



SRK 2002-157

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

Entscheid vom 6. Oktober 2004

in Sachen

X., einfache Gesellschaft, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern (Ref. ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
Art. 84 Abs. 4 MWSTV / Dienstleistungen im Übergang

Sachverhalt:

A.- Bei der aus drei Rechtsanwälten und einer Rechtsanwältin bestehenden X. handelt es sich um eine einfache Gesellschaft mit Sitz in (...). Diese einfache Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) in dem von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Im Januar 1999 führte die ESTV an mehreren Tagen eine Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV durch, die sich auf die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. September 1998) erstreckte. Dabei stellte die Verwaltung fest, dass die X. die per 31. Dezember 1994 angefangenen Arbeiten im Wert von Fr. 416'000.-- nicht versteuert habe. Für den Nachweis angefangener Arbeiten hätten zumindest detaillierte interne Auflistungen über den Wert der angefangenen Arbeiten vorhanden sein müssen, um als Grundlage für eine erfolgswirksame Verbuchung dienen zu können. Da die 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. Diese Nachbelastung errechnete sich aus der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 19. Januar 1999 über Fr. 33'947.-- abzüglich den beiden Gutschriftsanzeigen (GS) Nr. (...) vom 10. März 1999 über Fr. 806.-- und GS Nr. (...) vom 12. Dezember 2000 über Fr. 10'156.--. Mit Schreiben vom 26. Januar 1999 bestritt die einfache Gesellschaft 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 den Entscheid vom 15. Dezember 2000 erhob die X. mit Eingabe vom 29. Januar 2001 bei der ESTV Einsprache und stellte folgende Anträge:

- "1.- Der vorgenannte Entscheid sei aufzuheben.
- 2.- Die Einsprecher haben für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998 den Betrag von Fr. 2'798.25 Mehrwertsteuer zu bezahlen.
- 3.- Unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

C.- Im Einspracheentscheid vom 14. November 2002 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut, wies sie im Übrigen jedoch ab. Die 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 Entscheidverfahrens von Fr. 160.-- auferlegt.

Zur Begründung hielt die ESTV im Wesentlichen fest, dass die Geschäftsbücher der einfachen Gesellschaft zahlreiche Mängel aufgewiesen hätten. Die Verwaltung führte aus, beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer per 1. Januar 1995 müssten sämtliche vor diesem Termin ausgeführten Leistungen bzw. Lieferungen von Gegenständen bis spätestens 28. Februar 1995 fakturiert werden, wobei die Verbuchung vor dem bzw. per 31. Dezember 1994 erfolgen müsse. Betreffend die am Stichtag 31. Dezember 1994 angefangenen Dienstleistungen müsse deren Wert in geeigneter, leicht überprüfbarer Weise festgehalten sein und in jedem Fall von den betreffenden Mehrwertsteuerpflichtigen (z.B. Anwaltsbüros) in den Ge-

schäftsbüchern 1994 verbucht werden. Massgebend sei der Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung, auch wenn die Übermittlung des Arbeitsergebnisses an den Kunden (mittels schriftlichem oder mündlichem Bericht) und/oder die Fakturierung erst nach dem 31. Dezember 1994 erfolge. Für die Unterstellung unter das alte Recht sei jedenfalls die Verbuchung im (Zwischen-)Abschluss per 31. Dezember 1994 zwingende Voraussetzung. Aufgrund der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften akzeptiere die ESTV in der Praxis eine Verbuchung der angefangenen Dienstleistungen per 31. Dezember 2004 mit einer Bewertungskorrektur von bis zu 40 %. Mehrwertsteuerpflichtige, die folglich im Jahre 1995 Einnahmen (Gesamtentgelt = 100 %) nicht versteuert hätten mit der Begründung, die Leistung sei bereits im Vorjahr erbracht worden, müssten nach dieser Präzisierung deshalb mindestens 60 % davon per 31. Dezember 1994 erfolgswirksam verbucht haben. Beträge der verbuchte Betrag weniger, unterliege die Differenz zwischen der noch zugestandenem Niedrigstbewertung und dem effektiv verbuchten Wert der Mehrwertsteuer. Die X. könne sich bezüglich der Mehrwertsteuer nicht mit Erfolg darauf berufen, sie habe das "entsprechende Vorgehen" mit dem Steueramt (...) abgesprochen, selbst wenn dieses empfohlen habe, angefangene Arbeiten nicht erfolgswirksam zu verbuchen.

D.- Mit Eingabe vom 16. Dezember 2002 erhebt die X. (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 14. November 2002 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie stellt folgende Anträge:

- 1.- Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 14. November 2002 sei aufzuheben und deshalb sei die Einsprache der Beschwerdeführer vom 29. Januar 2001 gutzuheissen.
- 2.- Die Beschwerdeführer haben für die Steuerperiode 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998 den Betrag von Fr. 2'798.25 zuzüglich Fr. 876.-- Mehrwertsteuer zu bezahlen.
- 3.- Unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

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 (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR; SR 220). Die Beschwerdeführerin habe die per 31. Dezember 1994 angefallenen Arbeiten erfasst, aufgelistet und separat ausgewiesen. Die angefangenen Arbeiten seien auf dem Aktivkonto "Angefangene 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 Steueramt (...) entsprochen. Eine erfolgswirksame Verbuchung der angefangenen 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 angefangene 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 (...) Heute. 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.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid ist der Beschwerdeführerin frühestens am 15. November 2002 zugestellt worden. Die am Montag, 16. Dezember 2002, zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Be-

schwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 1'800.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich nach dem VwVG (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aÜB-BV, aSR 101), bzw. gemäss Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) erlässt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Mehrwertsteuergesetzes. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Umsätze im Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer (per 1. Januar 1995). Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) 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 Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff., E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819; siehe auch Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue 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). Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2.- a) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerschuld selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoß des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäußelter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff., E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, in VPB 62/1998 Nr. 46 S. 400 ff., E. 3c).

b) Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über die Buchführung (Art. 47 MWSTV) und über die Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV) stützen sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 aÜB-BV. Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Ordnungsgebers mit Bezug auf die Ermessenseinschätzung (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Juli 1996 in Sachen T. AG [SRK 1995-023], E. 4b). Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Steuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige neu herausgegeben; im Folgenden: Wegleitung) Gebrauch gemacht. In der Wegleitung sind genauere Angaben enthalten, wie eine derartige Buchhaltung auszugestalten ist (Rz. 870 ff.; vgl. auch Rz. 878 ff. der im Sommer 2000 erschienenen und ab dem 1. Januar 2001, das heisst dem Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, gültigen Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (Rz. 874 der Wegleitung) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen (vgl. auch die von der ESTV - noch unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts - in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Justiz herausgegebenen Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens [Richtlinien], Ziffer 115), so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. Rz. 879 der Wegleitung bzw. Ziff. 133 der Richtlinien). Das Bundesgericht hat (unter dem Warenumsatzsteuerrecht) entschieden, dass der Steuerpflichtige selbst bei

geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuches verpflichtet ist. Er ist zwar nicht gehalten, kaufmännische Bücher im Sinne des Handelsrechts zu führen; die Bücher müssen die erzielten Umsätze jedoch lückenlos erfassen und die entsprechenden Belege sind aufzuheben (ASA 63 S. 236 E. 2a; 55 S. 574 E. 2c).

c) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Diese Übergangsbestimmung legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Laut altArt. 8 Abs. 3 aÜB-BV regelt der Bundesrat den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur neuen Mehrwertsteuer. Nach der Rechtsprechung kommt dem Verordnungsgeber bei der Ausgestaltung dieser Übergangsordnung ein relativ grosser Entscheidungsspielraum zu. Bei der Wahl des Übergangsrechts hat der Verordnungsgeber allerdings die Vorschriften der Verfassung und, wenn keine ausdrücklichen Vorschriften bestehen, die allgemeinen Grundsätze, z.B. der Verhältnismässigkeit, und das Willkürverbot zu beachten. Auch die allenfalls gewählte Übergangslösung muss verfassungsmässig sein. Art. 84 Abs. 4 MWSTV wurde in mehreren Anwendungsfällen dem Grundsatz nach als mit der Verfassung vereinbar erklärt (BGE 123 II 393 ff., vgl. auch BGE 123 II 443 ff.).

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

Die Mehrwertsteuerverordnung stellt demnach für die Anwendbarkeit des alten Rechts auf Dienstleistungen (grundsätzliche Steuerfreiheit), die etwa erst nach dem Systemwechsel fakturiert werden, zwei Voraussetzungen auf: Die (Teil-)Leistung muss erstens vor dem 1. Januar 1995 erbracht und zweitens per 31. Dezember 1994 verbucht worden sein (vgl. Entscheidung der SRK vom 19. Juli 2000, veröffentlicht in VPB 65/2001 Nr. 23 S. 224 ff., E. 3b).

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

anwälte und Notare). Die ESTV akzeptiert eine Bewertungskorrektur der angefangenen Dienstleistungen per 31. Dezember 1994 bis zu 40 % des später tatsächlich in Rechnung gestellten Wertes. Steuerpflichtige, welche im Jahre 1995 oder später Einnahmen nicht versteuert haben mit der Begründung, die Leistung sei bereits vor dem Systemwechsel erbracht worden, müssen deshalb mindestens 60 % davon per 31. Dezember 1994 erfolgswirksam verbucht haben. Beträgt der verbuchte Betrag weniger, unterliegt die Differenz zwischen der noch zugestandenen Niedrigstbewertung und dem effektiv verbuchten Wert der Mehrwertsteuer (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Juli 2000, veröffentlicht in VPB 65/2001 Nr. 23 S. 224 ff., E. 3c).

e) Das in aArt. 4 Abs. 1 aBV bzw. Art. 9 BV enthaltene Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht und gibt dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes bedeutet, dass die Privaten Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (BGE 126 II 387 E. 3a, mit Hinweisen; vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, S. 129 Rz. 627, mit weiteren Hinweisen). Der Vertrauensschutz bedarf zunächst eines Anknüpfungspunktes. Es muss ein Vertrauenstatbestand, eine Vertrauensgrundlage vorhanden sein (vgl. Häfelin/Müller, a.a.O., S. 130 f. Rz. 631, mit weiteren Hinweisen). Dies geschieht sehr oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche nach Anfragen den Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen.

Das Vorliegen von Vertrauensschutz, widersprüchlichem Verhalten oder Rechtsmissbrauch vermag im Einzelfall ein Abweichen vom Gesetzmässigkeitsprinzip zu rechtfertigen. Die Behörde ist jedoch gehalten, grundsätzlich das Gesetz anzuwenden (Häfelin/Müller, a.a.O., S. 138 Rz. 668). Das Verbot widersprüchlichen Verhaltens schützt das Vertrauen des Privaten in das ursprüngliche Verhalten der Behörde, die einen einmal in einer bestimmten Angelegenheit eingenommenen Standpunkt nicht ohne sachlichen Grund wechseln darf. Die Behörde kann nur unter bestimmten Voraussetzungen auf eine von ihr geschaffene Vertrauensgrundlage zurückkommen. Diese Voraussetzungen ergeben sich e contrario aus denjenigen des Vertrauensschutzes (Häfelin/Müller, a.a.O., S. 146 ff. Rz. 707 ff.).

Es müssen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Doch selbst dann, wenn diese Voraussetzungen alle erfüllt sind, steht nicht fest, ob der Private mit seiner Berufung auf

Treu und Glauben durchdringen kann. Es müssen das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und jenes des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger unterziehen (BGE 118 Ia 254, 117 Ia 285, 116 Ib 187, 115 Ia 18; vgl. auch BGE 119 Ib 409; Entscheid der SRK vom 27. März 1995, veröffentlicht in VPB 60/1996 Nr. 17 S. 128 ff.; vgl. Häfelin/Müller, a.a.O., S. 129 ff. Rz. 627 ff.; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.).

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 bereits erwähnten Entscheid vom 19. Juli 2000 (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 (anwaltliche 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 Verordnungsgebers eine davon abweichende Regel aufstellt.

Im Entscheid vom 19. Juli 2000 (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 Verordnungsgeber 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 Verordnungsgeber, 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 angefangenen 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 Verordnungsgeberin 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 von (...) 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 von (...) 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, etc. 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 zuwenig versteuerter Umsätze dieser Jahre mittels 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 (vgl. Beilage 1 zur EA Nr. ...). Auch dieser Einwand der Beschwerdeführerin erweist sich als unzutreffend.

4.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten (Spruch- und Schreibgebühren), die auf Fr. 1'800.-- festgesetzt werden, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. vom 16. Dezember 2002 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. November 2002 wird abgewiesen.
- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 1'800.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der X. auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'800.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
 - b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
 - c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.
-

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Johannes Schöpf