

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 6. Oktober 2004 in Sachen einfache Gesellschaft X [SRK 2002-157])

Mehrwertsteuer (MWSTV). Führung der Geschäftsbücher. Dienstleistungen. Übergangsrecht. Treu und Glauben (falsche Auskunft einer unzuständigen Behörde).

Art. 84 Abs. 4 MWSTV.

- Bestätigung der Rechtsprechung zur Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung, die ein Verbuchen der erbrachten (Teil-)Leistungen per 31. Dezember 1994 verlangt (vgl. VPB 65.23; E. 3a).
- Rechtmässigkeit der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung, welche eine Bewertungskorrektur der angefangenen Dienstleistungen per 31. Dezember 1994 bis zu 40% akzeptiert (E. 3b).
- Kein Vertrauensschutz infolge einer falschen Auskunft der kantonalen bzw. kommunalen Steuerbehörden im Bereich der Mehrwertsteuer (E. 3c).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Tenue des livres comptables. Prestations de services. Droit transitoire. Bonne foi (faux renseignement donné par une autorité incompétente).

Art. 84 al. 4 OTVA.

- Confirmation de la jurisprudence relative à la constitutionnalité de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, en tant que celle-ci exige une comptabilisation des prestations (ou parts de prestations) fournies au 31 décembre 1994 (cf. JAAC 65.23; consid. 3a).
- La pratique de l'Administration fédérale des contributions consistant à accepter une correction de l'évaluation des prestations commencées au 31 décembre 1994 jusqu'à 40% est conforme au droit (consid. 3b).
- Aucune protection de la bonne foi à la suite d'un faux renseignement donné par l'autorité fiscale cantonale respectivement communale dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 3c).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Tenuta dei libri contabili. Prestazioni di servizio. Diritto transitorio. Principio della buona fede (informazione errata di un'autorità non competente).

Art. 84 cpv. 4 OIVA.

- Conferma della giurisprudenza sulla costituzionalità dell'ordinanza sull'imposta sul valore aggiunto, che esige la contabilizzazione entro il 31 dicembre 1994 delle prestazioni (anche parziali) effettuate (cfr. GAAC 65.23; consid. 3a).
- Legalità della prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, che accetta una correzione della valutazione fino al 40% delle prestazioni di servizio iniziate entro il 31 dicembre 1994 (consid. 3b).
- Nessuna protezione della buona fede in seguito ad un'informazione errata delle autorità fiscali cantonali risp. comunali nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto (consid. 3c).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Bei der aus drei Rechtsanwälten und einer Rechtsanwältin bestehenden X handelt es sich um eine einfache Gesellschaft. Diese einfache Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Im Januar 1999 führte die ESTV eine Kontrolle gemäss durch, die sich auf die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998 erstreckte. Dabei stellte die Verwaltung fest, dass die einfache Gesellschaft X die per 31. Dezember 1994 angefangenen Arbeiten im Wert von Fr. 416'000.- nicht versteuert habe. Da die einfache Gesellschaft X keine Aufzeichnungen geführt habe, die den gesetzlichen Anforderungen entsprachen, nahm die Verwaltung für den fraglichen Zeitraum eine Nachbelastung von Fr. 22'985.- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Juni 1997 (mittlerer Verfall) vor. Mit Schreiben vom 26. Januar 1999 bestritt die einfache Gesellschaft X diese Forderung und ersuchte um einen anfechtbaren Entscheid.

B. Mit Entscheid (im Sinne von Art. 51 MWSTV) vom 15. Dezember 2000 bestätigte die ESTV ihre Mehrwertsteuerforderung nebst Verzugszins. Gegen diesen Entscheid erhob die einfache Gesellschaft X mit Eingabe vom 29. Januar 2001 bei der ESTV Einsprache.

C. Im Einspracheentscheid vom 14. November 2002 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut, wies sie im Übrigen jedoch ab. Die einfache Gesellschaft X wurde dazu verpflichtet, für die fraglichen Steuerperioden Fr. 22'207.- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit 30. Juni 1997 (mittlerer Verfall) zu bezahlen. Zusätzlich wurden der einfachen Gesellschaft die reduzierten Verfahrenskosten von Fr. 350.- sowie die Kosten des Entscheidungsverfahrens von Fr. 160.- auferlegt.

Zur Begründung hielt die ESTV u.a. fest, dass die Geschäftsbücher der einfachen Gesellschaft X zahlreiche Mängel aufgewiesen hätten und dass die einfache Gesellschaft X sich bezüglich der Mehrwertsteuer nicht mit Erfolg darauf berufen könne, sie habe das «entsprechende Vorgehen» mit dem kantonalen Steueramt abgesprochen.

D. Mit Eingabe vom 16. Dezember 2002 erhebt die einfache Gesellschaft X (im Folgenden: Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 14. November 2002 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK).

Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin insbesondere vor, bei der X handle es sich um eine einfache Gesellschaft, mithin

nicht um eine buchführungspflichtige Firma gemäss Art. 960 Abs. 2 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220). Die Beschwerdeführerin habe die per 31. Dezember 1994 angefallenen Arbeiten erfasst, aufgelistet und separat ausgewiesen. Die angefallenen Arbeiten seien auf dem Aktivkonto «Angefallene Arbeiten» bzw. Passivkonto «Eigenkapital» verbucht worden. Die entsprechenden Buchungen seien dann Anfang 1995 wieder rückgängig gemacht worden. Das gewählte Vorgehen habe einer entsprechenden Vereinbarung mit dem kantonalen Steueramt entsprochen. Eine erfolgswirksame Verbuchung der angefallenen Arbeiten im Betrag von Fr. 416'000.- per Ende 1994 - wie von der ESTV gefordert - hätte deshalb zur Folge gehabt, dass die Praxis der und die Vereinbarung mit den kantonalen und städtischen Steuerbehörden obsolet geworden wäre, mit der Folge, dass die Mitglieder der Beschwerdeführerin für diesen zusätzlichen Betrag bei den direkten Steuern in die höchste Progression gefallen wären und dass potentielle Erträge steuerlich in Rechnung gestellt worden wären, bevor die Erträge auch tatsächlich in Rechnung gestellt und eingegangen sind.

Die Mehrwertsteuerverordnung sei erst per 1. Januar 1995 in Kraft getreten. Wenn diese Verordnung bzw. die Verwaltung verlange, dass per 31. Dezember 1994 angefallene Leistungen in einer bestimmten Art und Weise verbucht werden müssten, so widerspreche dies verfassungsrechtlichen Prinzipien und insbesondere dem Rückwirkungsverbot. Obwohl die Beschwerdeführerin erst ab 1995 den entsprechenden Erlassen unterstehe, sollte sie denen gemäss bereits zu einem Tun im Jahre 1994 verpflichtet sein. Damit werde rückwirkend in die Buchhaltung eingegriffen, dies erweise sich als verfassungswidrig. Im Übrigen seien die von der Beschwerdeführerin geführten Nachweise (Klientennummer; Name und Vorname; Anzahl Stunden; Stundenansatz in Franken; Porti; Kopien; Gebühren; Bruttowert; Kostenvorschüsse; Nettowert) so eingerichtet, dass sich daraus die rechtserheblichen Tatsachen zuverlässig ableiten liessen. Die Mehrwertsteuerverordnung verlange nicht, dass die bereits erbrachten Teilleistungen per Ende 1994 erfolgswirksam verbucht werden müssten. Diese Anforderung der Verwaltung verletze das Rückwirkungsverbot, das Gleichbehandlungsgebot mit den übrigen nicht kaufmännisch Buchführungspflichtigen und die kantonale und kommunale Steuerhoheit.

Der Umsatz unter Ziff. 11 (gemäss Beilage 1) von Fr. 40'521.- sei von der ESTV zusätzlich als Umsatz angenommen und darauf die Mehrwertsteuer von 6,7% berechnet worden, dadurch ergebe sich ein Betrag von Fr. 2'473.10. Der Beilage 1 sei zu entnehmen, wie sich der Betrag von Fr. 40'521.- berechne, nämlich durch einen Zusammenzug der weiter verrechneten Positionen Büromaterial, Telefon, Porti, Kopien, Strom, Übriges und einem Abonnement für eine Zeitschrift. Unter den Positionen 12 bis 18 seien dann fälschlicherweise die genau gleichen Zahlen aus den Jahren 1995 und 1996 aufgeführt und wiederum die Mehrwertsteuer von 6,5% berechnet worden. Entweder müssten daher die Position 11 oder die Positionen 12 bis 17 weggelassen werden; damit reduziere sich der Betrag um Fr. 2'473.10.

In der Vernehmlassung vom 17. Februar 2003 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

2. (Bestätigung der Rechtsprechung der SRK, vgl. VPB 68.73 E. 2 und VPB 65.23 E. 3)

3. Im vorliegenden Fall ist mithin über die Rechtmässigkeit der Verbuchungsvorschrift in Art. 84 Abs. 4 MWSTV sowie der gestützt darauf entwickelten Praxis der ESTV zu befinden.

a. Die SRK hat im Entscheid vom 19. Juli 2000 (veröffentlicht in VPB 65.23 E. 4b) erkannt, dass im Falle der Erbringung einer (Teil-)Leistung noch vor dem Systemwechsel diese Leistung spätestens per 31. Dezember 1994 verbucht sein muss, damit das alte Recht darauf Anwendung findet. Die hier fraglichen Dienstleistungen (anwaltschaftliche Leistungen) unterlagen nach dem alten Warenumsatzsteuerrecht grundsätzlich keiner Besteuerung, wohl aber nach dem 1. Januar 1995. Wird der gesamte Dienstleistungssektor auf einen Schlag von der Mehrwertsteuer erfasst, sind für die Übergangsordnung klare und einfache Abgrenzungskriterien notwendig. Dies nicht nur zur Hilfe des Leistungserbringers, der plötzlich zum selbstveranlagenden Mehrwertsteuerpflichtigen wird, sondern namentlich auch der ESTV mit Blick nicht zuletzt auf die Ermöglichung und Vereinfachung der internen oder externen Kontrollen. Solche einfach zu handhabende Abgrenzungskriterien stehen im Dienst der Rechtsgleichheit, der Rechtssicherheit, der Beweisführung, der Praktikabilität und der Minimierung des mit dem Systemwechsel gezwungenermassen schlagartig wachsenden Administrativaufwandes sowohl der Verwaltung als auch der Mehrwertsteuerpflichtigen. Das fragliche Kriterium erweist sich als erforderlich, aber auch als verhältnismässig. Die SRK hat seinerzeit erkannt, dass der Bundesrat seinen grossen Ermessensspielraum nicht überschritten und er sich auch sonst im Rahmen der Verfassung bewegt hat. Es besteht folglich kein Raum, dass der Richter anstelle des Ordnungsgebers eine davon abweichende Regel aufstellt.

Im Entscheid vom 19. Juli 2000 (VPB 65.23 E. 4c) hat die SRK ebenfalls erkannt, dass die Verwaltung zulässigerweise verlangt, die vor dem 1. Januar 1995 erbrachten Dienstleistungen müssten im Geschäftsabschluss per 31. Dezember 1994 verbucht sein, damit das alte Recht Anwendung findet. Denn Art. 84 Abs. 4 MWSTV setze ausdrücklich voraus, dass diese Leistungen per 31. Dezember 1994 verbucht sein müssten. Damit kann der Ordnungsgeber nur ein wertmässiges Verbuchen im entsprechenden Geschäftsabschluss vor Augen gehabt haben, andernfalls hätte er einschlägige Präzisierungen vorgemerkt oder die Beweisanordnung direkt an die Verwaltung delegiert. Jedenfalls kann er nicht ein Verbuchen in oder das Führen von internen Listen und Arbeitsrapporten gemeint haben. Denn angesichts der Fülle von Dienstleistungen, die mit dem Systemwechsel auf einen Schlag der Mehrwertsteuer unterliegen bzw. der Masse von Dienstleistungserbringern, die plötzlich mehrwertsteuerpflichtig werden, hätte die Prüfung der Frage, ob die entsprechenden Leistungen vor dem Systemwechsel erbracht worden sind, mittels Analyse und Quervergleich solcher interner Listen und Rapporte einen für die ESTV kaum zu bewältigenden Mehraufwand zur Folge gehabt. Indem die Verwaltung in der Praxis ein Verbuchen im Geschäftsabschluss per Ende 1994 verlangt, geht sie nicht weiter als der Ordnungsgeber, die Beweisanordnung ist auch im Lichte von Art. 84 Abs. 4 MWSTV erforderlich. Die ESTV legt folglich Art. 84 Abs. 4 MWSTV nach Sinn und Wortlaut richtig aus. Ihre Beweisanordnung wurde von der SRK seinerzeit mit dem übergeordneten Recht als vereinbar erklärt.

b.aa. Gemäss ursprünglicher Verwaltungspraxis mussten die nach altem Recht erbrachten Dienstleistungen tatsächlich und effektiv per Ende 1994 verbucht sein. Die per 31. Dezember 1994 angefallenen bzw. bereits ausgeführten Dienstleistungen waren wertmässig in geeigneter, leicht überprüfbarer Weise festzuhalten und in jedem Fall von allen Steuerpflichtigen in den Geschäftsbüchern 1994 zu verbuchen. Die Bewertungskorrektur um 40% wurde erst ab September 1996 ermöglicht. Diese Praxis der ESTV hat sich als rechtmässig erwiesen und ist mit den verfassungsrechtlichen Prinzipien vereinbar; auch allgemeine Grundsätze (z. B. Verhältnismässigkeit und das Willkürverbot) wurden dabei beachtet (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Juli 2000, a.a.O., E. 4d). Die Verwaltung hat gegenüber der Beschwerdeführerin die geänderte Praxis zutreffend zur Anwendung gebracht.

bb. Die Beschwerdeführerin wirft der Ordnungsgeberin vor, diese zwingt sie durch die Regelung, die nach altem Recht erbrachten Dienstleistungen per 31. Dezember 1994 verbuchen zu müssen. Bereits vor dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung am 1. Januar 1995 werde sie zu einem bestimmten Handeln gezwungen, das sich für sie in anderen Bereichen (direkte Steuern) als finanziell nachteilig erweise. Diese von der Verwaltung geforderte Massnahme stelle einen verfassungswidrigen Verstoß, insbesondere gegen das Rückwirkungsverbot und das Gleichbehandlungsgebot, dar.

Wie bereits ausgeführt, sind für die Übergangsordnung klare und einfache Abgrenzungskriterien hinsichtlich den unter dem alten bzw. dem neuen Recht erbrachten Leistungen bzw. Lieferungen erforderlich. Angesichts des grossen Ermessensspielraumes, den die Verwaltung vom Gesetzgeber bei der Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben bei der Einführung der Mehrwertsteuer erhalten hat, ist es nicht zu beanstanden, wenn die ESTV Vorschriften dieses Inhalts erlässt. Die erwähnte Buchungsvorschrift, die anlässlich des Systemwechsels einzuhalten war, stimmt denn auch - wie bereits erwähnt - mit den Vorgaben von Art. 84 Abs. 4 MWSTV überein. Ein Verstoß gegen verfassungsrechtliche Grundsätze bzw. gegen übergeordnete Prinzipien des Mehrwertsteuerrechts ist überdies nicht erkennbar, sodass sich der diesbezüglich erhobene Einwand der Beschwerdeführerin als nicht stichhaltig erweist.

c. Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin sinngemäss auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Sie bringt vor, das von ihr gewählte Vorgehen betreffend die Verbuchung der angefangenen Arbeiten per 31. Dezember 1994 bzw. 1. Januar 1995 sei nach Rücksprache mit den kantonalen bzw. kommunalen Steuerbehörden erfolgt. Darüber hinaus gebe es Literaturmeinungen, die ihre Auffassung zu stützen vermögen.

Eine zentrale Voraussetzung, um sich mit Erfolg auf eine - falsche - behördliche Auskunft berufen zu können ist, dass diese Auskunft von der sachlich dafür zuständigen Behörde stammt. Die kantonalen bzw. kommunalen Steuerbehörden sind jedenfalls nicht mit dem Vollzug der Mehrwertsteuergesetzgebung betraut. Verbindliche Auskünfte können die erwähnten Steuerbehörden nur für die von ihnen verwalteten Bereiche (z. B. direkte Steuern) erteilen. Es war für die Beschwerdeführerin ohne weiteres erkennbar, dass als Verwaltungsbehörde für bindende Auskünfte betreffend die Mehrwertsteuer lediglich die ESTV (Hauptabteilung Mehrwertsteuer) in Frage kommt. Die Beschwerdeführerin vermag keinerlei schriftliche Unterlagen beizubringen, die den von ihr eingenommenen Rechtsstandpunkt untermauern und die von dieser Verwaltungsbehörde stammen. Auf den Grundsatz von Treu und Glauben kann sie sich folglich nicht berufen.

d. Sachverhaltsmässig unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin per 31. Dezember 1994 angefangene Arbeiten im Wert von Fr. 416'000.- nicht versteuert hat. Die Beschwerdeführerin macht bezüglich der Berechnung des ihr nachbelasteten Mehrwertsteuerbetrages geltend, die ESTV habe bestimmte Positionen zweimal mit einer Steuer von 6,5% belastet, der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag sei um Fr. 2'473.10 zu reduzieren.

Anlässlich der Kontrolle wurde bei der Beschwerdeführerin auch eine Umsatzabstimmung bezüglich der fraglichen Steuerperioden vorgenommen. Ausgehend von dem durch die Mehrwertsteuerpflichtige selbst erfassten steuerbaren Umsatz wurden die durch sie nicht erfassten Posten, wie zum Beispiel weiter verrechnetes Büromaterial, Porti, Kopien, Strom, Telefon, usw. zum Posten «bereinigter Erlös» aufgerechnet. Diese Aufrechnung steuerbarer Umsätze des Kontrollzeitraumes wurde der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Deklaration gegenüber gestellt und die so ermittelte Differenz zu wenig versteuerter Umsätze dieser Jahre mittels Ergänzungsabrechnung (EA) nachbelastet. Da diese aufgerechneten Umsätze anhand der Buchhaltung identifizierbar waren, sind sie in der EA unter den Ziff. 12 bis 18 als nachgewiesene, nicht versteuerte Umsätze ausgewiesen. Die fraglichen Positionen sind mithin nicht doppelt in die EA eingeflossen, sie haben lediglich einerseits zur Ermittlung des effektiven steuerbaren Umsatzes gedient und wurden andererseits konkret zur Nachbelastung in der EA ausgewiesen. Auch dieser Einwand der Beschwerdeführerin erweist sich als unzutreffend.

4. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

Dokumente der SRK