

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 20. Januar 2003 in Sachen X AG [SRK 2001-165])

Mehrwertsteuer. Übergangsrecht. Zeitpunkt einer Teilleistung (Art. 84 Abs. 4 MWSTV). Anwendbares Verfahrensrecht (Verfahrenskosten).

- Massgebliches Kriterium für die Frage nach dem anwendbaren Recht auf die Teilleistung gemäss Art. 84 Abs. 4 MWSTV ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung (E. 2a/cc). Ohne Belang sind dagegen der Zeitpunkt etwa der Fälligkeit der Gegenleistung oder derjenige der Fakturierung der Leistung bzw. der Vereinnahmung des Entgelts (E. 3b).

- Eine Teilleistung liegt vor, wenn der bereits ausgeführte Teil der Gesamtleistung die erforderlichen objektiven Tatbestandsvoraussetzungen, die wesentlichen Charakteristika, einer mehrwertsteuerlichen Leistung erfüllt (E. 2a/dd). Im vorliegenden Fall sind sämtliche Voraussetzungen erfüllt (E. 3a und b).

- Ist das Rechtsverhältnis während der Geltungsdauer des alten Rechts entstanden (mit dem ersten Entscheid) und erfolgt nur der Einspracheentscheid nach dem 1. Januar 2001, so richten sich die Verfahrenskosten nach altem Recht (E. 4).

Taxe sur la valeur ajoutée. Droit transitoire. Moment d'une prestation partielle (art. 84 al. 4 OTVA). Droit de procédure applicable (frais de procédure).

- Le critère déterminant pour répondre à la question du droit applicable à la prestation partielle selon l'art. 84 al. 4 OTVA est celui du moment de la fourniture de prestation (consid. 2a/cc). Sont par contre sans conséquences le moment de l'exigibilité de la contre-prestation ou celui de la facturation de la prestation, respectivement celui de l'encaissement de la contre-prestation (consid. 3b).

- On est en présence d'une prestation partielle lorsque la partie déjà exécutée de la prestation globale remplit les conditions de fait objectives nécessaires, les caractéristiques essentielles, d'une prestation au sens de la TVA (consid. 2a/dd). En l'espèce, toutes les conditions sont réunies (consid. 3a et b).

- Lorsque le rapport juridique est né sous l'empire de l'ancien droit (avec la décision initiale) et que seule la décision sur opposition est rendue après le 1er janvier 2001, les frais de procédure sont régis par l'ancien droit (consid. 4).

Imposta sul valore aggiunto. Diritto transitorio. Momento di una prestazione parziale (art. 84 cpv. 4 OIVA). Diritto procedurale applicabile (costi di procedura).

- Il criterio decisivo per stabilire il diritto applicabile ad una prestazione parziale secondo l'art. 84 cpv. 4 OIVA è il momento della fornitura della prestazione (consid. 2a/cc). Non sono invece rilevanti il momento dell'esigibilità della controprestazione né quello della fatturazione della prestazione risp. dell'incasso (consid. 3b).

- Vi è una prestazione parziale se la parte già eseguita della prestazione totale soddisfa le condizioni di fatto oggettive necessarie, le caratteristiche essenziali, di una prestazione ai sensi dell'IVA (consid. 2a/dd). Nella fattispecie sono realizzate tutte le condizioni (consid. 3a e b).

- Se il rapporto giuridico è nato sotto il diritto previgente (con la decisione iniziale) e la decisione su opposizione viene resa dopo il 1° gennaio 2001, i costi di procedura vengono stabiliti secondo il diritto previgente (consid. 4).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X AG (vormals Y AG bzw. Z AG) ist mit Wirkung ab 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Ihre Rechtsvorgängerinnen waren Grossisten im Sinne des Warenumsatzsteuerrechts und als solche bis Ende 1994 im entsprechenden Register der ESTV eingetragen.

B. Mit «Generalunternehmer-Vertrag» vom 18. September 1992 (hienach Vertrag) verpflichtete sich die Z AG gegenüber der P. AG, als Generalunternehmerin das Teilprojekt B.-System für den Postzahlungsverkehr im Rahmen des Gesamtprojektes K. der damaligen Post-, Telefon- und Telegrafnenbetriebe (PTT) zu erstellen. Das Teilprojekt bestand aus der Belegdatenerfassung mit dem gesamten Imageprozessing zur Automation des Postzahlungsverkehrs. Gestützt auf diesen Generalunternehmer-Vertrag bzw. dessen Nachtrag 1 vom 12. September 1994 erbrachte die Z AG der P. AG (nicht Warenumsatzsteuer-Grossistin) diverse Hard- und Softwarelieferungen.

Die für diese Leistungen ausgestellten Rechnungen enthielten bis zum 31. Dezember 1994 jeweils den Vermerk «inkl. 6.2% WUST». Am 14. Dezember 1994 fakturierte die Z AG ferner einen «Rückbehalt» im Betrag von Fr. 1'525'000.- «inkl. 6.2% WUST». Ein Jahr später wurde ein weiterer «Rückbehalt» zum gleichen Betrag «inkl. 6.5% MWST» in Rechnung gestellt.

C. Im Anschluss an ihre Steuerkontrolle bei der P. AG forderte die ESTV von der Y AG (vormals: Z AG) betreffend die Perioden 1/93-4/94 Fr. 855'835.- Warenumsatzsteuer nebst Verzugszins nach. Die Nachforderung ergab sich aus dem Vorhalt, die Steuerpflichtige habe die Leistungen zu 6.2% (bzw. 6.5%), statt zu 9.3% versteuert.

Mit Schreiben vom 14. April 1999 liess die X AG die Nachforderung in einem Teilbetrag (Fr. 129'757.65 Steuer auf «Rückbehalt» in Höhe von Fr. 1'525'000.-) bestreiten. Sie habe gegenüber dem Leistungsumfang gemäss Generalunternehmer-Vertrag vom 18. September 1992 zusätzliche Leistungen an die P. AG vereinbart. Diese Zusatzleistungen seien im Nachtrag 1 vom 12. September 1994 vertraglich geregelt und nach dem 1. Januar 1995 erbracht worden. Es handle sich dabei um keinerlei Garantieleistungen wie die ESTV annehme. Der «Rückbehalt» von Fr. 1'525'000.- sei folglich nicht als Rückbehalt für Leistungen im Jahre 1994, sondern als Entgelt für zusätzliche Leistungen, erbracht im Jahre 1995, zu betrachten. Geschuldet sei daher nicht 9.3% Warenumsatzsteuer auf diesen Leistungen, sondern 6.5% Mehrwertsteuer. Diese Leistungen habe sie denn auch entsprechend im Jahre 1995 zum anwendbaren Satz deklariert.

Am 12. November 1999 liess die X AG die Nachforderung auch im Restbetrag von Fr. 726'077.85 beanstanden. Die ESTV habe zu Unrecht die Warenumsatzsteuer mittels Multiplikatorendifferenz zwischen 9.3% und 6.2% auf Fr. 27'186'800.- nachgefordert.

Ihre Leistungen seien als werkvertragliche Lieferungen zu qualifizieren. Werkvertragliche Lieferungen galten gemäss Verwaltungspraxis zum Warenumsatzsteuerrecht als im Zeitpunkt der Erstellung des Abnahmeprotokolls als erbracht. Ihre Arbeiten seien am 6. Februar 1996 abgenommen worden mit der Folge, dass sie im Jahre 1996 als erbracht gelten und dem Mehrwertsteuerrecht unterliegen würden, nicht aber dem Warenumsatzsteuerrecht. Es sei daher eine Aufrechnung nur der Differenz zwischen 6.2% und 6.5% zulässig. Ferner sei auf die Verzugszinsforderung auf Fr. 855'835.50 zu verzichten.

D. Mit Entscheid vom 3. April 2000 bestätigte die ESTV die Nachforderung in Höhe von Fr. 855'835.- Warenumsatzsteuer nebst Verzugszins für die Steuerperioden 1/93-4/94.

Am 11. Mai 2000 liess die X AG dagegen Einsprache mit den Anträgen erheben, die Aufrechnung der Warenumsatzsteuer-Multiplikatorendifferenz zwischen 9.3% und 6.2% auf Fr. 27'186'800.- sei aufzuheben und auf dem erwähnten Betrag lediglich die Differenz zwischen dem angewendeten Warenumsatzsteuer-Satz von 6.2% und dem anwendbaren Mehrwertsteuer-Satz nachzuerheben; auf die Warenumsatzsteuer-Nachforderung von 9.3% auf Fr. 1'525'000.- sei zu verzichten und der Rechnungsbetrag einzig mit Mehrwertsteuer von 6.5% zu belasten; auf die Erhebung von Verzugszinsen auf dem Warenumsatzsteuerbetrag sei zu verzichten.

E. Mit Einspracheentscheid vom 30. August 2001 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Nachforderung im Betrag von Fr. 855'835.- Warenumsatzsteuer zuzüglich Verzugszins.

Am 1. Oktober 2001 lässt die X AG Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV führen und die nachfolgenden Anträge stellen:

«1. Die Aufrechnung der Warenumsatzsteuer-Multiplikatorendifferenz zwischen 9.3% und 6.2% auf Fr. 27'186'800.- sei aufzuheben und auf dem erwähnten Betrag lediglich die Differenz zwischen dem angewendeten Warenumsatzsteuer-Satz von 6.2% und dem anwendbaren Mehrwertsteuer-Satz nachzuerheben.

2. Die Warenumsatzsteuer-Nachforderung von 9.3% auf Fr. 1'525'000.- sei aufzuheben und der Rechnungsbetrag einzig - wie auf der Faktura berechtigt ausgewiesen - mit Mehrwertsteuer von 6.5% zu belasten.

3. Auf die Erhebung von Verzugszinsen auf der Warenumsatzsteuerforderung sei zu verzichten.

4. Die Überwälzung der Kosten für das Entscheid- und Einspracheverfahren sei aufzuheben. - unter Kosten- und Entschädigungsfolgen -»

F. Mit Vernehmlassung vom 16. November 2001 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1. Am 1. Januar 2001 ist das neue Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, der sich über die Zeit des Übergangs vom Warenumsatzsteuerrecht zum altrechtlichen Mehrwertsteuerrecht (gemäss der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], AS 1994 1464) erstreckte, richtet sich indessen grundsätzlich noch nach bisherigem Recht (Art. 93 und 94 MWSTG; s. aber E. 4b hienach). Namentlich richtet sich die im Streit liegende Frage, ob auf den vorliegenden Sachverhalt Warenumsatzsteuerrecht oder aber Mehrwertsteuerrecht anwendbar ist, nach dem Übergangsrecht der alten Mehrwertsteuerverordnung. Unabhängig davon, ob für den vorliegenden Sachverhalt Warenumsatz- und/oder Mehrwertsteuerrecht zur Anwendung gelangt (s. Art. 83 f. MWSTV; E. 2 und 3 hienach), ist die Zuständigkeit der SRK zur Behandlung der Beschwerde gegeben (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021 in Verbindung mit Art. 53 MWSTV bzw. Art. 6 Abs. 3 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer [WUSTB], BS 6 173). (...)

2.a.aa. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) beauftragte 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 der Übergangsbestimmungen (UeB) der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV[16]) 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 (BGE 123 II 390 ff.).

bb. Nach der Mehrwertsteuerverordnung ist das Warenumsatzsteuerrecht unter Vorbehalt von Art. 84 MWSTV weiterhin auf alle während dessen Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Das Gleiche gilt auch, wenn das Entgelt für eine vor dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung ausgeführte Lieferung erst nach diesem Zeitpunkt vereinnahmt wird (Art. 83 Abs. 1 und 2 MWSTV). Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab dem 1. Januar 1995 getätigt werden (Art. 84 Abs. 1 MWSTV). Leistungen, die teilweise vor Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung 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). Dieses Übergangsrecht wurde in mehreren Anwendungsfällen dem Grundsatz nach als mit der Verfassung vereinbar erklärt (BGE 123 II 393 ff., vgl. auch BGE 123 II 443 ff.; Entscheid der SRK vom 19. Juli 2000, publiziert in VPB 65.23 E. 3).

cc. Damit auf eine intertemporalrechtliche Teilleistung noch das Warenumsatzsteuerrecht anwendbar ist, setzt der Ordnungsgeber mit Art. 84 Abs. 4 MWSTV voraus, dass sie vor Inkrafttreten des neuen Rechts erbracht worden ist. Er stellt also massgeblich auf den Zeitpunkt der Teilleistung ab (BGE 123 II 397; Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 1169). Ferner schreibt er vor, dass der Erbringer die Leistung per 31. Dezember 1994 verbucht

hat (Entscheid der SRK vom 19. Juli 2000, a.a.O., E. 4b).

dd. Eine Teilleistung liegt vor, wenn der bereits ausgeführte Teil der Gesamtleistung die erforderlichen objektiven Tatbestandsvoraussetzungen, die wesentlichen Charakteristika, einer mehrwertsteuerlichen Leistung erfüllt (nicht publizierter Entscheid der SRK vom 28. September 2001 [SRK 2001-017], E. 3a). Namentlich muss der Teilleistung eine Gegenleistung gegenüberstehen, ist doch die Entgeltlichkeit unabdingbare Tatbestandsvoraussetzung für die Steuerbarkeit einer Leistung (Art. 4 Bst. a und b MWSTV).

Die Teillieferung setzt ferner voraus, dass dem Empfänger die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über den teillieferten Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV; Art. 15 Abs. 1 WUSTB). Verfügungsmacht über einen Gegenstand im Sinne des Mehrwertsteuerrechts kommt dem Abnehmer dann zu, wenn er wie ein Eigentümer über ihn verfügen kann, ihn also entweder selber verbrauchen oder gebrauchen oder aber in eigenem Namen auf eine weitere Wirtschaftsstufe übertragen, ihn in eigenem Namen veräussern kann. Auch wenn in den meisten Fällen Eigentum und Besitz im zivilrechtlichen Sinne übergehen, kommt es allein darauf nicht an, sondern auf eine wirtschaftliche Verfügungsmacht, denn das Verschaffen der Verfügungsmacht stellt einen Vorgang des wirtschaftlichen Verkehrs dar (Entscheid der SRK vom 28. September 2001, a.a.O., E. 3a und b; BGE 118 Ib 308; vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 107 f.; Rivier/Rochat, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 40 f.).

Werden am Gegenstand Arbeiten besorgt (z. B. gestützt auf einen Werkvertrag), muss dieser abgeliefert sein (Art. 5 Abs. 2 Bst. a MWSTV; Art. 15 Abs. 2 MWSTV). Durch den Werkvertrag verpflichtet sich der Unternehmer zur Herstellung eines Werkes und der Besteller zur Leistung einer Vergütung (Art. 363 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR], SR 220). Als Werkvertrag gilt auch der so genannte Werklieferungsvertrag, gemäss welchem der Lieferant individuell bestimmte Sachen aus eigenem Material herstellt und dem Besteller übereignet (Art. 365 Abs. 1 OR; Peter Gauch, Der Werkvertrag, Zürich 1996, Rz. 82, 123). Abgeliefert im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist ein Werk dann, wenn der Unternehmer es für den Besteller erkennbar als beendet bezeichnet, d. h. in dem Zeitpunkte, da der Erbringer dem Besteller die hergestellte Ware übergibt oder zu seiner Verfügung freigibt (Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 22 472; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, Rz. 299). Bei der Teillieferung verlangt das steuerliche Tatbestandselement «Ablieferung», dass der Gegenstand wenigstens teilweise als abgeliefert gilt (Entscheid der SRK vom 28. September 2001, a.a.O., E. 3c).

b. Als Engroslieferung des Warenumsatzsteuerrechts gilt die Lieferung von Waren für den Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken (Art. 15 Abs. 3 WUSTB). Wird sie an Grossisten erbracht, ist sie von der Warenumsatzsteuer befreit (Art. 14 Abs. 1 Bst. a WUSTB). Ansonsten ist sie zu 9.3% zu versteuern (Art. 19 Abs. 1 Bst. b WUSTB). Als Detaillieferungen gelten alle Lieferungen, die keine Engroslieferungen sind (Art. 19 Abs. 2 WUSTB). Ihr Steuersatz beträgt 6.2% (Art. 19 Abs. 1 Bst. a WUSTB).

3.a. Im vorliegenden Fall verpflichtete sich die Beschwerdeführerin gegenüber der P. AG, als Generalunternehmerin das Teilprojekt B. zu realisieren. Dazu gehörten insbesondere 12 Belegdaten-Erfassungssysteme mit je 16 Nachbearbeitungsplätzen, verteilt auf die 6 Verarbeitungszentren des Postzahlungsverkehrs, 1 «Network Control Center System», Basis-, Standard und Individualsoftware sowie die dazugehörigen Dienstleistungen. Die Parteien vereinbarten einen Zahlungsplan mit verschiedenen Teilzahlungen, die alle noch vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuerrechts zu leisten waren. Ausserdem waren die Teilzahlungen nur zu leisten, wenn «die entsprechenden Abnahmen erfolgreich durchgeführt bzw. die Arbeiten gehörig geleistet worden sind». Einzig die vereinbarten Vorauszahlungen für die Belegleser waren an keine solchen Bedingungen geknüpft. Zwecks Sicherstellung vereinbarten die Parteien ferner einen «Rückbehalt» (Fr. 3'050'000.-) bis zum Zeitpunkt der erfolgreichen Abnahme der letzten Leistung. Zwischen dem 22. Januar 1993 und dem 6. Dezember 1994 stellte die Beschwerdeführerin der P. AG gemäss Teilzahlungsplan für erbrachte Leistungen und Lieferungen diverse Rechnungen (Gesamtsumme: Fr. 25'661'800.-) unter den Titeln «(Belegleser) 1. Vorauszahlung», «(Belegleser) 2. Vorauszahlung», «4. Zahlung Projektarbeit und Applikation», «1. Teil HW/Standart-SW/Inst. K.», «2. Teil Hardware/Standart-Software/Installation K.», «5. Zahlung Projektarbeit und Applikation», «3. Teil Hardware/Standart-Software/Installation K.», «6. Zahlung Projektarbeit und Applikation», «7. Zahlung Projektarbeit und Applikation», «Automatisierung PZV: K.», «Vorbereitung 4 Tage inkl. Dokumentationsvorbereitung/Ausbildung/Begleitung bei 2 Systemen». Am 14. Dezember 1994 sowie ein Jahr später stellte die Beschwerdeführerin schliesslich je die Hälfte des vereinbarten «Rückbehaltes» in Rechnung (2 x Fr. 1'525'000.-). Diese Leistungen bzw. das entsprechende Gesamtentgelt in Höhe von Fr. 28'711'800.- (Fr. 25'661'800.- + Fr. 3'050'000.-) bildeten Berechnungsgrundlage der Ergänzungsabrechnung (EA) der ESTV vom 22. Dezember 1998 im Betrag von Fr. 855'835.- Warenumsatzsteuer zuzüglich Verzugszins.

Die ESTV hält dafür, bei diesen Leistungen handle es sich um eine eigenständige, vor dem 1. Januar 1995 abgeschlossene Lieferung im Sinne von Art. 15 WUSTB, mithin um eine zu 9.3% zu versteuernde Engroslieferung des Warenumsatzsteuerrechts. Die Beschwerdeführerin hält im Wesentlichen (ausführlich: E. d hienach) entgegen, für die Bestimmung des anwendbaren Rechts sei der Zeitpunkt der Abnahme des gelieferten Werkes massgebend. Diese sei im vorliegenden Fall zusammen mit der Abnahme des Gesamtprojekts K. erfolgt, also am 6. Februar 1996. Auf ihre Leistungen sei daher vollumfänglich Mehrwertsteuerrecht anzuwenden.

Zum Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens gehören einzig die beschwerdeführerischen Leistungen, welche Grundlage der angefochtenen EA bilden. Diese sind unbestrittenermassen steuerbar. Strittig ist aber, welcher Steuersatz zur Anwendung gelangt. Es ist darüber zu befinden, ob Warenumsatz- oder Mehrwertsteuerrecht anwendbar ist. Unbestrittenermassen haben die vertraglich vereinbarten Leistungen der Beschwerdeführerin noch im zeitlichen Geltungsbereich der Warenumsatzsteuer begonnen. Allerdings hat sie in einem Fall die Rechnung erst nach dem 1. Januar 1995 gestellt, mithin nach Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung. Auch hat die Leistungsempfängerin einen kleinen Teil des Leistungsentgelts erst nach dem Systemwechsel entrichtet. Folglich liegt ein übergangsrechtlicher Sachverhalt vor, der nach den Übergangsbestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung zu beurteilen ist (E. 2a hievior). Nicht im Streit liegt ferner, dass das Projekt B. erst nach dem 1. Januar 1995 fertiggestellt worden ist. Die Leistungen erfolgten somit teilweise vor und teilweise nach Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung. Deren steuerliche Beurteilung hat folglich nach Art. 84 Abs. 4 MWSTV zu erfolgen (E. 2a/bb hievior).

b. Die zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Teilleistungen (gegen Entgelt in der Gesamtsumme von Fr. 25'661'800.-) erfüllen sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen von umsatzsteuerlichen Leistungen.

Namentlich ist mit der Lieferung und Installation der Hardware und der Standardsoftware die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die gelieferten und installierten Teile von der Beschwerdeführerin auf die P. AG übergegangen. Denn Letztere war

unzweifelhaft berechtigt, diese Teile auf eine nächste Wirtschaftsstufe, d. h. auf die damalige PTT als Auftraggeberin des Gesamtprojektes K., zu übertragen. Für eine wirtschaftliche Verfügungsmacht der Empfängerin spricht zudem, dass sie das Entgelt für diese Teilleistungen vereinbarungsgemäss erst zu entrichten brauchte, wenn die entsprechenden Abnahmen erfolgreich durchgeführt bzw. die Arbeiten gehörig geleistet worden sind (E. a hievor). Für die Belegleser galt diese Zahlungsvoraussetzung zwar nicht. Dennoch wäre die Annahme verfehlt, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Belegleser sei nicht an die Empfängerin übergegangen. Denn die zweite Vorauszahlung für die Belegleser war erst zu bezahlen, als u. a. das Abnahmeprotokoll der Lieferungen mitunter durch die Empfängerin unterzeichnet und das Eigentum an mindestens 50% der Belegleser an die Empfängerin übertragen worden war. Auch kann gesagt werden, dass die Teilleistungen als «abgeliefert» galten, soweit es sich um

Werklieferungen handelte (s. E. 2a/dd hievor). Denn es ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Teile erkennbar als beendetigt bezeichnete bzw. zur Verfügung der Leistungsempfängerin freigab, ansonsten es zu keinerlei «erfolgreichen Abnahmen» durch die Bestellerin vor ihren Teilzahlungen gekommen wäre. Die übrigen Teilleistungen wie Projektarbeiten und Applikationen, Dokumentationsvorbereitung, Ausbildung sowie Systembegleitung haben mit der Verrichtung als erbracht zu gelten. An dieser Würdigung ändert entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nichts, dass zum Zeitpunkt der Erbringung der Teilleistungen, das Projekt B. (als Gesamtleistung der Beschwerdeführerin) noch nicht vollendet oder vollständig funktionsfähig bzw. «produktiv einsetzbar» war. Denn Art. 84 Abs. 4 MWSTV ist ja gerade dann anwendbar, wenn eine Gesamtleistung teilweise vor und teilweise nach Inkrafttreten des Mehrwertsteuerrechts erbracht wird.

Wie der vereinbarte Zahlungsplan und die hievor zitierten Fakturen aufzeigen, hatte die Leistungsempfängerin Teilzahlungen für die Teilleistungen zu entrichten. Somit ist auch das Tatbestandselement der Entgeltlichkeit für jede einzelne Teilleistung gegeben. Jeder Teilleistung kann eine individualisierte Gegenleistung zugeordnet werden. Der Umstand, dass die Leistungsempfängerin offenbar einen kleinen Teil des Entgelts erst nach dem Systemwechsel bezahlte, ist unmassgeblich. Denn auf die Vereinnahmung des Entgelts, ein allfällig nachlässiges Zahlungsverhalten des Leistungsempfängers oder auf die Fälligkeit der Gegenleistung kommt es im Übergangsrecht nicht an. Entscheidend ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung (E. 2a/cc hievor).

Ferner ist aufgrund der Aktenlage davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Teilleistungen mit Wirkung vor dem 1. Januar 1995 verbucht hat. Jedenfalls macht sie nicht geltend, sie habe - nota bene in Verletzung von obligationen- und steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften - die geleisteten Arbeiten und erbrachten Lieferungen nicht rechtzeitig verbucht.

Die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen (vgl. Art. 4-6 sowie Art. 84 Abs. 4 MWSTV) sind offensichtlich erfüllt. Die Teilleistungen der Beschwerdeführerin gelten als vor Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung erbracht. Folglich sind sie nach Massgabe des Warenumsatzsteuerbeschlusses zu besteuern (E. 2a/bb hievor). Insofern handelt es sich unbestrittenermassen um Engroslieferungen an eine Nicht-Grossistin und unterliegen dem Satz von 9.3% (E. 2b hievor). Mit Recht hat die Vorinstanz die entsprechende Differenz zur durch die Beschwerdeführerin deklarierten Warenumsatzsteuer (6.2%) nachgefordert. Die rechnerische Ermittlung der nachgeforderten Differenz wird durch die Beschwerdeführerin ebenfalls zu Recht nicht bestritten.

c. Es bleibt zu prüfen, ob die ESTV auch die beiden Teiltrückbehalte von je Fr. 1'525'000.- zu Recht in die Berechnungsgrundlage der Steuerforderung gemäss EA vom 22. Dezember 1998 mit einbezogen hat.

Die Vertragsparteien haben für die Leistungen der Beschwerdeführerin einen Festpreis vereinbart. Von dieser pauschalen Gegenleistung machte die Leistungsempfängerin einen «Rückbehalt» in Höhe von Fr. 3'050'000.- bis zum Zeitpunkt der erfolgreichen Abnahme der letzten Leistung. Aus dieser Vereinbarung geht klar hervor, dass der Rückbehalt integrierender Bestandteil der Gegenleistung für die Leistungen der Beschwerdeführerin gemäss E. a und b hievor bilden. Es besteht kein Zweifel daran, dass der Rückbehalt ursächlich mit den beschwerdeführerischen Leistungen wirtschaftlich verknüpft ist. Berechnungsgrundlage der Steuer bildet alles, was die Beschwerdeführerin für ihre Leistungen vereinnahmt hat (Art. 20 Abs. 1 Bst. a WUSTB), folglich auch der Rückbehalt in Höhe von Fr. 3'050'000.-.

Die erste Hälfte des Rückbehaltes fakturierte die Beschwerdeführerin am 14. Dezember 1994. Bezahlt wurde sie offenbar erst am 15. Juni 1995, mithin nach Inkrafttreten des Mehrwertsteuerrechts. Die zweite Hälfte wurde gar erst am 14. Dezember 1995 in Rechnung gestellt. Der Umstand, dass die Fälligkeit dieses Entgeltteils aus Sicherheitsgründen zeitlich verzögert worden ist, im vorliegenden Fall über den Systemwechsel hinaus und auch die Fakturierung teilweise erst nach Inkrafttreten des neuen Rechts erfolgte, ändert an der steuerlichen Beurteilung des Vorgangs nichts. Im Übergangsrecht wird massgeblich darauf abgestellt, dass die Teilleistungen der Beschwerdeführerin vor dem Systemwechsel als erbracht gelten (E. 2a/cc hievor), was im vorliegenden Fall zutrifft (E. b hievor). Ohne Belang sind dagegen der Zeitpunkt etwa der Fälligkeit der Gegenleistung oder der Zeitpunkt der Fakturierung der Leistung (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 1169; vgl. auch Entscheid der SRK vom 19. Juli 2000, a.a.O., E. 3b und 4a) bzw. der Vereinnahmung des Entgelts (s. auch Art. 83 Abs. 2 MWSTV).

Es ist richtig, den Zeitpunkt der Teillieferung von der Fälligkeit der Gegenleistung oder der Fakturierung der Leistung zu trennen. Die Bestimmungen über die Fakturierung (und danach richtet sich der Zeitpunkt der Gegenleistung) sowie die daran geknüpften steuerlichen Folgen (s. etwa Art. 34 MWSTV) stellen nicht Übergangsrecht, sondern definitives Recht dar. Sie schliessen nicht aus, dass für die Übergangsperiode im Zusammenhang mit Teilleistungen eine davon abweichende Ordnung getroffen werden kann (vgl. BGE 123 II 397 f.). Wäre dem nicht so, wäre dem Missbrauch Tür und Tor geöffnet für alle jene Fälle, in denen das neue Recht für den Leistungserbringer günstiger ist, namentlich im Fall von altrechtlichen Engroslieferungen an Nicht-Grossisten (9.3%). Er könnte die vor dem Systemwechsel erbrachten Leistungen absichtlich mit Verzögerung erst danach fakturieren, um missbräuchlich vom niedrigeren Satz (6.5%) zu profitieren. Das kann nicht die Absicht des Verordnungsgebers mit Art. 84 Abs. 4 MWSTV gewesen sein, weshalb er ja auch massgeblich auf den Zeitpunkt der Teillieferung abstellt.

Folglich verletzt die Vorinstanz kein Bundesrecht, wenn sie die Differenz zwischen der geschuldeten Warenumsatzsteuer (9.3%) und der durch die Beschwerdeführerin deklarierten Steuer (6.2% für die erste und 6.5% für die zweite Hälfte des Rückbehalts) nachfordert. Die rechnerische Ermittlung der nachgeforderten Differenz wird durch die Beschwerdeführerin mit Recht nicht bestritten.

d. Es bleibt auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

aa. Die Beschwerdeführerin hält dafür, auf ihre Leistungen sei ausschliesslich Mehrwertsteuerrecht anwendbar. Denn der Zeitpunkt der Lieferung falle mit dem Zeitpunkt der Abnahme des Projektes K. (6. Februar 1996) zusammen. Sie schulde ein funktionierendes System, was auch die Bereinigung von «Schnittstellen» mit anderen Teilen des Projektes K. impliziere. Die Abnahme könne erst erfolgen, wenn das Werk vollendet ist. Aus diesen Gründen falle der Zeitpunkt der Abnahme des

Teilprojekts B. mit jenem der Gesamtabnahme des Projekts K. zusammen, was die Parteien auch vereinbart hätten. Mit dem Nachtrag 1 vom 12. September 1994 hätten die Parteien den Vertrag vom 18. September 1992 abgeändert und vereinbart, dass die Abnahme des B.-Systems erst durch Abnahme des Gesamtsystems K. erfolge. Die ESTV verfallt in Willkür, wenn sie den Lieferungszeitpunkt vom Abnahmezeitpunkt trenne. Nach reichlicher Rechtsprechung, Literatur und Verwaltungspraxis zum Warenumsatzsteuerrecht komme es für den Lieferungszeitpunkt massgeblich auf die Abnahme respektive die Ablieferung an. Weil auf die Gesamtabnahme abzustellen sei, dürfe im vorliegenden Fall auch nicht von Teillieferungen ausgegangen werden.

bb. Der Beschwerdeführerin ist darin beizupflichten, dass die Abnahme des Systems B. auf einen Zeitpunkt nach Inkrafttreten des Mehrwertsteuerrechts verschoben worden ist und die Teilsystemabnahme B. unter dem Vorbehalt der noch später erfolgenden Gesamtabnahme K. steht. Mit der Behauptung, zur Bestimmung des anwendbaren Rechts sei massgeblich auf die Endabnahme des Projektes B. bzw. des Gesamtprojektes K. abzustellen, macht die Beschwerdeführerin jedoch implizite geltend, es handle sich bei ihrer Gesamtleistung um einen Dauersachverhalt. Begonnen hat dieser unbestrittenermassen im zeitlichen Geltungsbereich des Warenumsatzsteuerbeschlusses. Geendet hat er unter dem Regime der Mehrwertsteuerverordnung. Die Beschwerdeführerin verkennt nun, dass ein solcher intertemporalrechtlicher Dauersachverhalt nicht allein nach Massgabe des Warenumsatzsteuerbeschlusses beurteilt werden kann (E. 2a/bb und cc, 3a hievor). Namentlich verstrickt sie sich im Widerspruch, ihre Leistungen vollumfänglich dem Mehrwertsteuerregime unterstellen zu wollen und dabei aber einzig auf den Leistungszeitpunkt (Abnahme) gemäss Rechtsprechung, Literatur und Verwaltungspraxis zum Warenumsatzsteuerrecht abzustellen. Vielmehr regelt - wie gezeigt - das anwendbare Übergangsrecht zur Mehrwertsteuerverordnung einen eigenen Zeitpunkt der Leistung (E. 2a hievor). Unter diesem Blickwinkel kann es auf die Gesamtabnahme K. bzw. B. nicht ankommen. Ausserdem verkennt die Beschwerdeführerin, dass auch ihre Teilleistungen als abgenommen gelten (E. 3b hievor). An dieser Würdigung ändert nichts, dass die «Teillieferungen» unter «Vorbehalt der Abnahme des Gesamt-B.-Systems im Rahmen der Gesamtabnahme K.» stehen.

Mit Nachtrag 1 und dem darin geregelten Vertragsgegenstand vereinbarten die Parteien ausdrücklich eine Erweiterung des Leistungsumfanges gemäss Hauptvertrag. Für diese zusätzlichen Teilleistungen wurde ein zusätzliches Entgelt in Höhe von Fr. 334'000.- geregelt. Für jenen Teil der beschwerdeführerischen Gesamtleistung gemäss Vertrag einerseits und Nachtrag 1 andererseits, der nach Inkrafttreten des neuen Rechts erbracht worden ist, findet der Mehrwertsteuersatz Anwendung (E. 2a/bb hievor). Soweit ist der Beschwerdeführerin im Ergebnis zuzustimmen. Allerdings hat die SRK mangels Streitgegenstand nicht über solche Leistungen zu befinden. Denn Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden einzig die Leistungen gemäss EA vom 22. Dezember 1998, die gestützt auf den Vertrag und den Nachtrag 1 vor dem 1. Januar 1995 erbracht worden sind (E. 3a-c hievor).

4. Schliesslich beanstandet die Beschwerdeführerin die Verzugszins- sowie die Kostenauflegung im Einspracheentscheid.

a. Es sei nicht gerechtfertigt, Verzugszinsen zu erheben, da die nachgeforderte Warenumsatzsteuer nicht geschuldet sei. Mit Recht behauptet die Beschwerdeführerin jedoch nicht, bei Rechtmässigkeit der bestrittenen Steuernachforderung und bei deren verspäteter Einzahlung sei der Verzugszins gemäss Einspracheentscheid nicht geschuldet (s. Art. 26 Abs. 2 WUSTB). Der beschwerdeführerische Antrag, es sei auf die Erhebung von Verzugszinsen zu verzichten, erweist sich infolgedessen bereits aufgrund des Umstandes als unbegründet, dass die Warenumsatzsteuer-Nachforderung der ESTV rechtens ist (E. 3 hievor).

b.aa. Schliesslich beantragt die Beschwerdeführerin, die Überwälzung der Kosten für das Entscheid- und Einspracheverfahren sei aufzuheben. Der Einspracheentscheid sei am 30. August 2001 ergangen. Seit 1. Januar 2001 sei aber das neue Mehrwertsteuergesetz in Kraft, dessen Art. 68 vorschreibe, dass im Entscheid- und Einspracheverfahren keine Kosten zu erheben seien. Diese Regelung komme im vorliegenden Verfahren zur Anwendung mit der Folge, dass in den vorinstanzlichen Verfahren keine Kosten zu erheben seien.

bb. Das für diese Frage anwendbare Übergangsrecht ist wie folgt geregelt: Die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 93 Abs. 1 MWSTG). Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten dieses Gesetzes getätigt werden, sowie für Einfuhren von Gegenständen, die ab Inkrafttreten dieses Gesetzes zur Einfuhr abgefertigt werden (Art. 94 Abs. 1 MWSTG). Streng nach dem Wortlaut dieser Übergangsbestimmungen erscheint es unzulässig, die Kostenfrage für Verfahren betreffend Umsätze, die im zeitlichen Geltungsbereich des alten Rechts getätigt wurden, nach dem MWSTG zu beurteilen.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind indes neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchte namentlich dann ein, wenn das neue Recht dem Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101, BGE 111 V 47; vgl. Kötz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 79; Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel/Frankfurt a. Main 1996, § 18 Rz. 1081 f.).

Das Übergangsrecht des MWSTG schliesst die sofortige Anwendbarkeit des neuen Verfahrensrechts nicht ausdrücklich aus (anders als etwa Art. 81 VwVG). Es ist folglich grundsätzlich von dessen sofortiger Anwendbarkeit auszugehen für intertemporale Verfahren.

cc. Im vorliegenden Fall hat die ESTV den ersten Entscheid (3. April 2000) im zeitlichen Geltungsbereich des alten Rechts, den Einspracheentscheid (30. August 2001) nach Inkrafttreten des MWSTG gefällt. Es stellt sich somit die Frage, ob für die Anwendbarkeit des Art. 68 MWSTG auf den Zeitpunkt der Fällung des ersten Entscheides oder aber des Einspracheentscheides abzustellen ist.

Die Beschwerdeführerin hält - wie gesehen - dafür, es sei auf den nach dem 1. Januar 2001 gefällten Einspracheentscheid Art. 68 MWSTG, mithin das neue Recht, anwendbar und damit keine Kosten zu erheben. Die ESTV richtet praxisgemäss die Frage, ob die Verfahrenskosten nach altem oder aber nach neuem Recht aufzuerlegen seien, nach dem Zeitpunkt der Fällung des ersten Entscheides. Werde der erste Entscheid vor dem 1. Januar 2001 eröffnet, sei die alte Kostenregelung anwendbar, werde er nach diesem Datum versandt, sei die neue Kostenregelung anwendbar. Vorliegendenfalls gelange folglich altes Recht zur Anwendung, und es seien Kosten zu erheben.

Stellt die ESTV für die Frage nach dem anwendbaren Verfahrensrecht in übergangsrechtlichen Streitigkeiten auf den Zeitpunkt der Fällung des ersten Entscheides ab, verletzt sie kein Bundesrecht (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2003 in Sachen P.

AG [SRK 2002-013], E. 5). Nach Massgabe des Grundsatzes, dass neue Verfahrensvorschriften sofort anwendbar sind, wendet die ESTV mit ihren nach dem 1. Januar 2001 gefällten ersten Entscheiden in Verfahren, die Umsätze aus Steuerperioden vor dem 1. Januar 2001 betreffen, bereits Art. 68 MWSTG an. Diese Fälle beurteilt sie folglich nach den alten materiellrechtlichen Vorschriften, aber (sofort) nach der neuen Verfahrensvorschrift. Weiter braucht die ESTV nicht zu gehen. Denn ihre Praxis deckt sich mit dem geltenden Übergangsrecht, demgemäss nur die während der Geltungsdauer des MWSTG eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse nach neuem Recht zu beurteilen sind (Art. 93 Abs. 1 MWSTG e contrario). Da die ESTV mit dem ersten Entscheid ein Verfügungsverhältnis mit der Steuerpflichtigen begründet, ist es folglich gerechtfertigt, auf dieses - nach dem 1. Januar 2001 entstandene - Rechtsverhältnis das neue Verfahrensrecht anzuwenden, auch wenn die Sache selbst nach

den alten materiellrechtlichen Vorschriften zu beurteilen ist. Erfolgt aber wie im vorliegenden Fall nur der Einspracheentscheid nach dem 1. Januar 2001 und ist das Rechtsverhältnis während der Geltungsdauer des alten Rechts entstanden (mit dem ersten Entscheid), so richten sich die Verfahrenskosten nach altem Recht. Dies umso mehr, als vorliegendenfalls mit der Einsprache vom 11. Mai 2000 das Einspracheverfahren bereits vor Inkrafttreten des MWSTG eingeleitet worden ist.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen abzuweisen. (...)

[16] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf

Dokumente der SRK