde berechtigt und verpflichtet sei, in Fällen, wo die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen, eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Ermessenseinschätzung unter dem Warenumsatzsteuerrecht dränge sich ein Abrücken von den Abrechnungen der Mehrwertsteuerpflichtigen und eine Ermessenseinschätzung unter anderem auch bei formell ordnungsgemäsem Zustand der Buchhaltung auf, wenn diese Ergebnisse präsentiere, die in offensichtlichem Widerspruch mit den Erfahrungswerten stünden und die Mehrwertsteuerpflichtige nicht in der Lage sei, besondere Umstände als Ursache einer solchen Abweichung mindestens glaubhaft zu machen. Dass im vorliegenden Fall die ausgewiesenen Umsätze und die dafür geltend gemachten Aufwendungen dem Erfahrungswert bei Unternehmen im Planungs- und Beratungsbereich widersprechen würden, sei offensichtlich. Eine rechtsgenügende Erklärung hierfür könne die Beschwerdeführerin nicht liefern. Arbeiten wie die von ihr ausgeführten würden bei jeder vernünftigen, auf Gewinn ausgerichteten Unternehmensführung grundsätzlich von der Aufwandseite her kalkuliert und in Rechnung gestellt, was letztlich auch die Beschwerdeführerin zu tun behaupte, soweit es ihre Geschäftsführungstätigkeiten für die Z AG betreffe. Trotzdem weise sie dann in ihren Büchern aus, über Jahre hinweg nur einen Umsatz erwirtschaftet zu haben, der nicht einmal die Hälfte ihres Personal- und Sachaufwandes decke. Die Erklärung, das Missverhältnis sei den negativen Marktverhältnissen in der Baubranche in den betreffenden Jahren zuzuschreiben, sei in ihrem Fall weder überzeugend noch nachvollziehbar.

b.aa. (Vorsteuerabzug, vgl. VPB 64.47 E. 4)

Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogenen Lieferungen oder Dienstleistungen für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a bis d MWSTV verwendet werden (vgl. auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. h der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV], SR 101, bzw. Art. 8 Abs. 2 Bst. h der UeB aBV; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100), das heisst insbesondere dazu dienen, steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen (einschliesslich Leistungen, für deren Versteuerung optiert wurde) zu erbringen (Art. 29 Abs. 2 Bst. a bis c MWSTV). Dienen die bezogenen Leistungen anderen, namentlich nicht geschäftlichen Zwecken, so ist kein

Vorsteuerabzug möglich. Dasselbe gilt, wenn sie dazu verwendet werden, von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze (Art. 14 MWSTV) zu erbringen (vgl. Art. 13 MWSTV). Verwendet der Mehrwertsteuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV). Die Vorsteuer wird nur insoweit zum Abzug zugelassen als die bezogenen

Leistungen auf die zum Abzug berechtigende Verwendung entfallen. Die Kürzung des Vorsteuerabzugs ist dabei entsprechend dem Verhältnis der effektiven Verwendung durchzuführen. Sämtliche Aufwendungen und Investitionen sind aufgrund ihrer Verwendung entweder den steuerbaren oder den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Tätigkeiten zuzuordnen. Dabei ist für jeden einzelnen Gegenstand und jede Dienstleistung soweit möglich aufgrund von betriebswirtschaftlichen, sachgerechten Kriterien eine direkte Zuordnung vorzunehmen. Soweit dies nicht möglich ist, muss die Zuordnung mithilfe von Schlüsseln erfolgen, welche auf betrieblich-objektiven Kriterien beruhen (z. B. Fläche, Volumen, Umsätze, Lohnsumme, usw.; Merkblatt Nr. 21 der ESTV vom 15. Dezember 1995 zur Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung[138], Ziff. 3.1; vgl. auch Rz. 862 der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer [Wegleitung 2001][139]). Vereinfachungen der Vorsteuerkorrektur können in Anspruch genommen werden, wenn Gegenstände oder Dienstleistungen teilweise für eine steuerbare Tätigkeit und teilweise für eine in der Gewährung von Krediten (Zinseinnahmen) und im Verkauf von Wertpapieren usw. bestehende von der Mehrwertsteuer ausgenommene Tätigkeit verwendet

werden. Dividendenerlöse gelten überhaupt nicht als Umsatz im Sinne der Mehrwertsteuerverordnung und bewirken keine Vorsteuerkorrektur für gemischt verwendete Gegenstände und Dienstleistungen, sofern der Unternehmenszweck nicht unter anderem im Halten von Beteiligungen besteht (Merkblatt Nr. 24 der ESTV vom 15. Dezember 1995 über Vereinfachungen für die Vorsteuerkorrektur bei von der Steuer ausgenommenen Umsätzen aus Nebentätigkeiten [Merkblatt 24][140], Ziff. 3.2; vgl. auch Rz. 862 der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997]). Die Vorsteuer auf Gegenständen und Dienstleistungen, welche ausschliesslich einer steuerbaren Leistung zugeordnet werden können, darf - mit Ausnahme der Steuerbeträge auf den in Art. 30 MWSTV genannten Ausgaben - vollständig abgezogen werden (Merkblatt 24, Ziff. 3.1).

bb. Damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen erforderlich. Der Lieferung oder Dienstleistung muss eine Gegenleistung gegenüberstehen (vgl. Art. 4 MWSTV). Die Annahme eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen).

Die Mehrwertsteuer wird gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 26 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer [WUB], BS 6 173). Als nahestehend gelten nach der Verwaltungspraxis Personen, die an der Firma beteiligt sind (z. B. Aktionäre, Genossenschafter, Teilhaber von Personengesellschaften), sowie liierte Unternehmen (z. B. aufgrund enger Verbindung wie Konzernzugehörigkeit oder aufgrund vertraglicher, wirtschaftlicher oder personeller Beziehungen; Rz. 433b der Wegleitung 1997). Die SRK hat mit Entscheid vom 16. Februar 2000 die Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV bejaht und sie hat festgehalten, dass es im konkreten Falle keinem Zweifel unterliege, dass eine Person als Mehrheitsaktionär und einziger Verwaltungsrat der damaligen Beschwerdeführerin als nahestehende Person zu betrachten sei (veröffentlicht in VPB 64.81 S. 909 ff. E. 5c-e).

cc. (Selbstveranlagungsprinzip und Ermessenstaxation, vgl. VPB 63.27 E. 3)

c. Die ESTV stützt sich im vorliegenden Falle in erster Linie auf Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV, indem sie geltend macht, die Beschwerdeführerin habe der ihr nahestehenden Z AG zu tiefe Honorare verrechnet, was - gestützt auf die genannte Bestimmung - zu korrigieren sei. Ob die Z AG überhaupt als eine der Beschwerdeführerin nahestehende Person gelten kann, ist indessen strittig. Fest steht einzig, dass die Ehefrau des Mehrheitsaktionärs der Beschwerdeführerin Minderheitsaktionärin der Z AG ist. Wie es sich damit genau verhält, kann aber offen gelassen werden, da aufgrund der gesamten Umstände im vorliegenden Falle davon auszugehen ist, dass die - zweifellos gegebene - Diskrepanz zwischen den Honorarerträgen der Beschwerdeführerin und den ihr von der Y AG verrechneten, zur Erzielung dieser Umsätze dienenden Aufwendungen ihre Ursache nicht auf der Ertragsseite, sondern auf der Aufwandseite hat. Auch wenn die hinter der Beschwerdeführerin stehenden Personen an der Z AG in gewissem - mehr oder weniger grossem - Ausmasse beteiligt sind, üben offensichtlich daneben auch Dritte einen massgebenden Einfluss auf diese Gesellschaft aus. Es erscheint daher als unwahrscheinlich, dass die Beschwerdeführerin durch Fakturierung zu

geringer Honorare Gewinnverschiebungen von über Fr. 200'000.- pro Jahr (1995 und 1996) bzw. rund Fr. 90'000.- (1997) zu Gunsten der Z AG hätte vornehmen sollen. Dies gilt um so mehr als andererseits erhebliche Beträge in Form von Darlehenszinsen in umgekehrter Richtung (von der Z AG an die Beschwerdeführerin) geflossen sind. Demgegenüber bestand offensichtlich ein Interesse daran, Gewinne von der - von denselben Personen beherrschten - Y AG zur Beschwerdeführerin zu verschieben. Der Inspektor der ESTV, welcher die Steuerkontrolle vom 11. Mai 1998 durchgeführt hat, hielt in seinem Beiblatt zum Kontrollbericht denn auch fest, nach Auskunft des Treuhänders der Beschwerdeführerin habe man die Y AG mit diesen Verrechnungen in die Gewinnzone bringen wollen (wegen Bankdarlehen, usw.). Dabei dürften wohl auch gewinnsteuerliche Überlegungen eine Rolle gespielt haben (Vermeidung einer Situation, in der die eine Unternehmung steuerlich nicht verrechenbare Verluste ausweist und die andere steuerbare Gewinne erzielt; eventuell Wahrung der Möglichkeit, Gewinne mit früheren Verlusten verrechnen zu können [Y AG]). Die SRK gelangt daher zur Überzeugung, dass eine allfällige Korrektur die Aufwandseite betreffen muss. Im Folgenden ist

daher zu prüfen, ob eine Korrektur des Vorsteuerabzugs der Beschwerdeführerin unter den gegebenen Umständen zulässig bzw. erforderlich ist.

d. Das Recht der Mehrwertsteuerverordnung kennt keine mit Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV vergleichbare Vorschrift für die Aufwandseite. Dennoch erweist sich eine entsprechende Korrektur als zulässig (und geboten), wenn wie im vorliegenden Falle dem Bezüger einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Leistung seitens des ihm nahestehenden Leistungserbringers ein zu hoher Betrag in Rechnung gestellt wird. Gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV darf der Vorsteuerabzug nur vorgenommen werden, wenn und soweit der mehrwertsteuerpflichtige Empfänger die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen für einen in Art. 29 Abs. 2 MWSTV genannten Zweck verwendet, das heisst insbesondere mittels der bezogenen Leistungen seinerseits steuerbare Lieferungen ausführt, steuerbare Dienstleistungen erbringt oder Umsätze, für deren Versteuerung optiert wurde, tätigt (Art. 29 Abs. 2 Bst. a bis c MWSTV). Zudem ist, wie bereits gesagt, ein Austausch von Leistungen notwendig, damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt. Der Lieferung oder Dienstleistung muss eine Gegenleistung gegenüberstehen (vgl. E. b/bb hievore). Dies ist nun aber insoweit nicht der Fall, als für zwischen nahestehenden Personen erbrachte Leistungen mehr bezahlt wird als

was unter unabhängigen

Dritten vereinbart würde. Insoweit der vom Leistungsempfänger entrichtete Betrag dem Drittvergleich (Prinzip des «dealing at arm's length») nicht standhält, stellt er nicht die Gegenleistung im Mehrwertsteuerlichen Sinne für die erbrachten Leistungen dar.

In entsprechendem Umfang kann daher der Bezüger auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, denn soweit seine Aufwendungen den Betrag übersteigen, welchen ein unabhängiger Dritter für dieselben Leistungen bezahlen würde, dienen sie gar nicht dem Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen zu Zwecken gemäss Art. 29 Abs. 2 MWSTV; insoweit haben sie ihren Rechtsgrund nicht im Leistungsaustauschverhältnis, an welches das Mehrwertsteuerrecht anknüpft (vgl. Art. 4 MWSTV), sondern in den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen, welche zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger bzw. zwischen diesen und den an ihnen Beteiligten bestehen.

e. Die ESTV hat somit zu Recht den von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Vorsteuerabzug gekürzt. Da die Beschwerdeführerin mangels eigener Infrastruktur und eigenen Personals kaum Fixkosten hat, sondern ihr vielmehr die für die Erbringung ihrer Leistungen nötigen Ressourcen bedarfsgerecht zur Verfügung gestellt werden, ist es nicht möglich, dass die ihr von der Y AG in Rechnung gestellten Kosten den Bedingungen entsprechen, wie sie unter unabhängigen Dritten gelten würden. Hat die Beschwerdeführerin wie von ihr behauptet für ihre Leistungen marktgerechte Entgelte gefordert, so sind die verrechneten Aufwendungen offensichtlich massiv überhöht. Die Berechnung der Kürzung durch die ESTV ist als solche seitens der Beschwerdeführerin nicht bestritten worden. Sie gibt denn auch zu keinen Beanstandungen Anlass. Die Annahme einer Wertschöpfung von 5% erscheint durchaus als den Verhältnissen angemessen. Die Beschwerde ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen. Im Übrigen kann auch die Frage offen gelassen werden, ob bei der Y AG, welche ja die betreffenden Aufwandverrechnungen zu versteuern hatte, eine gegengleiche Korrektur vorzunehmen wäre, denn Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind nur die steuerlichen Folgen, welche sich für die Beschwerdeführerin selber ergeben.

5.a. Die ESTV hat schliesslich auch den Vorsteuerabzug, welchen die Beschwerdeführerin im Jahre 1995 im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Motorrades mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm (Harley Davidson FLSTC) geltend gemacht hatte, nicht akzeptiert, was zu einer Korrektur (Nachbelastung) von Fr. 1'908.- geführt hat. Gleichzeitig hat sie indessen der Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer auf den für das Motorrad abgerechneten Privatanteilen von Fr. 439.45 wieder gutgeschrieben. Die Beschwerdeführerin hält dafür, ihr Motorrad diene nach wie vor geschäftlichen Zwecken. Das Kantonale Steueramt A habe denn auch die Steuerveranlagungen der betreffenden Jahre bezüglich der direkten Steuern ohne entsprechende Aufrechnung vorgenommen und damit den Aufwand für das Motorrad, wie es heute fast bei allen Unternehmen der Bauhaupt- und -nebenbranche eingesetzt werde, als Gewinnungskosten akzeptiert. Mit der Einführung des Mehrwertsteuergesetzes per 1. Januar 2001 sei die entsprechende Beschränkung des Vorsteuerabzugsrechts entfallen, was zeige, dass die Regelung unter dem Regime der Mehrwertsteuerordnung zu Problemen geführt und die Rechtsgleichheit sowie das Willkürverbot verletzt habe. Die ESTV ist der Auffassung, Art. 30

Abs. 1 Bst. b MWSTV entspreche allgemein, aber insbesondere auch in seiner Anwendung auf den konkreten Fall, dem Willen des Verfassungsgebers, wonach nicht nur der Privatgebrauch oder -verbrauch, sondern auch der geschäftliche Endverbrauch, einen Anspruch auf Vorsteuerabzug ausschliesse. Dies gelte namentlich für Konsumausgaben, Luxusausgaben und Repräsentationsaufwendungen. Es handle sich bei der in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin geführten Maschine um eine Harley Davidson und mithin um einen Motorradtyp, der als «Rolls-Royce» unter den Motorrädern bezeichnet werde und Kultcharakter besitze. Eine solche Anschaffung auf Stufe der Unternehmung nicht als geschäftlich begründeten Aufwand, sondern als einen mit der Mehrwertsteuer zu belastenden Endverbrauch einzustufen, sei deshalb absolut sachgerecht. Dass die bestehenden Ausschlüsse gemäss Art. 30 MWSTV nicht ins Mehrwertsteuergesetz übernommen worden seien, ändere an der Gültigkeit des Ausschlusses unter dem Regime der Mehrwertsteuerordnung nichts. Jedenfalls lasse sich daraus nichts bezüglich der Rechtsgleichheit oder Willkürfreiheit schliessen, sei der Änderungswille doch nicht rechtlich, sondern nur politisch motiviert.

b.aa. Gemäss Art. 30 Abs. 1 MWSTV sind vom Vorsteuerabzugsrecht gänzlich ausgeschlossen alle Mehrwertsteuerbeträge auf Ausgaben für: a. Vergnügungen; b. Anschaffung und Unterhalt von Motorrädern mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm, Segel- und Motorbooten sowie Sportflugzeugen. Dass es sich bei dem von der Beschwerdeführerin angeschafften Motorrad der Marke Harley Davidson um ein solches mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm handelt, ist unbestritten. Offensichtlich fällt diese Anschaffung somit unter Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV. Dem Antrag der Beschwerdeführerin könnte somit einzig dann entsprochen werden, wenn dieser Bestimmung die Anwendung zu versagen wäre, weil sie, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, als verfassungswidrig zu betrachten wäre. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

bb. Das Bundesgericht hat im Urteil vom 14. März 1997 (BGE 123 II 295 ff.) den teilweisen Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht gemäss Art. 30 Abs. 2 MWSTV (in der bis 31. Dezember 1995 geltenden Fassung) auf seine Verfassungsmässigkeit hin überprüft. Dabei ist es zu den folgenden Schlüssen gekommen: Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV lege als Grundsatz fest, unter welchen Voraussetzungen ein Vorsteuerabzugsrecht bestehe. Die Vorsteuer könne auf Gegenständen und Dienstleistungen nur abgezogen werden, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige diese für steuerbare Umsätze im In- und Ausland verwende. Für Ausgaben ohne geschäftlichen Charakter bestehe kein Vorsteuerabzugsrecht. Es handle sich um eine negative Voraussetzung, die ein Vorsteuerabzugsrecht nicht entstehen lasse. Das bedeute indessen nicht, dass Ausgaben mit geschäftlichem Charakter ohne weiteres zum Vorsteuerabzug berechtigten. Anspruch auf Vorsteuerabzug hätten nur diejenigen Unternehmen, die der Mehrwertsteuerpflicht unterstehen und als solche registriert sind. Damit ein Vorsteuerabzugsrecht bestehe, sei zudem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für «steuerbare Umsätze» verwendet würden, wie sich dies aus Art. 8 Abs. 2 Bst. h

UeB aBV ausdrücklich ergebe. Geschäftlich begründete Ausgaben, die nicht im Zusammenhang mit steuerbaren Lieferungen stehen, würden nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. (...) Der (von der Vorinstanz vorgenommene) Vergleich der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben mit «geschäftlichem Charakter» mit den «geschäftsmässig begründeten Aufwendungen» im Recht der direkten Bundessteuer wecke Bedenken. Daraus seien keine Anhaltspunkte für die Bestimmung des Umfangs der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben zu gewinnen. Den beiden Steuern würden unterschiedliche Besteuerungsziele zugrunde liegen. (...) Wegen der anders gearteten Steuersysteme liessen sich bei der Mehrwertsteuer die «Ausgaben mit geschäftlichem Charakter» nicht nach einkommenssteuerrechtlichen Kriterien bestimmen (BGE 123 II 303 ff. E. 6a und b). (...) Die Mehrwertsteuer sei eine Verbrauchssteuer, die den Endverbraucher belasten solle. Der verfassungsmässigen Umschreibung der Mehrwertsteuer lasse sich nicht entnehmen, was Endverbrauch sei. Verbrauch werde im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer nicht im Sinne eines physischen Verzehrs, sondern als Einkommensverwendung für den Erwerb von Gütern und Dienstleistungen für den persönlichen Gebrauch definiert.

Der Endverbrauch sei grundsätzlich privat, doch sei das nicht zwingend. Gewisse - aus der Sicht des Einkommenssteuerrechts - geschäftliche Ausgaben könnten für Tätigkeiten erfolgen, die ausserhalb des Unternehmenszwecks liegen, das heisst für die

betriebliche Leistungserstellung nicht unmittelbar notwendig seien. Dazu würden namentlich alle Ausgaben gehören, die durch die geschäftliche Tätigkeit veranlasst seien, aber die Lebensführung der Begünstigten berühren. Inwieweit ein Endverbrauch auf der Stufe des steuerpflichtigen Unternehmens besteuert werde, hänge letztlich von der Regelung über den Vorsteuerabzug ab: Soweit ein Vorsteuerabzug nicht gegeben sei, bleibe der Unternehmer mit den Vorsteuern belastet, so dass ein «Verbrauch» unter Umständen bereits in der Unternehmenssphäre erfolge. Der Gesetzgeber habe es in der Hand, durch Regelung des Vorsteuerabzugsrechts den Verbrauchsbegriff enger oder weiter zu fassen. Er könne das Vorsteuerabzugsrecht einschränken oder gänzlich ausschliessen, sofern er der Auffassung sei, dass ein «Verbrauch» bereits auf der Stufe des mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmens stattfinde. Dem Gesetzgeber (wie auch dem Bundesrat als Verordnungsgeber, solange er anstelle des Gesetzgebers tätig

werde) könne schwerlich vorgeworfen werden, er habe (damit) gegen «systemimmanente Prinzipien» des Mehrwertsteuerrechts oder gegen die Verfassung verstossen, wenn er dafür vernünftige Gründe anführen könne und eine Regelung treffe, die gerecht und rechtsgleich ausgestaltet sei und insbesondere die Wettbewerbsneutralität achte. Dies treffe auch für die in Art. 30 Abs. 2 MWSTV erwähnten Ausgaben zu. Verbrauch durch eine Unternehmung könne auch vorliegen, wenn sie Güter oder Dienstleistungen in einer Art verwende, wie das im Rahmen des Privatverbrauchs der Fall sein könne (BGE 123 II 307 f. E. 7a).

c. In Anbetracht dieser Praxis des Bundesgerichts, welche sich ohne weiteres auch auf die Fälle des Ausschlusses des Vorsteuerabzugsrechts gemäss Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV übertragen lässt, ist klar, dass es für die Beurteilung der Zulässigkeit dieser Regelung entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht darauf ankommen kann, ob die für die Veranlagung der direkten Steuern zuständigen Behörden die entsprechenden Ausgaben als geschäftsmässig begründeten Aufwand akzeptieren oder nicht. Selbst wenn die Anschaffung eines schweren Motorrades der Marke «Harley Davidson» tatsächlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand im Sinne des Rechts der direkten Steuern angesehen werden könnte, was hier offen gelassen werden kann, würde dies nichts daran ändern, dass im Sinne der dargestellten Rechtsprechung des Bundesgerichts jedenfalls ein sogenannter «Endverbrauch in der Unternehmenssphäre» vorliegt. Wie die ESTV im angefochtenen Entscheid zu Recht festgehalten hat, handelt es sich bei einem schweren Motorrad um ein Luxusobjekt, das überdies nur beschränkt geschäftlich sinnvoll einsetzbar ist und abgesehen davon soweit ersichtlich ohne irgendwelche Nachteile durch ein anderes Fahrzeug (Motorrad mit maximal 125 ccm oder

Personenwagen) ersetzt werden könnte. Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass anlässlich der Beratungen der Verfassungsartikel betreffend die Mehrwertsteuer seinerzeit ausdrücklich gesagt wurde, für eindeutige Konsumausgaben, Luxusausgaben und Repräsentationsaufwendungen solle kein Vorsteuerabzug möglich sein (Bericht Matthey, AB 1993 N 336). Es kann unter diesen Umständen nicht die Rede davon sein, dass der Ausschluss von Ausgaben für die Anschaffung von Motorrädern mit mehr als 125 ccm vom Vorsteuerabzugsrecht durch den Verordnungsgeber, dem anerkanntermassen ein erheblicher Entscheidungsspielraum zusteht, die Verfassung verletzen würde. Insbesondere liegt auch kein Verstoß gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit vor, trifft doch die Regelung alle mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen mit gleichen Ausgaben in gleicher Weise (vgl. BGE 123 II 312 E. 7c). Demnach ist die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

6. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

[135] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik, Publikationen, CH-3003 Bern.

[136] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztörstr. 50, CH-3003 Bern.

[137] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztörstr. 50, CH-3003 Bern.

[138] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztörstr. 50, CH-3003 Bern.

[139] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztörstr. 50, CH-3003 Bern.

[140] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztörstr. 50, CH-3003 Bern.

Dokumente der SRK