Urteilskopf

125 II 326

32. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 29. Juni 1999 i.S. X. AG und Banken A., B., C., D. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung und Eidgenössische Steuerrekurskommission sowie i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen X. AG und Banken A., B., C., D. und Eidgenössische Steuerrekurskommission (Verwaltungsgerichtsbeschwerden)
Regeste (de):
Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV; Art. 17 Abs. 3 MWSTV: Gruppenbesteuerung.

Beschwerdelegitimation der Eidgenössischen Steuerverwaltung (E. 2c und 2d).

Kognition des Bundesgerichts bei der Überprüfung der Mehrwertsteuerverordnung (E. 3).

Auslegung von Verfassungsbestimmungen. Der Verfassungsgeber hat den Kreis der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht abschliessend definiert und insbesondere in Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV die sog. Gruppenbesteuerung nicht erwähnt (E. 4 - 6).

Zulässigkeit der Gruppenbesteuerung unter entstehungsgeschichtlichen, systematischen und teleologischen Gesichtspunkten. Art. 17 Abs. 3 MWSTV hält sich an die dem Bundesrat durch die Verfassung eingeräumte Kompetenz und verletzt keinen der in Art. 8 ÜbBest. BV festgelegten Grundsätze (E. 7 und 8).

Die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu Art. 17 Abs. 3 MWSTV, wonach in die Gruppenbesteuerung nur eng miteinander verbundene und unter einheitlicher Leitung zusammengefasste Unternehmen aufgenommen werden können, ist verfassungskonform. Ein Gemeinschaftsunternehmen (Joint-venture) kann einer Unternehmensgruppe in diesem Sinn nicht gleichgestellt werden (E. 9).

Regeste (fr):
Art. 8 al. 2 Disp. trans. Cst.; art. 17 al. 3 OTVA: imposition de groupes.

Qualité pour recourir de l'Administration fédérale des contributions (consid. 2c et 2d).

Pouvoir d'examen du Tribunal fédéral dans le cadre du contrôle de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 3).

Interprétation de dispositions constitutionnelles. Le constituant n'a pas défini limitativement le cercle des contribuables soumis à la taxe sur la valeur ajoutée et n'a pas mentionné en particulier dans l'art. 8 al. 2 Disp. trans. Cst. l'imposition de groupes (consid. 4 - 6).

Admissibilité de l'imposition de groupes sous les angles historique, systématique et téléologique. L'art. 17 al. 3 OTVA se tient dans les limites de la compétence accordée au Conseil fédéral par la Constitution et ne viole aucun des principes posés dans l'art. 8 Disp. trans. Cst. (consid. 7 et 8).

La pratique de l'Administration fédérale des contributions au sujet de l'art. 17 al. 3 OTVA, d'après laquelle seules des entreprises étroitement liées entre elles et rassemblées sous une direction unique peuvent être admises dans l'imposition de groupes, est conforme à la Constitution. Une entreprise commune (joint-venture) ne peut pas être assimilée dans ce sens à un groupe d'entreprises (consid. 9).

Regesto (it):
Art. 8 disp. trans. Cost.; art. 17 cpv. 3 OIVA: imposizione di un gruppo di società.

Legittimazione ricorsuale dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (consid. 3c e 2d).

Potere d'esame del Tribunale federale nell'ambito del controllo dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto (consid. 3).

Interpretazione di disposti costituzionali. Il Costituente non ha definito in modo esaustivo la cerchia degli assoggettati all'imposta sul valore aggiunto e non ha menzionato in particolare nell'art. 8 disp. trans. Cost. la cosiddetta imposizione di un gruppo di società (consid. 4 - 6).

Ammissibilità dell'imposizione di un gruppo di società sotto il profilo storico, sistematico e teleologico (consid. 7 e 8).

La prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni in merito all'art. 17 cpv. 3 OIVA, secondo cui nell'imposizione di un gruppo possono essere ritenute solo imprese che siano strettamente legate e riunite sotto una direzione unitaria, è conforme alla Costituzione. Un'azienda comune (joint-venture) non può essere assimilata in questo senso ad un gruppo di società (consid. 9).

Sachverhalt ab Seite 327

BGE 125 II 326 S. 327

Die X. AG bezweckt gemäss Statuten den Betrieb eines Rechenzentrums für Aktionäre und Dritte zur Ausführung von Aufträgen auf allen Gebieten der elektronischen Datenverarbeitung sowie die Beratung in diesbezüglichen Fragen, insbesondere für Banken und Kraftwerkunternehmungen. Gesellschaftsaktionäre sind gegenwärtig die Bank A. (48,9% der Besitz- und Stimmrechte), die Bank B. (20%), die Bank C. (11,8%), die Bank D. (7%) sowie die Y. AG (12,3%).

BGE 125 II 326 S. 328

Im September/Oktober 1994 stellten die Banken A., B., C. und D. sowie die X. AG bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung den Antrag, im Sinn von Art. 17 Abs. 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; SR 641.201) gemeinsam als ein Steuersubjekt behandelt zu werden (Gruppenbesteuerung). Sie machten geltend, die X. AG sei ein Gemeinschaftsunternehmen (sog. Joint-venture) unter der Führung der Bank A., über welches ein Rechenzentrum betrieben werde. Das Ziel des Zusammenschlusses liege in der Nutzung gemeinsamer «Hardware» und der nur einmaligen Entwicklung von «Softwarelösungen». Die erheblichen Kosteneinsparungen würden den Beteiligten erlauben, ihre Strukturen möglichst kostengünstig und damit wettbewerbsfähig zu gestalten. Am 15. Dezember 1994 ergänzten sie ihr Gesuch und beantragten eventualiter, die X. AG sei (wenigstens) in den Gruppenkreis der Bank A. einzubeziehen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wies mit Entscheid vom 16. März 1995 und Einspracheentscheid vom 28. August 1996 den Hauptantrag ab, weil es an der erforderlichen engen Verbindung der Gesuchstellerinnen untereinander, namentlich an einer einheitlichen Leitung, fehle. Hingegen gab sie dem Eventualantrag statt, das heisst einer Gruppenbesteuerung der Bank A. und der X. AG. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission wies am 27. Februar 1998 eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid ab. Sie kam zum Schluss, dass Art. 17 Abs. 3 MWSTV einer verfassungsmässigen Grundlage entbehre, weshalb die rekurrierenden Banken und die X. AG

nicht berechtigt seien, sich zu einer Mehrwertsteuergruppe zusammenzuschliessen. Die Bestimmung verletze insbesondere Art. 8 Abs. 2 lit. b und l ÜbBest. BV, und ihre Verfassungsmässigkeit erscheine auch unter dem Gesichtspunkt von Art. 41ter, 31 und 4 BV zumindest fraglich. Zudem sehe das Umsatzsteuerrecht der Europäischen Gemeinschaften (Sechste EU-Richtlinie vom 17. Mai 1977, Art. 4 Ziff. 4 Al. 2) die Möglichkeit einer Gruppenbesteuerung wohl vor, aber nur auf fakultativer Basis, und lediglich sieben EU-Mitgliedstaaten hätten davon Gebrauch gemacht. Sowohl die X. AG und die Banken A., B., C., und D. als auch die Eidgenössische Steuerverwaltung haben gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Das Bundesgericht weist die Beschwerde der X. AG und der Banken im Sinne der Erwägungen ab und heisst jene der Eidgenössischen

Steuerverwaltung im Sinne der Erwägungen gut. Es entscheidet zudem selber in der Sache und lehnt den gemeinsamen Antrag der X. AG und der Banken A., B., C. und D. ab, sie seien im Sinne von Art. 17 Abs. 3 MWSTV gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger zu behandeln.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. c) Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen einen Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission ist auch die Eidgenössische Steuerverwaltung berechtigt (Art. 103 lit. b OG; Art. 54 Abs. 2 MWSTV). Diese Legitimation soll eine richtige und einheitliche Anwendung des Bundesrechts sichern. Sie ist nach dem Gesetzeswortlaut an keine Voraussetzung gebunden; insbesondere braucht die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht darzutun, dass sie ein schutzwürdiges Interesse im Sinn von Art. 103 lit. a OG an der Aufhebung des angefochtenen Entscheids besitzt. Immerhin setzt die Beschwerdebefugnis nach der Rechtsprechung voraus, dass das öffentliche Interesse in einem konkreten Fall gefährdet erscheint. Denn die Behördenbeschwerde kann nicht dazu dienen, private Interessen durchzusetzen oder zu Gunsten des Steuerpflichtigen benutzt zu werden (BGE 123 II 16 E. 2c S. 21 f., mit Hinweisen). Die Vorinstanz hat die Beschwerde der X. AG sowie der Banken A., B., C. und D. abgewiesen und zudem festgestellt, Art. 17 Abs. 3 MWSTV sei, da verfassungswidrig, vorliegend nicht anwendbar, weshalb die Beschwerdeführerinnen für die Mehrwertsteuer keine Gruppe bilden könnten. Dieses Dispositiv berührt die fiskalischen Interessen der Eidgenössischen Steuerverwaltung an sich nicht. Die Begründung des angefochtenen Entscheids weicht jedoch von jener im Einspracheentscheid vollständig ab, auch wenn die Vorinstanz in der Entscheidformel nicht ausdrücklich auf ihre eigenen Erwägungen verwies. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat aber die Gesuche um Gruppenbesteuerung jeweils nach den im Einspracheentscheid dargelegten Grundsätzen behandelt und bis dahin über 700 Bewilligungen erteilt, unter anderem jene für die X. AG und die Bank A. Es steht unter den gegebenen Umständen ausser Zweifel, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung - unter den Gesichtspunkten der Rechtssicherheit, der einheitlichen Rechtsanwendung und der Verwaltungsökonomie - öffentliche Interessen wahrnimmt, wenn sie die rechtlichen Erwägungen der Vorinstanz durch das Bundesgericht überprüfen lässt. Auf ihre Beschwerde ist somit einzutreten.

d) Die Eidgenössische Steuerverwaltung macht freilich geltend, die Sache müsse zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückgewiesen werden, weil diese sich mit den Voraussetzungen zur Gewährung der Gruppenbesteuerung nach Art. 17 Abs. 3 MWSTV nicht auseinander gesetzt habe. Wenn das Bundesgericht selber in der Sache entscheide, würde im Verfahren eine Instanz ausgelassen und dadurch den Parteien der Rechtsweg abgekürzt. Demgegenüber beantragen die X. AG und die beteiligten Banken, das Bundesgericht solle selber in der Sache entscheiden. Aus Zeit- und Kostengründen sei ihnen an einem raschen Entscheid gelegen; das «Überspringen einer Rechtsmittelinstanz» werde dabei bewusst in Kauf genommen. In der Tat kann das Bundesgericht, wenn es die angefochtene Verfügung aufhebt, gegebenenfalls selber in der Sache entscheiden (Art. 114 Abs. 2 erster Satz OG). Es trifft zwar zu, dass die Eidgenössische Steuerrekurskommission die Frage der Gruppenbesteuerung im konkreten Fall und die entsprechende Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung gar nicht geprüft hat, weil sie zum Schluss kam, die in der Mehrwertsteuerverordnung vorgesehene Gruppenbesteuerung sei verfassungswidrig. Die Beteiligten konnten sich indessen in beiden Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht ausführlich äussern, sowohl zur rechtlichen Würdigung des angefochtenen Entscheids als auch zum eigentlichen, von der Vorinstanz nicht behandelten Verfahrensgegenstand. Zudem sind hauptsächlich Rechtsfragen zu beantworten, die das Bundesgericht frei prüft. Der Vorinstanz wurde ebenfalls Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt, auf die sie jedoch verzichtete. Zusätzlicher Beweiserhebungen bedarf es nicht; die Akten sind vielmehr vollständig, und die Sache ist entscheidungsreif, wie die Verfahrensbeteiligten übereinstimmend einräumen. Unter diesen Umständen ist es angezeigt, dass das Bundesgericht selber in der Sache entscheidet.

3. Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, ob Bundesrecht - zu dem auch die Bundesverfassung gehört - verletzt ist. Hingegen prüft es nicht, ob der angefochtene Entscheid allenfalls unangemessen ist, da das anwendbare Bundesrecht eine entsprechende Rüge nicht vorsieht (Art. 104 lit. c OG). a) Die Grundsätze, nach denen die Mehrwertsteuerverordnung zu überprüfen ist, wurden in der neueren Rechtsprechung dargelegt (BGE 123 II 16 E. 3 S. 22 f.; 295 E. 3 S. 298 f.; 385 E. 3 S. 388 f.). Da es sich bei der Mehrwertsteuerverordnung um eine verfassungsunmittelbare, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende, selbstständige

Verordnung des Bundesrats handelt, prüft das Bundesgericht zunächst, ob sie mit der Verfassungsnorm, auf die sie sich stützt (Art. 8 Abs. 1 ÜbBest. BV), vereinbar ist. Ferner prüft es, ob der Bundesrat die in Art. 41ter Abs. 1 lit. a und Abs. 3 BV festgelegten Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Und schliesslich wird geprüft, ob die Verordnung nicht zu einer andern Verfassungsbestimmung, namentlich zu den Grundrechtsgarantien des Bürgers, in Widerspruch steht, soweit die ermächtigende Verfassungsnorm nicht selber Abweichungen anordnet oder in Kauf nimmt. Zu beachten ist freilich, dass dem Bundesrat im Rahmen der ihm vom Verfassungsgeber eingeräumten Kompetenz der gleiche politische Entscheidungsspielraum zusteht wie dem Gesetzgeber. Diesen Entscheidungsspielraum darf das Bundesgericht nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern. Es hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung zu beschränken. So ist etwa eine in einer selbstständigen Verordnung getroffene Regelung nicht schon deshalb verfassungswidrig, weil sie keinen formellen Bezug zu einer Verfassungsbestimmung hat, welche die Grundzüge der Regelung festlegen oder diese ausdrücklich zulassen würde. Es genügt, dass die Regelung mit dem Gegenstand, dem Zweck und dem Umfang der vom Verfassungsgeber gewollten Lösung übereinstimmt und keine Verfassungsnorm verletzt. Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer hat der Verfassungsgeber dem Bundesrat eine sehr weit gehende Rechtsetzungsbefugnis eingeräumt, die den Erlass sämtlicher für eine gesetzmässige Steuererhebung nötigen Grundsätze materieller und formeller Art umfasst, unter anderem in Bezug auf die Steuerpflicht (Grundsatz, Ausnahmen, Beginn, Ende, Steuernachfolge und Steuervertretung; AB 1993 N 331, 339). Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden gesetzgeberischen Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehr-

wertsteuerrechtlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch das Bundesgericht nicht korrigiert werden. Einschreiten darf es nur, wenn der Bundesrat die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei es auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat. b) Im Übrigen prüft das Bundesgericht die Anwendung des Bundesrechts frei. In diesem Rahmen befindet es auch über die Auslegung der Vorschriften der bundesrätlichen Verordnung durch

die Vorinstanzen und darüber, ob das Auslegungsergebnis mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassung übereinstimmt.

4. a) Gemäss Art. 41ter Abs. 1 lit. a und Abs. 3 BV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben, und zwar - nach dem Allphasenprinzip mit Vorsteuerabzug - auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren. Der Bundesrat erlässt die Ausführungsbestimmungen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten sollen (Art. 8 Abs. 1 ÜbBest. BV); er hat dabei die in Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV enthaltenen Grundsätze zu beachten.
Die vom Bundesrat erlassene Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 definiert im 2. Kapitel die Steuerpflicht und sieht in Art. 17 Abs. 3 namentlich Folgendes vor: «3 Juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, können beantragen, gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Die enge Verbindung liegt namentlich vor, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine natürliche oder juristische Person durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise eine oder mehrere juristische Personen unter einheitlicher Leitung zusammenfasst. Unter diesen Voraussetzungen kann auch die Eidgenössische Steuerverwaltung die Gruppenbesteuerung verlangen. Die Wirkungen der Gruppenbesteuerung sind auf Innenumsätze zwischen den im schweizerischen Inland gelegenen Gesellschaften beschränkt. Sämtliche an der Gruppe beteiligten Gesellschaften und Personen gelten zusammen als ein Steuerpflichtiger». b) Nach Auffassung der Vorinstanz soll die zitierte Verordnungsbestimmung unter dem Gesichtspunkt von Art. 4, Art. 31 und Art. 41ter BV, aus denen die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichheit der Mehrwertsteuer auf dem Endverbrauch sowie der Wettbewerbsneutralität abgeleitet werden, «zumindest fraglich» erscheinen. Zudem soll sie Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV, namentlich dessen lit. b, d und l, verletzen und ohne verfassungsmässige Grundlage sein. Die Parteien vertreten demgegenüber beide die Auffassung, Art. 17 Abs. 3 MWSTV sei verfassungskonform, da der Bundesrat befugt sei, den Begriff der steuerpflichtigen Unternehmung festzulegen. Hingegen vertreten sie bei der Anwendung von Art. 17 Abs. 3 MWSTV gegensätzliche Standpunkte, was die Definition der Unternehmensgruppe betrifft, die der Gruppenbesteuerung unterliegt. Für die X. AG und die beschwerdeführenden Banken fällt auch ein Gemeinschaftsunternehmen (Joint-venture), wie sie es zum Betrieb eines gemeinsamen Rechenzentrums gebildet haben, unter

den Begriff der Unternehmensgruppe. Für die Eidgenössische Steuerverwaltung fehlt es dagegen in diesem Fall an der einheitlichen Leitung, welche die notwendige enge Verbindung unter den Gesellschaften schaffen würde, sodass diese nicht in den Genuss der Gruppenbesteuerung nach Art. 17 Abs. 3 MWSTV kommen können. Es ist somit zunächst zu prüfen, ob sich der Bundesrat beim Erlass von Art. 17 Abs. 3 MWSTV an die ihm durch die Verfassung eingeräumte Kompetenz gehalten hat.

5. Nach schweizerischer Lehre und Praxis sind Verfassungsbestimmungen grundsätzlich nach denselben Regeln zu interpretieren wie Normen des einfachen Gesetzesrechts. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Auszugehen ist vom Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weitern Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit andern Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergab. Die Anwendung dieser für die Auslegung einfachen Gesetzesrechts entwickelten Methoden rechtfertigt sich im vorliegenden Fall umso mehr, als Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest. BV zwar formell Verfassungsrang hat, materiell jedoch Gesetzesrecht vertritt, das nur bis zum Erlass entsprechender Steuernormen im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren gilt (vgl. Art. 41ter Abs. 6 BV; BGE 124 II 372 E. 5 S. 376, mit Hinweisen).

6. a) Die Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Verbrauchssteuer, die den Inlandverbrauch belastet. Sie wird vom Verkäufer oder Lieferanten entrichtet, der sie, sofern es die Marktverhältnisse gestatten, auf die Preise und damit auf den Abnehmer der Ware oder Dienstleistung überwälzt. Um eine Steuerkumulation zu vermeiden, kann aber der Steuerpflichtige die Summe der Vorsteuern abziehen, die bei ihm während der gleichen Abrechnungsperiode angefallen sind. Ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer muss nach Möglichkeit neutral sein in seinen Auswirkungen auf die Wettbewerbsverhältnisse (Grundsatz der Wettbewerbsneutralität), darf nur den Verbrauch im Inland belasten (sog. Bestimmungslandprinzip), sollte keinen grossen Erhebungsaufwand verursachen

(Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit) und muss das Gleichbehandlungsgebot beachten (Grundsatz der Rechtsgleichheit). Die Steuererhebung soll so ausgestaltet werden, dass nicht den einen Unternehmen die Überwälzung verunmöglicht und andern ein entsprechender Preisvorteil verschafft wird. Die Wettbewerbsneutralität wäre freilich nur bei gleichmässiger Besteuerung aller Wirtschaftsgüter (Waren und Dienstleistungen) gegeben (AB 1993 N 330, 337 f.). Soweit dies nicht der Fall ist, bleiben die nicht besteuerten Leistungen mit einer Vorsteuer belastet (a.a.O., 331, 339). Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV legt die Grundsätze fest, denen die Mehrwertsteuerverordnung genügen muss, damit sie mit dem vom Verfassungsgeber angestrebten Zweck im Einklang steht. So wird in lit. a der Steuergegenstand, d.h. die steuerbaren Umsätze, definiert. Die ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug steuerbefreiten Umsätze werden in lit. b in Form einer Negativliste aufgeführt; zu diesen zählen die «Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs mit Ausnahme der Vermögensverwaltung und des Inkassogeschäfts» (Ziff. 7). Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann der Bundesrat die freiwillige Versteuerung der in lit. b genannten Umsätze mit Anspruch auf Vorsteuerabzug zulassen (Art. 8 Abs. 2 lit. b in fine ÜbBest. BV). Die Leistungen, die - zwecks Verwirklichung des Bestimmungslandsprinzips (a.a.O., 334, 342) - mit Anspruch auf Vorsteuerabzug (also echt) steuerbefreit sind, werden in lit. c genannt. In lit. d werden die von der Steuerpflicht ausgenommenen Umsätze definiert, indem in Ziff. 1 und 2 die für die Begründung der subjektiven Steuerpflicht allgemein massgebende Mindestumsatzgrenze bestimmt wird, mit dem Zweck, die Zahl der steuerpflichtigen Unternehmen im Interesse der Erhebungswirtschaftlichkeit so klein wie möglich zu halten (a.a.O., 334, 342); Ziff. 3 nimmt Landwirte, Forstwirte, Gärtner sowie Viehhändler von der Steuerpflicht aus, Ziff. 4 ferner Kunstmaler und Bildhauer für die von ihnen persönlich hergestellten Kunstwerke. Der letzte Satz von lit. d ermächtigt den Bundesrat, zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht mit Anspruch auf Vorsteuerabzug zuzulassen; dies unter bestimmten Voraussetzungen, wie etwa einer Mindestdauer der Eintragung als freiwilliger Steuerpflichtiger und der Führung einer geordneten Buchhaltung. Damit sollen Steuerkumulationen vermieden und die Veranlagung für den Steuerpflichtigen vereinfacht werden

(a.a.O.,

BGE 125 II 326 S. 335

335, 343). Lit. g bezeichnet den Steuerschuldner, in der Regel der Steuerpflichtige, der einen steuerbaren Umsatz bewirkt (Ziff. 1). Lit. l sieht vor, dass Vereinfachungen angeordnet werden können, «wenn sich daraus weder auf die Steuereinnahmen noch auf die Wettbewerbsverhältnisse in wesentlichem Ausmass Auswirkungen ergeben und sofern dadurch die Steuerabrechnung für andere Steuerpflichtige nicht übermässig erschwert wird». Nötigenfalls kann dafür von den Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung und auch vom Ausführungsrecht abgewichen werden (a.a.O., 336, 344). b) Diese Ausführungen zeigen, dass der Verfassungsgeber den Kreis der Steuerpflichtigen nicht abschliessend definiert hat, sondern sich auf eine Aufzählung der Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht beschränkt hat. Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV insbesondere erwähnt die sog. Gruppenbesteuerung überhaupt nicht. Der Wortlaut selber bietet somit kein Indiz für eine allfällige Verfassungsmässigkeit oder Verfassungswidrigkeit dieser Besteuerungsform. Das Gleiche gilt für die Materialien, die sich zur Frage nicht äussern. Das Schweigen des Verfassungsgebers kann daher nicht als qualifiziert in dem Sinn betrachtet werden, dass er die Gruppenbesteuerung verbietet; es bedeutet im Gegenteil, dass die Aufgabe, den Kreis der Steuerpflichtigen mit Blick auf die Wettbewerbsneutralität und die Vereinfachung der Veranlagung festzulegen, dem Bundesrat überlassen wurde. Es ist deshalb zu prüfen, ob die Gruppenbesteuerung auf Grund ihrer Entstehungsgeschichte sowie ihres Sinns und Zwecks mit den erwähnten Verfassungsgrundsätzen vereinbar ist.

7. a) Der Verordnungsentwurf vom 28. Oktober 1993 über die Mehrwertsteuer sah eine Gruppenbesteuerung ebenfalls nicht vor. Immerhin wurde im Kommentar zu dessen Art. 17 darauf Bezug genommen, indem auf das europäische (Art. 4 Ziff. 4 Al. 2 der Sechsten EU-Richtlinie vom 17. Mai 1977) und auf das noch zu erlassende schweizerische Recht hingewiesen wurde. Der Bericht über das betreffende Vernehmlassungsverfahren zeigt, dass eine grosse Zahl von Vernehmlassungsteilnehmern (60) die Einführung der Gruppenbesteuerung wünschten: Zum einen würde durch das Zusammenfassen einer Unternehmensgruppe der administrative Aufwand vermindert; zum andern könnte damit erreicht werden, dass auf den im Zusammenhang mit von der Steuer ausgenommenen Umsätzen zwischen den verbundenen Unternehmen (eines Konzerns) keine Schattensteuer (Taxe occulte) anfallen würde

BGE 125 II 326 S. 336

(Bericht, zu Art. 17 Abs. 2, S. 14). Der Bundesrat hat diesen Auffassungen in der Folge anscheinend Rechnung getragen, indem er Art. 17 Abs. 3 MWSTV in der geltenden Fassung erlassen hat. b) Es kann unter Umständen angezeigt sein, Materialien zu Gesetzen, die noch nicht in Kraft getreten sind, für die Auslegung einer Norm beizuziehen, hauptsächlich, wenn das geltende System nicht grundsätzlich geändert und der bestehende Rechtszustand lediglich konkretisiert oder Lücken des geltenden Rechts ausgefüllt werden sollen (BGE 124 II 193 E. 5d S. 201, mit Hinweisen). Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats hat am 28. August 1996 einen Bericht und Entwurf zu einem Mehrwertsteuergesetz unterbreitet (BBl 1996 V 713; parlamentarische Initiative Dettling). Der Gesetzesentwurf sieht in Art. 20 Abs. 3 die Möglichkeit der Gruppenbesteuerung vor, mit gewissen Änderungen und Erleichterungen gegenüber dem geltenden Recht (a.a.O., 758 f., 818, 900; für die Stellungnahme des Bundesrats zu den vorgeschlagenen Änderungen siehe BBl 1997 II 389 ff., 402 ff., 436). Bei der ersten Beratung der Gesetzesvorlage haben National- und Ständerat die Frage der Verfassungsmässigkeit der Gruppenbesteuerung nicht geprüft. Hingegen haben sie, um Missbräuchen vor-

zubeugen und eine rechtsgleiche Behandlung sowie eine bessere Wettbewerbsneutralität sicherzustellen, einige der von der Kommission vorgeschlagenen Lockerungen gestrichen (AB 1997 N 235-238; AB 1998 S 972 f.). c) Durch die Annahme der Gruppenbesteuerung in der Mehrwertsteuerverordnung und im zukünftigen Mehrwertsteuergesetz haben der Bundesrat und die Bundesversammlung den Willen ausgedrückt, ein im europäischen Recht bekanntes Institut zu übernehmen, wenn auch nicht mit allen Modalitäten, so doch in seinem Grundsatz. In der Tat sieht die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG; Abl.EG 1977 Nr. L 145, S. 1) unter dem Titel «Steuerpflichtiger» in Art. 4 Ziff. 4 Al. 2 vor, dass es vorbehältlich der Konsultation des Ausschusses für die Mehrwertsteuer (Art. 29 der Richtlinie) jedem Mitgliedstaat freisteht, «im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln». Von dieser Möglichkeit haben namentlich die Niederlande, Irland, Dänemark, Grossbritannien, Deutschland, Italien und Österreich

Gebrauch gemacht (Terra/Kajus, A Guide to the European VAT Directives, Amsterdam 1993-1998, Volume 1, Part 2, Commentary on art. 4, p. 55; BBl 1996 V 18). d) Auf Grund dieser Auslegungselemente erscheint somit die Gruppenbesteuerung nicht zum Vornherein verfassungswidrig. Sie ist indessen auch unter systematischen und teleologischen Gesichtspunkten zu überprüfen.

8. a) Art. 17 MWSTV unterwirft der Steuerpflicht, «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» (Abs. 1). «Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen» (Abs. 2). Sämtliche an einer Gruppe - vorliegend ist die Besteuerung einer solchen Unternehmensgruppe umstritten - beteiligten Gesellschaften und Personen gelten zusammen als ein einziger Steuerpflichtiger (Abs. 3). Die gewählte Umschreibung stützt sich nicht auf die Rechtsform der Unternehmung, sondern auf deren wirtschaftliche Tätigkeit (steuerpflichtig ist, «wer ...», Art. 17 Abs. 1 MWSTV; für den warenumsatzsteuerrechtlichen Begriff siehe Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1992, N. 145 ff.). So können auch Unternehmungen ohne juristische Persönlichkeit steuerpflichtig sein; andere, die aus mehreren Gesellschaften mit je eigener juristischer Persönlichkeit bestehen, können - als Unternehmensgruppe - zusammen einen einzigen Steuerpflichtigen bilden (Gruppenbesteuerung).
b) Die Besteuerung einer Unternehmensgruppe als einen einzigen Steuerpflichtigen verletzt entgegen der Auffassung der Vorinstanz keinen der in Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV verankerten Grundsätze. Soweit der Verfassungsgeber die subjektive Steuerpflicht nicht an eine bestimmte Rechtsform geknüpft hat, hinderte den Bundesrat nichts, auf die wirtschaftlichen und finanziellen Merkmale abzustellen, die jenen Typ Steuerpflichtiger auszeichnen. Insbesondere hat er dadurch nicht eine neue Kategorie von objektiven oder subjektiven Ausnahmen geschaffen, was gegen Art. 8 Abs. 2 lit. b in fine und lit. d in fine ÜbBest. BV verstossen würde. Denn, soweit die Gesellschaften steuerbare Leistungen erbringen, ist die

Gruppenbesteuerung mit Bezug auf die Innenumsätze steuerneutral (soweit es sich um Inlandumsätze handelt):

sie bewirkt weder eine Zunahme noch eine Abnahme der steuerlichen Belastung, weil sich die für Innenumsätze in Rechnung gestellten und (als Vorsteuer) abgezogenen Steuern gegenseitig aufheben würden; entscheidend wären im Endeffekt nur die Steuern, welche die Gesellschaften der Gruppe einerseits und Dritte anderseits sich je für ihre gegenseitigen Lieferungen und Leistungen (sog. Aussenumsätze) in Rechnung stellen. Es trifft zwar zu, dass die Gruppenbesteuerung dort zu einer Steuerersparnis führen kann, wo alle oder ein Teil der Innenumsätze unecht steuerbefreit sind (Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest. BV und Art. 14 MWSTV): da die erschaffenen und übertragenen Mehrwerte innerhalb der Gruppe nicht versteuert werden müssen, fällt bei den (unecht) steuerbefreiten Umsätzen - diese bleiben aber wegen des Vorsteuerabzugsverbots mit der im Preis enthaltenen Schattensteuer (Taxe occulte) belastet - auf den betreffenden Lieferungen und Leistungen keine zusätzliche Schattensteuer an (PETER SPINNLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: ASA 63 S. 393 ff., 402 f.; PETER SPORI, Die Unternehmensgruppe in der Mehrwertsteuer, in: ASA 63 S. 479 ff., 493; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, RZ 660 ff. 671; STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Ergänzungsband, Bern 1994, S. 35 ff.; JÖRG R. BÜHLMANN, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 119 ff.). Diese Unterschiede führen indessen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen, die mit der vom Verfassungsgeber gewollten Mehrwertsteuer nicht zu vereinbaren wären. Durch die vom Bundesrat getroffene Lösung, wonach eine Unternehmensgruppe als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt wird, ist diese der gleichen Besteuerung unterworfen wie eine einzelne Gesellschaft mit einer integrierten Produktion der entsprechenden Lieferungen und Leistungen. Auf Grund ihrer wirtschaftlichen Organisation (integrierte Produktion) kann auch eine solche Gesellschaft - im Unterschied zum Fall, da vergleichbare Leistungen und Lieferungen je von verschiedenen selbstständigen Gesellschaften erbracht werden - auf den nach Art. 14 MWSTV (unecht) steuerbefreiten Umsätzen eine zusätzliche Schattensteuer vermeiden. Wegen der engen Verbindung der Gruppengesellschaften untereinander kommt die Unternehmensgruppe wirtschaftlich der Form der einzelnen Gesellschaft mit integrierter Produktion mindestens ebenso nahe wie jener der verschiedenen

selbstständigen Gesellschaften. Zudem verbessert die Gruppenbesteuerung die Wettbewerbsfähigkeit der beteiligten Gesellschaften im Verhältnis zu aussenstehenden Unternehmen, die vergleichbare Leistungen erbringen. Ferner verschafft sie Zinsvorteile, insbesondere, wo Gruppenmitglieder stark im Exportgeschäft tätig sind (TONY WAIBEL, Die Gruppenbesteuerung in der Mehrwertsteuerpraxis, in: Der Schweizer Treuhänder 5/1995, S. 415 ff.). Jede an der Gruppe beteiligte Gesellschaft muss zwar eine vollständige eigene Buchhaltung erstellen und dabei die Innen- und die Aussenumsätze, die in der Folge konsolidiert werden, separat erfassen, doch wird auf dieser Stufe keine Steuer erhoben. Im Übrigen hat der Bundesrat mit der Gruppenbesteuerung keine Form der Vereinfachung gewählt, die sich in wesentlichem Ausmass auf die Steuereinnahmen auswirken und dadurch Art. 8 Abs. 2 lit. l ÜbBest. BV widersprechen würde, zumal der Verfassungsgeber nicht vorgeschrieben hat, dass sämtliche zwischen juristischen Personen getätigten Umsätze steuerpflichtig seien. c) Der Bundesrat hat folglich seine Kompetenzen nicht überschritten und keinen der in Art. 8 ÜbBest. BV festgelegten Grundsätze verletzt, indem er das System der Gruppenbesteuerung eingeführt hat. In diesem Punkt erweist sich der angefochtene Entscheid daher als falsch.

9. Es bleibt zu prüfen, ob der Begriff der «Unternehmensgruppe», wie er vom Bundesrat umschrieben und in der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung angewendet wird, mit Art. 41ter BV und Art 8 ÜbBest. BV sowie mit Art. 4 und Art. 31 BV vereinbar ist. a) aa) Gemäss Art. 17 Abs. 3 MWSTV können juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die eng miteinander verbunden sind, beantragen, gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Die enge Verbindung liegt namentlich vor, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine natürliche oder juristische Person durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise eine oder mehrere juristische Personen unter einheitlicher Leitung zusammenfasst. Das Eidgenössische Finanzdepartement wiederholt diese Umschreibung in seinem Kommentar zur Mehrwertsteu-

erverordnung und präzisiert, dass die Umsätze der unter einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften einer einzigen Gesellschaft in der Gruppe zugerechnet werden können, die alsdann gegenüber dem Fiskus Steuerschuldner ist für alle Leistungen der Gruppenmitglieder an

Dritte; Leistungen innerhalb der Unternehmensgruppe stellen dagegen keine steuerbaren Umsätze dar (BBl 1994 III/1 530 ff., 551). Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat ein «Merkblatt zur Gruppenbesteuerung (Art. 17 Abs. 3 MWSTV)» herausgegeben (Merkblatt Nr. 1 vom 30. November 1994). Danach liegt eine enge Verbindung zwischen zwei oder mehreren Unternehmungen immer nur dann vor, «wenn - nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse beurteilt - eine Unternehmung eine oder mehrere andere Unternehmungen unter einheitlicher Leitung zusammenfasst» (Ziff. 3). Das ist bei Unternehmungen der Fall, die in einem Über- oder Unterordnungsverhältnis zueinander stehen. Dabei kommt es darauf an, wie tatsächlich gehandelt wird. Zur Beurteilung, ob eine einheitliche Leitung besteht, sind das Informatikwesen, das Personal- und Finanzwesen sowie das Organisationswesen der betreffenden Unternehmung zu untersuchen. Eine Zusammenfassung unter einheitlicher Leitung liegt dann vor, wenn die Unternehmungspolitik der einen Unternehmung durch die andere bestimmt wird, die Leitungsorgane einer Unternehmung sich zumindest nach den Vorstellungen, Plänen oder Anregungen der andern Unternehmung richten müssen, eine Unternehmung ihre Finanzierungsentscheide im Gebiet der eigenen Mittel nicht selbstständig treffen kann. Als Mittel zur Zusammenfassung unter einheitlicher Leitung kommt primär eine kapitalmässige Beteiligung an einem andern Unternehmen in Betracht. Daneben kann sie sich auch aus Statuten oder Verträgen zwischen den beteiligten Unternehmen oder Verträgen zwischen den Aktionären der «Ober-» und «Untergesellschaft» ergeben (Ziff. 4.1). Die Personalunion der Geschäftsleitung ist lediglich ein Indiz (Ziff. 4.3). Assoziierte Unternehmungen, das heisst solche, auf die ein anderes Unternehmen zwar einen massgeblichen, aber keinen beherrschenden Einfluss ausübt, können nicht in die Gruppenbesteuerung aufgenommen werden; ebenso wenig sog. Joint-ventures, es sei denn, einer der Partner beherrsche das Gemeinschaftsunternehmen (Ziff. 4.2). In ihren Eingaben weist die Eidgenössische Steuerverwaltung darauf hin, dass sich der Begriff der «unter einheitlicher Leitung zusammengefassten Unternehmen» an Art. 663e OR orientiere, der die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung regelt (vgl. Randtitel). bb) Die X. AG und die beschwerdeführenden Banken halten die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgenommene Auslegung von Art. 17 Abs. 3 MWSTV für zu restriktiv. Der Begriff der «einheitlichen Leitung» müsse auch die Form der Kooperation

umfassen, welche die Gesellschaften verbinde, denn Ziel der Gruppenbesteuerung sei es, die Schattensteuer zu vermeiden und Wettbewerbsneutralität zu gewährleisten, insbesondere zwischen Bankinstituten für deren nach Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 7 ÜbBest. BV (unecht) steuerbefreiten Umsätze. Die Auffassung der Beschwerdeführerinnen geht fehl. b) aa) Die Gruppenbesteuerung ist mit Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV vereinbar, soweit sie bei der Bildung einer Kategorie von Steuerpflichtigen deren wirtschaftlichen Merkmalen, insbesondere deren wirtschaftlicher Eingliederung, Rechnung trägt, selbst wenn es sich um unterschiedliche Rechtssubjekte handelt. Alsdann rechtfertigt es sich, die Innenumsätze zwischen den Gesellschaften mit Sitz (oder Betriebsstätte) in der Schweiz von der Steuer zu befreien. Insofern sind die in Art. 17 Abs. 3 MWSTV und im Merkblatt Nr. 1 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. November 1994 aufgestellten Kriterien zutreffend. Das Erfordernis einer einheitlichen Leitung (durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise), die eine grundsätzlich hierarchische Struktur der Über- und Unterordnung voraussetzt und wesentliche Unternehmensbereiche

erfasst (Unternehmenspolitik, Informatik-, Personal-, Finanz- und Organisationswesen), sowie die (indirekte) Bezugnahme auf den Konzernbegriff sind ausreichende Gründe, die betreffenden Unternehmen als einen einzigen Steuerpflichtigen zu behandeln (KUHN/SPINNLER, a.a.O., S. 36 f.; CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., S. 188 f.; SPORI, a.a.O., S. 484 ff.; WAIBEL, a.a.O., S. 416). Dabei braucht für den vorliegenden Fall nicht entschieden zu werden, ob die erwähnten Kriterien jenen des Art. 663e OR entsprechen müssen oder sich nur an diesen zu orientieren haben, verfolgen doch die beiden Rechtsvorschriften unterschiedliche Ziele; ebenso wenig ist zu entscheiden, ob es allenfalls zweckmässig wäre, sich weiter gehend auf eine der in der Handelsrechtslehre vertretenen Theorien zu beziehen (vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 8. Aufl., Bern 1998, S. 564 ff.; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, S. 931 ff.; MEIER-HAYOZ, Handelsrecht, S. 77 ff., in: Schweizerisches Privatrecht VIII/6; MARC AMSTUTZ, Konzernorganisationsrecht, Bern 1993, S. 181 ff.; MARKUS STEBLER, Konzernrecht in der Schweiz - ein Überblick über den Stand von Lehre und Rechtsprechung, S. 9 ff., sowie ANDRÉ ZÜND, Einheitliche Leitung - Bedeutung und Tauglichkeit des Begriffs, S. 77 ff., beide in: Druey (Herausgeber), Das St. Galler Konzernrechtsgespräch, Bern 1988; LUKAS

HANDSCHIN, Der Konzern im geltenden schweizerischen Privatrecht, Zürich 1994, S. 30 ff.; BRUNO SLONGO, Der Begriff der einheitlichen Leitung als Bestandteil des Konzernbegriffs, Diss. Zürich 1980, S. 109 ff.). Weil die Gruppenbesteuerung erhebliche steuerliche Auswirkungen hat und es den Unternehmen freisteht, sie zu beantragen, ist es wichtig, die Bedingungen dafür genau festzulegen. Es kann nicht das Ziel sein, dass jede Verbindung von Unternehmungen, die sich zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks oder aus andern Gründen zusammengeschlossen haben mögen, nach freier Wahl als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt wird, um eine bessere Wettbewerbsneutralität herzustellen (vgl. die Debatte in den eidgenössischen Räten, die - abweichend vom Entwurf der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats - betreffend die Gruppenbildung eine engere Fassung vorzogen, wonach die Gruppenbesteuerung anscheinend nur für Gruppen und Subgruppen unter einheitlicher Leitung bewilligt wird; AB 1997 N 235 ff., AB 1998 S 972 f.). bb) Die X. AG und die beschwerdeführenden Banken vertreten mit einem Teil der Literatur (SPORI, a.a.O., S. 487; WEIBEL, a.a.O., S. 417) die Auffassung, ein Gemeinschaftsunternehmen (Joint-venture) sei einer Unternehmensgruppe gleichzustellen. Unter «Joint-venture» ist der Vertrag zu verstehen, worin zwei oder mehrere Partnerunternehmen - unter Beibehaltung ihrer eigenen Tätigkeit - übereinkommen, für eine bestimmte Tätigkeit von längerer oder kürzerer Dauer ein gemeinschaftliches neues Unternehmen zu gründen, dem sie ihre technische, finanzielle oder wirtschaftliche Unterstützung zukommen lassen (CLAUDE REYMOND, Le contrat de «Joint Venture», in: Innominatverträge, Festgabe WALTER R. SCHLUEP, Zürich 1988, S. 383 ff., 385). Das gemeinschaftliche Unternehmen kann verschiedene Rechtsformen haben (Tochtergesellschaft, Konsortium etc.). Die Partnerunternehmen beteiligen sich am Geschäftsergebnis, an der Finanzierung sowie der Leitung und Kontrolle des gemeinschaftlichen Unternehmens, bleiben dabei aber im Verhältnis untereinander rechtlich und wirtschaftlich selbstständig; zwischen ihnen besteht kein Subordinationsverhältnis, auch wenn das Joint-venture sie zu einer gewissen Zusammenarbeit zwingt. Ihre Beziehung zum gemeinschaftlichen Unternehmen wird durch den Vertrag bestimmt, der sie verbindet, was aber nicht zur Folge hat, dass jedes der Partnerunternehmen das gemeinschaftliche Unternehmen beherrschen würde; das wäre sogar widersprüchlich.

Ein Joint-venture-Unternehmen unterscheidet sich somit unbestreitbar von einer Unternehmensgruppe im Sinn des Konzerns und kann mit ihr deshalb nicht gleichgesetzt werden. Die in der Literatur vorgeschlagenen Lösun-

gen (SPORI, a.a.O., S. 487; WEIBEL, a.a.O., S. 417) lassen denn auch die Ungereimtheiten einer solchen Gleichsetzung erkennen: das gemeinschaftliche Unternehmen würde steuerlich aufgeteilt, und ein Teil des Unternehmens würde jeweils zusammen mit einem der Partner je eine separate Gruppe bilden. Das Unternehmen würde dadurch ebenso vielen Gruppen gehören wie Partner vorhanden sind, die wiederum untereinander keine Gruppe bilden würden. Stehen aber die Partnerunternehmen und das gemeinschaftliche Unternehmen nicht unter einheitlicher Leitung, kann dieses nicht in den Genuss der Gruppenbesteuerung kommen. cc) Auch wenn die Gruppenbesteuerung bei unecht steuerbefreiten Leistungen im Sinn von Art. 14 MWSTV zu gewissen Steuervorteilen führen kann, besteht ihr Zweck nicht darin, eine völlig gleichmässige Besteuerung aller Steuerpflichtigen, die solche Leistungen erbringen, sicherzustellen, unabhängig von ihrer wirtschaftlichen Struktur. Zu Recht hat die Vorinstanz festgestellt, die Gruppenbesteuerung diene nicht dazu, die Liste der Steuerausnahmen gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. b und d ÜbBest. BV oder jene der freiwilligen Versteuerung bzw. freiwilligen Unterstellung unter die Steuerpflicht gemäss je dem letzten Satz der erwähnten Bestimmungen zu ergänzen. Mit der Aufzählung der steuerbefreiten Waren und Dienstleistungen in Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest. BV (wie auch mit jener der von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommenen Unternehmen nach lit. d derselben Bestimmung), hat der Verfassungsgeber selber stillschweigend anerkannt, dass der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität nicht vollständig verwirklicht werden kann (BGE 124 II 193 E. 8a S. 211). Im Übrigen ist es, wie oben ausgeführt (E. 8b), nicht die Gruppenbesteuerung als solche, die Wettbewerbsverzerrungen schafft, sondern die (unechte) Steuerbefreiung gewisser Umsätze gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest. BV und Art. 14 MWSTV. c) Die Banken A., B., C., und D. sowie die Y. AG sind durch einen «Poolvertrag» verbunden, der ihre Partnerschaft in der X. AG regelt. Der Vertrag legt unter anderem die finanzielle Beteiligung der Partner fest, ihr Recht auf Geschäftsführung (Anzahl Sitze im Verwaltungsrat und im Ausschuss), die Pflicht zur Kostenübernahme usw. Wie die erwähnten Banken zu Beginn des Verfahrens erklärt hatten, haben sie ein gemeinschaftliches

Unternehmen gegründet, um die Vorteile einer leistungsstarken und gleichzeitig kostengünstigen Informatik auszuschöpfen; ihre Vereinbarung spricht eindeutig für ein Joint-venture. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat eine Gruppenbesteuerung (nur) zwischen der X. AG und der Bank A. bewilligt, die insbesondere 48,9% der Besitz- und Stimmrechte der X. AG halte, sodass eine einheitliche Leitung vorliege. Ob dieser Entscheid mit Art. 17 Abs. 3 MWSTV vereinbar ist, ist hier nicht zu prüfen, da er - unter Vorbehalt seiner Verfassungsmässigkeit - nie umstritten war. Hingegen ist festzustellen, dass die drei andern Banken alle je sehr unterschiedliche Minderheitsbeteiligungen halten und nicht gesagt werden kann, sie würden eine einheitliche Leitung im Sinn von Art. 17 Abs. 3 MWSTV innehaben. Sie sind zwar durch den Poolvertrag gebunden, doch haben sie diese Verpflichtung freiwillig übernommen und könnten sie unter den abgemachten Bedingungen von sich aus wieder kündigen. Zudem haben diese Banken je ihren - unterschiedlichen - Aktienbesitz und sind selber keiner einheitlichen Leitung unterworfen. Ebenso wenig kann der Auffassung der X. AG und der beschwerdeführenden Banken gefolgt werden, die X. AG übe auf die einzelnen Banken bezüglich der Betriebsfunktionen einen derart massgeblichen Einfluss aus, dass sie die Banken «auf andere Weise» (als durch Stimmenmehrheit) unter einheitlicher Leitung im Sinn von Art. 17 Abs. 3 MWSTV zusammenfasse. Selbst wenn die Wettbewerbsfähigkeit und Entwicklung der beschwerdeführenden Banken eine gute Informatik voraussetzen und die Banken deshalb viele Entscheide auf diesem Gebiet aus Rationalisierungsgründen der X. AG überlassen müssen, namentlich um Kosten zu sparen, behalten sie doch in allen wichtigen Bereichen ihre Selbstständigkeit, so in ihrer eigenen Unternehmenspolitik, in ihrem Finanz-, Informations-, Personal- und Organisationswesen. Es kann folglich nicht gesagt werden, die X. AG habe eine einheitliche Leitung der drei Banken inne. Es ist ferner kein Grund ersichtlich, weshalb nur diese, unter Ausschluss der Y. AG, zusammen mit der X. AG eine oder mehrere Unternehmensgruppen bilden sollten. Die von der X. AG und den beschwerdeführenden Banken befürwortete Auslegung von Art. 17 Abs. 3 MWSTV hätte zur Folge, dass jede steuerpflichtige Unternehmung zusammen mit andern Unternehmen ihrer Wahl, an denen sie beteiligt ist und mit denen sie bevorzugte wirtschaftliche Beziehungen unterhält, als ein einziger Steuerpflichtiger zu behandeln wäre. Das entspricht indessen nicht dem

Sinn von Art. 17 Abs. 3 MWSTV, der nämlich bestimmt, dass «sämtliche an der Gruppe beteiligten Gesellschaften und Personen», und nicht nur einige von ihnen, zusammen als ein Steuerpflichtiger gelten. Das schliesst ebenfalls aus, dass die Gesellschaft, die Gegenstand des gemeinschaftlichen Unternehmens bildet, auf verschiedene Gruppen aufgeteilt wird. d) Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat somit Art. 17 Abs. 3 MWSTV richtig ausgelegt, wenn sie der X. AG und den Banken A., B., C. und D. die Gruppenbesteuerung verweigerte.

10. Die X. AG und die beschwerdeführenden Banken rügen auch eine Verletzung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität und der Rechtsgleichheit (Art. 4 BV). Sie machen geltend, sie würden anders behandelt als andere Banken, namentlich die Regionalbanken und die Raiffeisenbanken, denen die Gruppenbesteuerung bewilligt worden sei. a) Wie das Bundesgericht in BGE 124 II 193 E. 8a S. 211 festgehalten hat, richtet sich der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität in erster Linie an den Gesetzgeber (hier an den Bundesrat), ferner an die Verwaltung; er ist auch bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts zu beachten. Der Grundsatz als solcher verleiht aber dem Bürger kein subjektives Recht. Hingegen kann sich dieser im Rahmen der Art. 4 und Art. 31 BV auf das Gebot der rechtsgleichen Besteuerung berufen. b) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verletzt ein Erlass Art. 4 BV, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich auf Grund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Mass-gabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Vorausgesetzt ist, dass sich die ungerechtfertigte Gleich- oder Ungleichbehandlung auf eine wesentliche Tatsache bezieht (BGE 124 II 193 E. 8d/aa, mit Hinweis).
Wie aufgezeigt, hat sich der Bundesrat dafür entschieden, eng miteinander verbundene Unternehmen als einen einzigen Steuerpflichtigen zu behandeln und sie damit stillschweigend einer (einzelnen) Gesellschaft mit integrierter Produktion gleichgesetzt (vgl. E. 8b). Die X. AG und die beschwerdeführenden Banken befinden sich nicht in dieser Lage, denn die beteiligten Banken sind voneinander unabhängig, sie arbeiten lediglich auf dem Gebiet der Informatik zusammen, und mit Ausnahme der Bank A. beherrscht

keine von ihnen die X. AG. Sie befinden sich aber auch nicht in der gleichen Lage wie die Regionalbanken, die ihre finanziellen Beteiligungen und Stimmrechte im Rahmen einer Dachorganisation (Holdinggesellschaft) derart gebunden haben, dass eine einheitliche Unternehmenspolitik in den Bereichen Finanzen, Kontrolle, Dienstleistungen und Zentralbank gewährleistet ist. Die Regionalbanken unterstehen zudem im Fall von finanziellen Schwierigkeiten einer speziell dafür vorgesehenen Tochtergesellschaft der Holding. Zur Holdinggesellschaft und deren Leistungsbetrieben befinden sie sich in einem Unterordnungsverhältnis. Ihr Übereinkommen geht weit über den Informatikbereich hinaus und weist die wesentlichen Merkmale einer Unternehmensgruppe auf. Das Gleiche gilt für die Raiffeisenbanken, die sich zum Schweizer Verband der Raiffeisenbanken zusammengeschlossen haben, mit einer Zentralbank. Der Schweizer Verband der Raiffeisenbanken kontrolliert alle Kernbereiche der Geschäftstätigkeiten und der Dienstleistungen der einzelnen Raiffeisenbanken sowie der Zentralbank, insbesondere die Bereiche Führung, Marketing, Betriebswirtschaft, Informatik, Bauwesen, Ausbildung, Personal, Recht, aber ebenso die Finanzplanung und -kontrolle, da die einzelnen Raiffeisenbanken verpflichtet sind, das Geschäftsreglement des Schweizerischen Verbandes zu übernehmen. Dadurch übt dieser eine ein-

heitliche Leitung in dem Mass aus, dass die Raiffeisenbanken ihre wirtschaftliche Selbstständigkeit verlieren. Befinden sich aber die X. AG und die beschwerdeführenden Banken in einer wesentlich andern Lage als die Regional- und die Raiffeisenbanken, so können sie nicht verlangen, gleich wie diese behandelt zu werden. Ihre Rüge, Art. 4 BV sei verletzt, erweist sich als unbegründet. c) Art. 31 BV gewährleistet die Handels- und Gewerbefreiheit, die nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auch die Gleichbehandlung der Gewerbegenossen umfasst, das heisst den Anspruch, dass staatliche Massnahmen wettbewerbsneutral sind. Dieser Gleichbehandlungsanspruch steht nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts aber nur direkten Konkurrenten zu. Als solche gelten die Angehörigen der gleichen Branche, die sich mit dem gleichen Angebot an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen (BGE 124 II 193 E. 8b S. 211 f., mit Hinweisen). Es kann offen bleiben, ob die X. AG und die beschwerdeführenden Banken in diesem Sinn direkte Konkurrenten der Grossbanken

(mit integrierten Betrieben) sind, die, wie die Beschwerdeführerinnen behaupten, dank der Gruppenbesteuerung ihnen gegenüber bevorteilt sein sollen; die Rüge ist nämlich aus einem andern Grund unbegründet. Nach ständiger Rechtsprechung bietet die Handels- und Gewerbefreiheit keinen Schutz gegen eine allgemeine Steuer, und zwar selbst dann nicht, wenn mit der Belastung durch diese allgemeine Steuer eine Erschwerung des Konkurrenzkampfs verbunden ist (BGE 99 Ia 638 E. 6 S. 647, mit Hinweisen). Diese Rechtsprechung ist auch auf die Mehrwertsteuerverordnung anwendbar, und es ist kein Grund ersichtlich, der eine Ausnahme rechtfertigen würde, es sei denn, die Steuer enthalte rechtsungleiche Elemente, die sie als unzulässige Sondersteuer erscheinen liessen. Das ist vorliegend nicht der Fall. Art. 17 Abs. 3 MWSTV schreibt gleiche Bedingungen für alle Steuerpflichtigen vor, welche die Unternehmungen erfüllen können oder auch nicht. Ob die X. AG und die beschwerdeführenden Banken in den Genuss der Gruppenbesteuerung kommen oder nicht, hängt denn auch einzig von ihrer Organisationsform ab und nicht von besonderen staatlichen Massnahmen. Die fragliche Regelung lässt sich im Übrigen durch sachliche Gründe rechtfertigen (vgl. E. 9b) und verfolgt keine protektionistischen Ziele. Was eine allfällige steuerliche Mehrbelastung anbelangt, so hat diese keine prohibitive Wirkung, auch wenn sie die vom Endverbraucher zu tragenden Kosten der entsprechenden Bankleistungen unter Umständen verteuert. Zudem hätte eine solche allfällige Verteuerung ihre Ursache hauptsächlich in der vom Verfassungsgeber gewollten (unechten) Steuerbefreiung der betreffenden Leistungen. Insofern kann gesagt werden, Art. 8 Abs. 2 lit. b Ziff. 7 ÜbBest. BV sehe - in Abweichung von Art. 31 BV - in diesem Umfang eine Ausnahme vom Grundsatz der Wettbewerbsneutralität vor (vgl. E. 6 und 8b).