Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.520/2003 /grl

Urteil vom 29. Juni 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Häberli.

Parteien
Bürogemeinschaft, bestehend aus den Rechtsanwälten:
1. A._____,
2. B._____,
3. C._____,
4. D._____,
5. E._____,
Beschwerdeführer,
alle vertreten durch Fürsprecher Jörg Bühlmann,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer
(subjektive Steuerpflicht einer Bürogemeinschaft),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 24. September 2003.

Sachverhalt:
A.
A._____, B._____, C._____, D._____ und E._____ sind als Rechtsanwälte in Zürich tätig. Die ersten drei sind seit dem 1. Januar 1995 und die letzten beiden seit dem 1. Juli 1996 als selbständige Einzelunternehmer im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.

Im Jahre 1999 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung bei den genannten fünf Rechtsanwälten eine Kontrolle gemäss Art. 50 der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) durch. Dabei stellte sie fest, dass die Anwälte verschiedene Investitionen und Aufwendungen, wie z.B. für das Personal oder die Anschaffung von Büchern und Büromaterial, gemeinsam tätigten und die dabei anfallenden Kosten periodisch aufteilten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung qualifizierte diese Bürogemeinschaft als einfache Gesellschaft (”Unkostengemeinschaft”), welche sie rückwirkend auf den 1. Januar 1995 in das Register für Mehrwertsteuerpflichtige eintrug. Mit Ergänzungsabrechnung vom 29. Juli 1999 und Entscheid vom 23. November 2000 bestätigte sie die Mehrwertsteuerpflicht der Bürogemeinschaft und erhob für im Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1998 gegenüber den einzelnen Anwälten erbrachte Leistungen einen Mehrwertsteuerbetrag von 47’936 Franken.

B.
Nach erfolglosem Einspracheverfahren gelangten A._____, B._____, C._____, E._____ und D._____ an die Eidgenössische Steuerrekurskommission, welche den abschlägigen Einspracheentscheid schützte (Entscheid vom 24. September 2003).
C.
Am 27. Oktober 2003 haben A._____, B._____, C._____, E._____ und D._____ beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben, die Bürogemeinschaft rückwirkend auf den 1. Januar 1995 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu streichen und "die Steuernachforderung betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 aufzuheben". Eventuell sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Miete für Büroräumlichkeiten sowie die Abschreibungen von der Besteuerung auszunehmen und zudem die Fachliteratur lediglich zum Satz von 2 bzw. 2,3 Prozent (ab dem 1. Januar 1998) zu besteuern.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde, während die Eidgenössische Steuerrekurskommission auf Vernehmlassung verzichtet hat.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 54 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Die Beschwerdeführer sind als Mitglieder der besteuerten Bürogemeinschaft legitimiert, dieses Rechtsmittel zu ergreifen (Art. 103 lit. a OG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann ein Verstoss gegen Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). An die Sachverhaltsfeststellung des angefochtenen Entscheids ist das Bundesgericht allerdings dann gebunden, wenn es sich - wie im vorliegenden Fall - bei der Vorinstanz um eine richterliche Behörde handelt; vorbehalten bleibt, dass der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Mehrwertsteuergesetz und die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Diese Erlasse finden indessen auf die vorliegende Streitigkeit keine Anwendung, stellen sich hier doch einzig Fragen des bisherigen Rechts (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).
2.
Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführer, welche in gemeinsam gemieteten Büroräumlichkeiten tätig sind, ihre rechtsanwaltlichen Dienstleistungen gegenüber den Klienten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erbringen. Sie sind deshalb zu Recht je einzeln bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung als Mehrwertsteuerpflichtige registriert. Umstritten ist demgegenüber die nachträgliche Registrierung der Bürogemeinschaft als selbständiges Mehrwertsteuersubjekt, wobei die Beschwerdeführer einerseits das Bestehen einer steuerpflichtigen "Unkostengemeinschaft" überhaupt verneinen und andererseits die Abwicklung von steuerbaren Geschäften zwischen der Gemeinschaft und ihren Mitgliedern bestreiten.
2.1 Die in Art. 4 MWSTV aufgezählten Umsätze (die entgeltliche Lieferung von Gegenständen im Inland, die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen im Inland, der entgeltliche Bezug von ausländischen Dienstleistungen sowie der Eigenverbrauch) unterliegen der Mehrwertsteuer, sofern sie von einem Steuerpflichtigen getätigt werden und nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen (oder steuerbefreit) sind. Voraussetzung für die Erhebung von Mehrwertsteuern ist damit das Bestehen einer subjektiven Steuerpflicht. Geregelt ist diese in Art. 17 Abs. 1 MWSTV: "Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000 Franken übersteigen". Im Schrifttum wird diese Bestimmung so ausgelegt, dass die subjektive Steuerpflicht gegeben ist, falls eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit vorliegt, welche selbständig ausgeübt wird, mit der Einnahmen erzielt werden und die auf eine gewisse Dauer ausgerichtet ist (vgl. Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 63 S. 395

ff.; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Auflage, Bern/ Stuttgart/Wien 2003, S. 343 Rz. 995 und S. 345 ff. Rzn. 1001 ff.).
2.2 Als Steuersubjekt in Frage kommen dabei folgende Rechtsformen von Unternehmen: natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV). Mithin bildet die Rechtsfähigkeit keine Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht, vielmehr kommen unter dem Begriff der "Personengesamtheit ohne Rechtsfähigkeit" praktisch alle am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden, aus mehreren Personen bestehenden Gebilde als Steuersubjekt in Betracht, falls sie nach aussen hin auftreten und unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (vgl. Gerhard Schafroth/Dominik Romang, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 16 zu Art. 21). Zu den Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 2 MWSTV zählen demnach als einfache Gesellschaften unter anderem auch Arbeitsgemeinschaften und Konsortien im Baugewerbe. Die sog. stillen Gesellschaften, welche nicht nach aussen hin auftreten, unterliegen demgegenüber nicht der subjektiven Steuerpflicht (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 352 Rz.
1027).
2.3 Die Praxis, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung gestützt auf die dargestellten Grundsätze für die Steuerpflicht von Rechtsanwälten in Anwaltsgemeinschaften entwickelt hat, wird in Ziff. 10 der Branchenbroschüre für Rechtsanwälte und Notare (Nr. 610.507-25) erläutert:
2.3.1 Die Gemeinschaft der Rechtsanwälte ist als einfache Gesellschaft (oder gegebenenfalls als andere vom Obligationenrecht geregelte Gesellschaftsform) subjektiv steuerpflichtig, falls sie nach aussen - für die Klienten - erkennbar als Gemeinschaft auftritt. Nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung spricht dabei insbesondere für einen entsprechenden Zusammenschluss der Rechtsanwälte, wenn sie in folgenden Bereichen gemeinsam auftreten bzw. gemeinschaftlich organisiert sind: Kanzleianschrift, Geschäftspapier, Vollmacht, Rechnungsstellung, Wareneinkauf, Telefonbucheintrag, Sekretariat, Räumlichkeiten sowie Personal.
2.3.2 Auch wenn die Rechtsanwälte bezüglich eines Teils der erwähnten Punkte gemeinschaftlich organisiert sind, erachtet die Eidgenössische Steuerverwaltung nur je die einzelnen Anwälte als subjektiv steuerpflichtig, falls diese kumulativ folgende Kriterien erfüllen:
- -:-
- -:-
- Bei Verwendung des Geschäftspapiers der Kanzlei muss der Rechtsanwalt jeweilen "im eigenen Namen unterzeichnen" und seine persönliche Bank- oder Postverbindung offen legen;
- die Vollmacht muss auf den betreffenden Anwalt allein lauten und darf keinen Hinweis auf die Gemeinschaft enthalten;
- die Rechnungsstellung hat ausschliesslich im Namen des betroffenen Anwalts zu erfolgen;
- die allgemeinen Leistungen, welche mit gemeinsam genutzten Mitteln oder durch gemeinsames Personal erbracht werden, müssen jedem Steuerpflichtigen einzeln in Rechnung gestellt werden.
2.3.3 Sind die Rechtsanwälte aufgrund der dargestellten Kriterien selbständig steuerpflichtig, so verlangt die Eidgenössische Steuerverwaltung eines der folgenden beiden Vorgehen für die Aufteilung der gemeinsam getätigten allgemeinen Aufwendungen: Einer der Rechtsanwälte übernimmt zunächst alle Kosten alleine, stellt diese den übrigen anschliessend anteilsmässig in Rechnung und entrichtet auf den entsprechenden Zahlungen die Mehrwertsteuer. Die andere Möglichkeit liegt im Bezug der allgemeinen Leistungen über eine "Vorgesellschaft", welche selbständig steuerpflichtig ist, falls sie die Umsatzlimite von 75'000 Franken erreicht: Die den einzelnen Anwälten in Rechnung gestellten Umsätze unterliegen der Mehrwertsteuer, wobei die Vorgesellschaft gegebenenfalls die beim Bezug von Lieferungen und Dienstleistungen bezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuer in Abzug bringen kann (vgl. Art. 29 MWSTV).
3.
Die Vorinstanz ging mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung davon aus, dass die Beschwerdeführer eine steuerpflichtige Unkostengemeinschaft in Form einer einfachen Gesellschaft bilden. Die Beschwerdeführer bestreiten dies mit dem Argument, ihr gemeinsames Interesse bezüglich der allgemeinen Aufwendungen beschränke sich auf "eine korrekte, parallele Vertragserfüllung mit Dritten"; es werde darüber hinaus kein gemeinsamer Zweck verfolgt.
3.1 Bei der einfachen Gesellschaft handelt es sich um "die vertragsmässige Verbindung von zwei oder meh-

reren Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln" (Art. 530 Abs. 1 OR). Wesensmerkmal der einfachen Gesellschaft ist der "animus societatis", der Wille zur gemeinsamen Zweckerreichung, wobei auf die Vorstellungen der Vertragsparteien oft nur aus allgemeinen Indizien geschlossen werden kann. Dies trifft vor allem dann zu, wenn - wie hier - kein schriftlicher Vertrag vorliegt (vgl. Theo Guhl/ Jean Nicolas Druey, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, § 61 Rz. 28, S. 676). Der Abschluss eines Gesellschaftsvertrags kann stillschweigend erfolgen und sich aus dem blossen Verhalten der Partner ergeben, wobei den Beteiligten nicht bewusst sein muss, dass eine einfache Gesellschaft entsteht (BGE 124 III 363 E. II/2a S. 364 f.; 116 II 707 E. 2a S. 710). Die Abgrenzung zu den Austauschverträgen erfolgt über den Gesellschaftszweck: Bei der einfachen Gesellschaft steht die Erreichung des gemeinsamen Ziels im Vordergrund, während sich die Gemeinschaftlichkeit bei einem Austauschvertrag auf das Interesse an der richtigen Vertragserfüllung beschränkt (Guhl/Druey, a.a.O., § 61 Rz. 3, S. 670).

3.2 Die vorliegend zu beurteilende Gemeinschaft kauft gemeinsam Büromaterial und Bücher ein, mietet die Büroräumlichkeiten und unterhält die Bibliothek gemeinsam, stellt gemeinschaftliches Personal an. Mithin beschafft und unterhält sie die für den Betrieb der Anwaltskanzlei erforderliche Infrastruktur gemeinsam, wobei sie dazu Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen) bei Dritten bezieht. Die Kosten für diese Leistungen werden nicht direkt den einzelnen Rechtsanwälten belastet, sondern der Unkostengemeinschaft in Rechnung gestellt und erst anschliessend im Rahmen einer gemeinsamen Abrechnung (Buchhaltung) anteilsmässig auf die einzelnen Anwälte überwälzt (vgl. die folgenden Erwägungen). Mithin liegt eine Unkostengemeinschaft vor, welche als gemeinsamen Zweck den kostengünstigen Unterhalt der für eine Kanzleigemeinschaft erforderlichen Infrastruktur hat und die fragliche Zielsetzung durch Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel verfolgt. Bei diesen Gegebenheiten kann ohne weiteres vom Bestehen einer einfachen Gesellschaft ausgegangen werden. Einer entsprechenden Qualifikation steht nicht etwa entgegen, dass die einfache Gesellschaft beim Ausscheiden eines Mitgliedes grundsätzlich aufgelöst wird (vgl. Art. 545 Abs.1 OR),
genügt es doch, zum Voraus oder nachträglich die Fortsetzung der Gesellschaft zu vereinbaren (Guhl/Druey, a.a.O., § 62 Rz. 62, S. 688). Wenn die Beschwerdeführer geltend machen, eine einfache Gesellschaft sei für die Abwicklung der vorliegenden "Vertragsverhältnisse" völlig ungeeignet, verkennen sie, dass gerade diese Rechtsform in der Praxis häufig zur Verfolgung solcher und ähnlicher wirtschaftlicher Zwecke (z.B. Einkaufsgemeinschaften, Baukonsortien oder Bürogemeinschaften) verwendet wird (vgl. Werner von Steiger, in: Schweizerisches Privatrecht, Band VIII/1, Basel/Stuttgart 1976, S. 334).

4.

4.1 Letztlich ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitigkeit jedoch nicht entscheidend, ob die Beschwerdeführer - zivilrechtlich - eine einfache Gesellschaft bilden oder nicht: Wie gesehen, werden (eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene selbständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit mit Umsätzen von über 75'000 Franken vorausgesetzt; vgl. Art. 17 Abs. 1 MWSTV) gemäss Art. 17 Abs. 2 MWSTV insbesondere auch alle "Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit" subjektiv steuerpflichtig, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen. Durch diese Umschreibung werden nahezu alle erdenklichen Formen einer Teilnahme am Wirtschaftsleben erfasst (vgl. E. 2.3), wobei die Aufzählung der möglichen Steuersubjekte in Art. 17 Abs. 2 MWSTV noch nicht einmal abschliessend formuliert ist (Einleitung mit "insbesondere..."). Deshalb werden bei Erfüllen der allgemeinen Voraussetzungen ohne weiteres auch Personengemeinschaften subjektiv steuerpflichtig, die keinen "animus societatis" aufweisen und deshalb nicht (einmal) eine einfache Gesellschaft bilden. Entscheidend ist letztlich nur, ob die Gemeinschaft im Verkehr mit Dritten als solche auftritt. Dies wäre vorliegend bloss dann nicht der Fall, wenn die von Dritten bezogenen Lieferungen
und Dienstleistungen - unter Beachtung der Fakturierungsanforderungen gemäss Art. 28 MWSTV - (direkt) den einzelnen Rechtsanwälten in Rechnung gestellt worden wären oder wenn reine Innenleistungen einer Gesellschaft vorliegen würden, die selbst steuerpflichtig ist (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 190 Rz. 518 und S. 470 Rz. 1375).

4.2 Demgegenüber ist die Unkostengemeinschaft der Beschwerdeführer nach aussen wirtschaftlich in Erscheinung getreten: Es wurden gemeinsam Waren und Dienstleistungen bezogen und gemeinsam Personal beschäftigt, wobei die Rechtsanwälte zumindest teilweise ausdrücklich für die Bürogemeinschaft gehandelt haben. Aus den Akten ist ersichtlich, dass - entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführer - die Rechnungen für allgemeine Leistungen mehrheitlich an die Kanzlei als solche gerichtet waren und dass jene Rechnungen, die an einen bestimmten Rechtsanwalt adressiert waren, zumeist noch einen auf die Kanzlei hinweisenden Zusatz enthielten. Die Gemeinschaft ist also gegenüber den Leistungserbringern in eigenem Namen aufgetreten

und hat deren Forderungen selbst beglichen. In diesem Zusammenhang weist die Eidgenössische Steuerverwaltung im Übrigen zu Recht darauf hin, dass die Argumentation der Beschwerdeführer widersprüchlich ist: Wenn die in den fraglichen Rechnungen genannten Anwälte direkt selbst die Leistungsempfänger wären, so könnten die von der ursprünglichen Kanzleigemeinschaft (A._____, B._____ und C._____) bezogenen Leistungen nicht - wie es in der Gesamtabrechnung der Fall ist - auch den beiden neuen Gemeinschafterinnen (D._____ und E._____) verrechnet werden. Letztere werden in den betreffenden Rechnungen nicht erwähnt und hätten deshalb, würde der Auffassung der Beschwerdeführer gefolgt, gar keine Leistungen erhalten. Diese Überlegung zeigt, dass nicht etwa eine Fakturierung an die einzelnen Rechtsanwälte erfolgte, sondern dass diese als Gemeinschaft abrechnen wollten und in der Praxis entsprechend verfahren sind.

5.

Nach dem Gesagten weist die Bürogemeinschaft der Beschwerdeführer auch die erforderliche Selbständigkeit der Tätigkeit (vgl. E. 2.1) auf: Bei der Prüfung der Selbständigkeit eines potentiellen Steuersubjekts ist grundsätzlich auf die Gesamtheit der persönlichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Verhältnisse abzustellen. Als Indizien, welche für eine selbständige Tätigkeit sprechen, werden insbesondere das Tragen des unternehmerischen Risikos, der Auftritt gegenüber Dritten, die Beschäftigung von eigenem Personal sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit genannt (Camenzind/ Honauer/Vallender, a.a.O., S. 346 f. Rzn. 1006 ff.; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer, Bern 1999, S. 175). Im vorliegenden Zusammenhang geht es jedoch offensichtlich nicht um eine Abgrenzung von selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit (wie etwa bezüglich der Funktion des Verwaltungsrats; vgl. Urteil 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000, in: ASA 71 S. 651), sondern vielmehr um die Voraussetzungen für eine selbständige Tätigkeit an und für sich. In diesem Sinne als selbständig gilt, wer nach aussen in eigenem Namen auftritt (vgl. Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 3 zu Art. 21). Wer dagegen Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung eines Vertretenen erbringt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Weil die Gemeinschaft der Beschwerdeführer bei der Beschaffung allgemeiner Leistungen wiederholt im eigenen Namen aufgetreten ist (vgl. E. 4.2), liegt hier eine selbständige Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV vor. Daran ändert nichts, dass der Kreis der Leistungsempfänger auf die Mitglieder der Kanzlei begrenzt ist, zumal sich dieser durch Neueintritte und Austritte verändern kann, wie es gerade auch im vorliegenden Fall geschehen ist.

6.

Im Wesentlichen gleich wie im Schweizer Recht wird die subjektive Umsatzsteuerpflicht in der Europäischen Union behandelt. Ein vergleichender Blick auf die dort geltende Regelung rechtfertigt sich, nachdem der Verfassungsgeber die Annäherung an die Verbrauchsbesteuerung in der Europäischen Union bzw. in ihren Mitgliedstaaten suchte, als er sich anstelle der alten Warenumsatzsteuer für die Mehrwertsteuer entschied (vgl. BGE 124 II 193 E. 6a S. 203 f.).

6.1 Die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. 1977, L 145, S. 1) regelt die subjektive Steuerpflicht in Art. 4. Nach Abs. 1 dieser Bestimmung ist steuerpflichtig, "wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis". Die Aufzählung in Abs. 2 ist umfassend und beinhaltet neben "allen Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden" insbesondere auch die "Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen". Die Steuerpflicht ist damit weit gefasst, zumal sie ansonsten lediglich die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit einerseits und deren Selbständigkeit verlangt (vgl. Ben Terra/Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives, Commentary on the Value Added Tax of the European Community, Kommentar zu Art. 4 der Sechsten Richtlinie, N 17). So hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft im Urteil vom 27. Januar 2000 i.S. Staatssecretaris van Financien v. J. Heerma (Rs. C-23/98) die Verpachtung eines Stalles durch einen Gesellschafter an seine Personengesellschaft als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 der Sechsten Richtlinie beurteilt und diese Verpachtung gleichzeitig als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert (vgl. Terra/Kajus, a.a.O., N 50.9).

6.2 In Deutschland ist die subjektive Steuerpflicht in § 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG-D) geregelt: Als "Unternehmer" - und damit als subjektiv steuerpflichtig - gilt, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

selbständig ausübt. Der Begriff der Selbständigkeit wird dabei gleich wie im deutschen Einkommens- und Gewerbesteuerrecht verstanden: Selbständig ist grundsätzlich, wer in vollem Umfange das Geschäftsrisiko trägt. Im Übrigen wird aber auf die Gesamtheit der persönlichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Verhältnisse abgestellt (Dieter Dziadkowski/Peter Walden, Umsatzsteuer, 4. Auflage, München/Wien 1996, S. 23). Als Steuersubjekt in Betracht fallen gemäss deutscher Lehre und Praxis Personenzusammenschlüsse aller Art, wenn sie als solche erkennbar am Wirtschaftsleben teilnehmen. Demnach gilt vor allem als "Unternehmer", wer nach aussen als solcher in Erscheinung tritt (beurteilt wird dies aufgrund einer Reihe von verschiedenen Indizien: vgl. Johann Bunjes/Reinhold Geist, Umsatzsteuergesetz, 7. Auflage, München 2003, N 11 ff. zu § 2). Liegt ein Zusammenschluss von "Unternehmern" vor, so kann die Unternehmereigenschaft sowohl der Vereinigung als auch den einzelnen Mitgliedern zukommen oder aber nur entweder der
Unternehmergemeinschaft oder den einzelnen Unternehmern allein (vgl. dazu Friedrich Klenk in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuergesetz, München, N 40 ff. zu § 2). Letzteres ist der Fall, wenn ein Unternehmerzusammenschluss nach aussen nicht in Erscheinung tritt; bei einer solchen reinen Innengesellschaft gibt es keinen Leistungsaustausch zwischen der Vereinigung und den Gesellschaftern, weil die Gesellschafter Aussengeschäfte in eigenem Namen tätigen. Mithin gelten auch reine Bürogemeinschaften von Rechtsanwälten nicht als selbständige Unternehmen, solange sie nach aussen nicht gemeinsam auftreten (D. A. Burrhoff in: Peter/Burrhoff/Stöcker, Umsatzsteuer Kommentar, Berlin, N 51 u. 56 zu § 2).
6.3 Die subjektive Steuerpflicht bzw. der Unternehmensbegriff wird im österreichischen Umsatzsteuergesetz (UStG-A) gleich wie im deutschen Recht definiert (vgl. § 2 UStG-A). Bei Kostengemeinschaften in freien Berufen (z.B. bei Rechtsanwälten) werden die von den einzelnen Mitgliedern erzielten Umsätze jeweils dem nach aussen hin auftretenden Mitglied zugerechnet, auch wenn lediglich der rationelle Bezug von allgemeinen Leistungen bezweckt wird. Für solche gemeinsam bezogene Vorleistungen steht praxisgemäss entweder ein anteilsmässiger Vorsteuerabzug durch die einzelnen Mitglieder offen (Voraussetzung ist, dass die Rechnungen an sämtliche beteiligten Leistungsempfänger gerichtet sind und der Anteil der einzelnen Empfänger vermerkt ist) oder die Zwischenschaltung der Gemeinschaft, welche dann selbst als Unternehmer gilt (vgl. Hans Georg Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1994, 2. Auflage, Wien 1999, N 28 zu § 2).
7.
Zu Unrecht bestreiten die Beschwerdeführer weiter, dass zwischen der Unkostengemeinschaft und den einzelnen Rechtsanwälten ein Leistungsaustausch stattgefunden hat: Gemäss Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie "gegen Entgelt" erbracht werden (vgl. auch Art. 5 MWSTG). Damit ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist also ein Austausch von Leistungen notwendig: Die Leistung, welche der Unternehmer erbringt, ist entweder eine Lieferung oder eine Dienstleistung, während die Gegenleistung im Entgelt besteht (vgl. BGE 126 II 249 E. 4a S. 252; Camenzind/ Honauer/Vallender, a.a.O., S. 76 Rzn. 159 ff.). Vorliegend hat die Gemeinschaft die Aufwendungen, welche sie für allgemeine Leistungen erbracht hat, in einer (gemeinsamen) Buchhaltung erfasst; erst nach erfolgter jährlicher Abrechnung hat sie die entsprechenden Kosten den einzelnen Rechtsanwälten anteilsmässig belastet. Es erfolgt mithin eine (für die subjektive Steuerpflicht erforderliche) Leistungserbringung der Gemeinschaft gegenüber den einzelnen Rechtsanwälten, wofür diese eine Gegenleistung in der Form eines Entgelts erbringen. Nachdem feststeht, dass der erforderliche Leistungsaustausch hier gegeben ist, kann offen bleiben, wie es
sich diesbezüglich bei anderen denkbaren Formen von Einkaufsgemeinschaften verhalten würde. Im Übrigen ist ohnehin abwegig, wenn die Beschwerdeführer ihre Unkostengemeinschaft in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht mit einem Konkubinatspaar zu vergleichen suchen.
8.
Zu prüfen ist weiter, ob die Unkostengemeinschaft als Vertreterin der einzelnen Rechtsanwälte tätig gewesen ist, wie dies die Beschwerdeführer behaupten.
8.1 Das Mehrwertsteuerrecht unterscheidet hinsichtlich der Steuerfolgen von Umsätzen zwischen direkter und indirekter Stellvertretung: Tritt der Vertreter als blosser Vermittler von Leistungen auf, so dass das Austauschverhältnis direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten entsteht, kommt es nur zwischen diesen beiden zu einem steuerbaren Umsatz (Art. 10 Abs. 1 MWSTV); der Vermittler selbst hat alsdann lediglich eine allfällige Provision zu versteuern. Voraussetzung einer derartigen direkten Stellvertretung ist ein ausdrückliches Handeln des Vertreters im Namen und auf Rechnung des Vertretenen. Dies ergibt sich aus dem klaren Gesetzeswortlaut (vgl. den nahezu identischen Art. 11 Abs. 1 MWSTG). Nicht als Vermittler bzw. direkter Stellvertreter gilt, wer zwar auf fremde Rechnung handelt, aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auftritt (Art. 10 Abs.

2 MWSTV; Art. 11 Abs. 2 MWSTG). Diesfalls liegt eine indirekte Vertretung vor mit zwei steuerbaren Umsätzen, nämlich einem ersten zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter sowie einem zweiten zwischen dem Vertreter und dem Dritten. Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber bewusst die unter der Warenumsatzsteuer bestehende gefestigte Praxis (vgl. Urteil A.360/1987 vom 11.
März 1988, in: ASA 60 S. 554, E. 3b) in das Recht der Mehrwertsteuer überführt (Urteil 2A.273/2002 vom 13. Januar 2003, in: Pra 2003 S. 857, E. 2.1, mit Hinweisen). Die Anforderungen an die direkte Stellvertretung sind darum hoch, weil Missbräuche vermieden werden sollen (vgl. Urteil 2A.323/2000 vom 6. März 2001, in: RDAF 2001 II 370, E. 6d; vgl. auch die Praxisübersicht mit Hinweisen auf die Judikatur in: Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 115 ff. Rzn. 281 ff.).
8.2 Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige näher umschrieben, was sie für den Nachweis eines Vermittlungsgeschäfts bzw. einer direkten Stellvertretung erforderlich hält. Sie verlangt, dass folgende Unterlagen eingereicht werden: (1) ein durch den Vertretenen erteilter, auf blosse Vermittlung lautender schriftlicher Auftrag, (2) Dokumente (Verträge, Rechnungen oder Quittungen), aus denen eindeutig hervorgeht, dass der Vertreter im Namen und auf Rechnung des Vertretenen gehandelt hat, wobei Namen und genaue Adresse beider Vertragsparteien aufgeführt sein müssen, sowie (3) eine schriftliche Abrechnung über Erlös und Provision (vgl. Rzn. 284 ff., insb. Rzn. 286-289, in den Wegleitungen 1994 und 1997; vgl. auch Rzn. 190 ff., insb. Rzn. 192-195, der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer). Diese Beweisanforderungen stossen in der Literatur teilweise auf Kritik (vgl. insb. Pierre-Marie Glauser, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/ München 2000, N 16 zu Art. 11). Für Rechtsanwälte sieht die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung indessen einen erleichterten Nachweis der direkten Stellvertretung vor: Rechtsanwälten, die sich zu einer Unkostengemeinschaft
zusammengeschlossen haben, kann für bezogene Leistungen (Lieferung von Waren oder Dienstleistungen) eine einzige Rechnung gestellt werden, die jedoch sämtliche Anwälte als Leistungsempfänger zu nennen hat. Auf dem Original der Rechnung hat alsdann einer der Belieferten die Aufteilung des Rechnungsbetrages auf die Mitglieder der Unkostengemeinschaft vorzunehmen (vgl. das Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. Juni 1995 an den Schweizerischen Anwaltsverband).
8.3 Die Beschwerdeführer bestreiten insbesondere auch die Bundesrechtskonformität der dargestellten Anforderungen, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung an den Nachweis einer direkten Stellvertretung stellt. Wie es sich damit verhält, kann indessen ebenso offen gelassen werden, wie die Frage nach den Erleichterungen, die den Rechtsanwälten gemäss dem erwähnten Schreiben an den Schweizerischen Anwaltsverband gewährt werden. Die Bürogemeinschaft der Beschwerdeführer ist, wie bereits mehrmals festgehalten wurde, regelmässig in eigenem Namen aufgetreten, wenn sie Leistungen von Dritten bezogen hat. Dabei wurde unbestrittenermassen nicht auf das angeblich bestehende (direkte) Vertretungsverhältnis hingewiesen. Ein entsprechendes ausdrückliches Handeln im Namen und auf Rechnung der vertretenen Rechtsanwälte als Leistungsempfänger bildet nach dem Gesagten aber bereits von Gesetzes wegen Voraussetzung für eine direkte Stellvertretung, weshalb auch unerheblich ist, dass die ausdrückliche Erwähnung der effektiven Leistungsempfänger zusätzlich zur Gemeinschaft - etwa in der Form: "Bürogemeinschaft A._____ und Kollegen handelnd für A._____, B._____, C._____, D._____ und E._____" - etwas umständlich sein mag. Weil die Vertretung der einzelnen Rechtsanwälte vorliegend nicht auf eine den Anforderungen von Art. 10 Abs. 1 MWSTV genügende Art und Weise zum Ausdruck gekommen ist, hat die Vorinstanz zu Recht zwei steuerpflichtige Umsätze angenommen: einen ersten zwischen den Dritten und der Bürogemeinschaft und einen zweiten zwischen dieser und den Beschwerdeführern. Mithin fällt gar nicht ins Gewicht, dass die streitigen Rechnungen zusätzlich auch den Beweisanforderungen nach Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht genügen.
9.
9.1 Die Beschwerdeführer berufen sich schliesslich noch auf "systemtragende Prinzipien der schweizerischen Mehrwertsteuer": Sie betrachten die Grundsätze der Wettbewerbsneutralität sowie der Überwälzbarkeit der Mehrwertsteuer als verletzt, weil durch die zweimalige Belastung des gleichen Umsatzes eine "taxe occulte" entstehe. Die genannten Prinzipien finden heute in Art. 1 Abs. 2 MWSTG ausdrückliche Erwähnung, hatten aber schon unter Herrschaft der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 Geltung. Es handelt sich dabei um Leitlinien für den Gesetzgeber und die Verwaltung, welche von den rechtsanwendenden Behörden bei der Auslegung der einschlägigen Bestimmungen zu beachten sind; aus ihnen ergeben sich keine subjektiven Rechte der Steuerpflichtigen (Urteil 2A.90/1999 vom 26. Februar 2001, in: StR 56/2001 S. 359, E. 3b; Urteil

2A.353/2001 vom 11. Februar 2002, in: StR 57/2002 S. 669, E. 3).
9.2 Im Falle einer Abrechnung über die Mehrwertsteuern im ordentlichen Verfahren kann die Unkostengemeinschaft grundsätzlich die Vorsteuern zum Abzug bringen, welche auf ihren Eingangsumsätzen lasten. Gleiches gilt für die einzelnen Rechtsanwälte bezüglich der ihnen weiterfakturierten Teilbeträge. Anders verhält es sich nur, wenn - wie hier - nach der Saldosteuersatzmethode abgerechnet wird (vgl. Art. 47 Abs. 3 MWSTV sowie Art. 59 MWSTG). Diesfalls müssen die Steuerpflichtigen ihre Vorsteuern nicht im Einzelnen ermitteln: An die Stelle des Vorsteuerabzugs, wie er sich aufgrund der tatsächlich angefallenen Aufwendungen und Investitionen berechnen liesse, tritt eine Reduktion des auf die erzielten Umsätze angewandten Mehrwertsteuersatzes (sog. Saldosteuersatz). Mit dieser Methode soll Steuerpflichtigen mit kleinen bis mittleren Unternehmen entgegengekommen und ihnen unverhältnismässiger administrativer Aufwand erspart werden (vgl. Makedon Jenni, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 1 u. 17 zu Art. 59), wobei die Betroffenen selbst wählen, ob sie im ordentlichen Verfahren oder nach Saldosteuersätzen abrechnen. Letzterer Abrechnungsart ist aufgrund der Pauschalierung eine gewisse
Ungenauigkeit zwingend immanent, auch wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung den anwendbaren Saldosteuersatz - bzw. den eingerechneten Vorsteuerabzug - aufgrund der jeweiligen branchenspezifischen Besonderheiten festlegt. Wenn nun also die Bürogemeinschaft ihre Leistungen an Rechtsanwälte fakturiert, die nach der Saldosteuermethode abrechnen, so sind die abzugsfähigen Vorsteuern über den Saldosteuersatz bereits berücksichtigt. Dabei bleibt unklar, ob eine "taxe occulte" entsteht oder zu viel an Vorsteuern abgezogen wird. Diese Frage lässt sich ohnehin nicht für einzelne, isoliert betrachtete Transaktionen beantworten, sondern es müsste im ordentlichen Verfahren über alle bezogenen, dem Vorsteuerabzug unterliegenden Leistungen und alle steuerpflichtigen Umsätze abgerechnet werden. Jedenfalls steht es den Beschwerdeführern frei, in Zukunft im ordentlichen Verfahren abzurechnen, falls sie zum Schluss kommen, eine Abrechnung nach Saldosteuersätzen sei für sie unvorteilhaft (und die Voraussetzungen von Art. 59 Abs. 3 MWSTG erfüllt sind). Dergestalt kommt es - eine korrekte Fakturierung und Abrechnung vorausgesetzt - mit Sicherheit zu keinerlei steuerlichen Mehrbelastung.
10.
Nach dem Gesagten haben die Beschwerdeführer im streitigen Zeitraum eine Vorgesellschaft in der Form einer einfachen Gesellschaft gebildet, welche für das Entgelt, welches sie von den Beschwerdeführern für die erbrachten Leistungen erhielt, mehrwertsteuerpflichtig ist; ein direktes Stellvertretungsverhältnis in mehrwertsteuerrechtlichem Sinne liegt nicht vor. Zu beurteilen bleibt der Eventualantrag der Beschwerdeführer: Diese bestreiten, dass es sich bei den Leistungen, welche die Bürogemeinschaft für die einzelnen Rechtsanwälte erbringt, um eine Gesamtleistung in Form des "Zurverfügungstellens einer Gesamtinfrastruktur" handelt. Vielmehr sei eine Reihe von verschiedenen Leistungen anzunehmen, welche je separat, nach den für sie geltenden mehrwertsteuerrechtlichen Regeln zu beurteilen seien.
10.1 Für die Mehrwertsteuer gilt, wie bereits früher für das Warenumsatzsteuerrecht, dass miteinander verbundene Leistungen als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang anzusehen sind, wenn sie wirtschaftlich derart eng zusammengehören und ineinander greifen, dass sie ein unteilbares Ganzes bilden (Dieter Metzger, Handbuch zur Warenumsatzsteuer, Muri b. Bern 1983, Rzn. 542 ff.; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 57 Rz. 105; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 86 ff. Rzn. 187 ff.; Jean Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 37). Das Mehrwertsteuergesetz enthält im Unterschied zur Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 nunmehr eine ausdrückliche entsprechende Regelung (vgl. Art. 36 Abs. 4 MWSTG). Demnach werden zusammenhängende Leistungen seit jeher dann einheitlich behandelt, wenn es sich um eine eigentliche Gesamtleistung handelt oder wenn eine oder mehrere zur Hauptleistung akzessorische Nebenleistungen vorliegen. Die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung erfolgt dabei im ersten Fall nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft, mithin nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet
im Vordergrund steht. Im zweiten Fall werden die Nebenleistungen entsprechend der Hauptleistung behandelt, weil diese den wirtschaftlichen Kern des Geschäfts darstellt (vgl. Mathias Bopp, Mehrwertsteuer und Internet, Diss. Zürich 2002, S. 255 und 262 f.). Liegt weder eine untrennbare Gesamtleistung noch eine Hauptleistung mit abhängigen Nebenleistungen vor, so handelt es sich um mehrere selbständige Leistungen, die mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu behandeln sind. Entsprechendes kann sich nicht nur aus dem Fehlen des erforderlichen inneren Zusammenhangs ergeben, sondern auch auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung beruhen (vgl. beispielsweise die Abtrennung von gastgewerblichen Leistungen im Rahmen von Umsätzen im Bereich

von Bildung und Erziehung; Art. 14 Ziff. 9 MWSTV bzw. Art. 18 Ziff. 11 MWSTG). Dabei werden zivilrechtlich selbständige Leistungen grundsätzlich auch mehrwertsteuerrechtlich als selbständige Leistungen behandelt (vgl. Eidgenössische Steuerverwaltung, Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Rzn. 359 f.).
10.2 Vorliegend bietet die Bürogemeinschaft den einzelnen Rechtsanwälten die gesamte benötigte Infrastruktur als einziges Paket von Leistungen an. Dies ergibt sich bereits aus der Art und Weise der Abrechnung, wird doch jedem Mitglied der Gemeinschaft sein Anteil an den Gesamtkosten belastet. Letztere werden zunächst aus den Aufwandposten für die verschiedenen Leistungen (z.B. die Beschaffung von Büromaterial, Fachliteratur oder Apparaten, dem Personalaufwand und der Miete für die Geschäftsräumlichkeiten) berechnet und der resultierende Betrag anschliessend auf die Rechtsanwälte verteilt, wobei jeder grundsätzlich einen Fünftel des Gesamtaufwands trägt (nur die Kosten für Personal und Miete werden nicht zu genau gleich grossen Teilen belastet). Anders würde es sich nur dann verhalten, wenn für jede einzelne erbrachte Leistung ein eigenes Vertragsverhältnis zwischen der Bürogemeinschaft und den Rechtsanwälten bestünde, über das auch separat abgerechnet würde (vgl. im vorliegenden Zusammenhang das Urteil 2A.211/1999 vom 3. November 2000, in: ASA 71 S. 402 ff.). Vorliegend werden indessen keine individuellen Lieferungen oder Dienstleistungen an die einzelnen Anwälte erbracht; z.B. sind weder individuelle Mietverhältnisse für die
gemeinsam genutzten Räumlichkeiten nachgewiesen noch werden andere Leistungen individuell fakturiert.
10.3 Das Zurverfügungstellen der benötigten Infrastruktur stellt demnach eine Gesamtleistung dar, die als solche klar mehrwertsteuerpflichtig ist. Deshalb braucht nicht mehr im Einzelnen geprüft zu werden, ob Teile des Entgelts auf von der Besteuerung ausgenommene Umsätze (z.B. Mietkosten oder Aufwendungen für Weiterbildungsveranstaltungen) entfallen, ob allenfalls Abschreibungen zu berücksichtigen wären oder ob auf gewisse Umsätze - wären sie für sich alleine zu betrachten - ein tieferer Steuersatz zur Anwendung käme.
11.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird den Beschwerdeführern auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 29. Juni 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: