

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 3. Dezember 1998)

Mehrwertsteuer. Beginn der Steuerpflicht. Umsatzlimite von Fr. 75 000.-.

- Nur jene Unternehmen mit einem jährlichen steuerbaren Umsatz von nicht mehr als Fr. 75 000.- bzw. einem jährlichen steuerbaren Umsatz von nicht mehr als Fr. 250 000.- sind, sofern der Steuerbetrag nach Abzug der Vorsteuer regelmässig Fr. 4000.- nicht übersteigt, von der Steuerpflicht für die Umsätze im Inland ausgenommen (E. 3a).

- Kann im Falle einer Neuaufnahme einer grundsätzlich der Steuer unterliegenden Tätigkeit nicht zum voraus angenommen werden, dass die massgebenden Grenzen überschritten werden, so hat der Leistungserbringer nach Ablauf der ersten drei Monate der Geschäftstätigkeit den seit Beginn erzielten Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen, ebenso den Betrag der abziehbaren Vorsteuer. Wurden die Betragsgrenzen überschritten, hat sich der Betroffene umgehend als Steuerpflichtiger anzumelden und er wird dann auf den Beginn seiner Tätigkeit, gegebenenfalls auf das folgende Kalendervierteljahr, eingetragen (E. 3b).

Taxe sur la valeur ajoutée. Début de l'assujettissement. Limite de chiffre d'affaires de Fr. 75 000.-.

- Seules sont exceptées de l'assujettissement pour les chiffres d'affaires qu'elles réalisent sur territoire suisse les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel imposable ne dépasse pas Fr. 75 000.-, ou ne dépasse pas Fr. 250 000.- à la condition que le montant d'impôt, après déduction de l'impôt préalable, ne dépasse pas régulièrement Fr. 4000.- (consid. 3a).

- Lorsqu'il n'est pas possible de prévoir, au moment où débute une activité en principe soumise à l'impôt, que les limites déterminantes seront dépassées, le prestataire doit, à l'expiration des trois premiers mois de l'activité commerciale, rapporter le chiffre d'affaires obtenu depuis le début à une année entière, et procéder de même pour le montant de l'impôt préalable déductible. Si les limites de chiffre d'affaires sont dépassées, l'intéressé doit s'annoncer immédiatement comme assujéti; il sera immatriculé dès le début de son activité ou, le cas échéant, dès le prochain trimestre civil (consid. 3b).

Imposta sul valore aggiunto. Inizio dell'assoggettamento. Limite della cifra d'affari di 75 000 franchi.

- Soltanto le imprese con cifra d'affari annua imponibile non superiore a 75 000 franchi o non superiore a 250 000 franchi - sempreché l'importo dell'imposta, dedotta l'imposta precedente, non superi regolarmente i 4000 franchi - non sono assoggettate all'imposta per le cifre d'affari che realizzano in territorio svizzero (consid. 3a).

- Se al momento di intraprendere un'attività per principio soggetta all'imposta non è possibile prevedere che i limiti determinanti saranno superati, il prestatore, trascorsi i primi tre mesi di attività commerciale, deve riportare la cifra d'affari ottenuta dall'inizio su un anno intero e procedere nello stesso modo per l'importo deducibile dell'imposta precedente. Se i limiti della cifra d'affari sono superati, l'interessato deve annunciarsi immediatamente come contribuente; sarà quindi iscritto sin dall'inizio della sua attività o, se del caso, a partire dal trimestre civile successivo (consid. 3b).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Mit Schreiben vom 27. Oktober 1995 teilte der Treuhänder von S. der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV) mit, S. habe sich im Januar 1995 als Kundenmaurer selbständig gemacht. Ein auf den 30. September 1995 erstellter Zwischenabschluss zeige, dass die Voraussetzungen für die Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht erfüllt seien. Er ersuchte die Verwaltung, seinen Mandanten auf den 1. Januar 1996 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen aufzunehmen und ihm die zugewiesene Mehrwertsteuernummer mitzuteilen. Nachdem S. den ihm zugestellten «Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger» an die ESTV retourniert und darin seinen voraussichtlichen Umsatz im Jahre 1995 mit rund Fr. 350 000.- beziffert hatte, wurde er rückwirkend auf den 1. Januar 1995 als Steuerpflichtiger registriert. In der Folge reichte er die beiden Abrechnungsformulare für die Zeit vom 1. Januar bis zum 30. September 1995 bzw. vom 1. Oktober bis zum 31. Dezember 1995, welche ihm die ESTV zugestellt hatte, unausgefüllt ein. Auf einem auf die Formulare geklebten Zettel hielt er fest, eine rückwirkende Unterstellung und Abrechnung sei nicht möglich, da er seinen Kunden die Mehrwertsteuer für 1995 nicht nachträglich in Rechnung stellen könne; ab 1. Januar 1996 werde er seine Arbeiten mit 6,5% Mehrwertsteuer belasten und die Abrechnungen nach der effektiven Methode (ohne Anwendung eines Saldo-Steuersatzes) erstellen.

Nachdem ihr der Treuhänder von S. einen Auszug des Kontos «Erlös aus Arbeiten» für die Zeit vom 1. Januar bis zum 31. März 1995 übermittelt hatte, woraus hervorging, dass der während dieses Zeitraums erzielte Umsatz sich auf Fr. 56 512.20 belief, teilte die ESTV S. mit Schreiben vom 12. März 1997 mit, dass sie bereit sei, seine Registrierung neu auf den 1. April 1995 festzusetzen. Mit Schreiben vom 21. März und vom 8. April 1997 ersuchte der Treuhänder von S. die ESTV erneut, seinen Mandanten erst auf den 1. Januar 1996 als Steuerpflichtigen zu registrieren. Am 8. August 1997 schliesslich liess er der ESTV eine Kopie der Jahresrechnung von S. für das Jahr 1995 zukommen.

B. Mit Entscheid vom 12. Januar 1998 stellte die ESTV fest, S. sei zu Recht auf den 1. April 1995 als Steuerpflichtiger in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden und müsse mit ihr von diesem Zeitpunkt an über seine im Inland erzielten steuerbaren Umsätze abrechnen. In ihrem Begleitschreiben vom gleichen Tag hielt sie fest, nach Art. 21 Abs. 2 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) beginne die Steuerpflicht mit der Neuaufnahme einer Tätigkeit, wenn zu erwarten sei, dass der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate überschritten werde. Wenn nicht zum voraus angenommen werden könne, dass die massgebenden Grenzen überschritten würden, müsse nach Ablauf von 3 Monaten der seit Beginn der Tätigkeit erzielte Umsatz auf ein volles Jahr umgerechnet werden, ebenso der Betrag der abziehbaren Vorsteuer. Würden die Betragsgrenzen bezüglich Umsatz oder Steuervorteil überschritten, so habe sich der Steuerpflichtige umgehend bei der ESTV zu melden. Er werde dann auf den Beginn der Tätigkeit, gegebenenfalls auf das folgende Kalendervierteljahr, eingetragen.

Im Falle von S. seien die Voraussetzungen für die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTV bereits bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit, spätestens aber nach Ablauf von 3 Monaten erfüllt gewesen. Aus dem Auszug des Kontos «Erlös aus Arbeiten» ergebe sich ein Umsatz für das 1. Quartal 1995 von Fr. 56 512.20 und somit ein Steuerbetrag von Fr. 3449.10. Ziehe man von diesem Betrag die dem durchschnittlichen Warenaufwand von 48,4% gemäss Erfolgsrechnung des Geschäftsjahres 1995 entsprechende Vorsteuer von Fr. 1669.40 ab, so resultiere eine Steuerzahllast von Fr. 1779.70. Hochgerechnet auf ein

Jahr ergebe dies eine Steuerschuld von mehr als Fr. 4000.-. Dementsprechend habe S. schon in diesem Zeitpunkt annehmen müssen, dass die massgebenden Betragsgrenzen im Jahre 1995 überschritten würden, weshalb er sich nach Art. 45 Abs. 1 MWSTV innert 30 Tagen unaufgefordert bei der ESTV schriftlich hätte anmelden müssen. Der Geschäftsabschluss für das Jahr 1995, welcher Gesamteinnahmen von Fr. 446 220.55 ausweise, bestätige im übrigen die bereits im 1. Quartal 1995 absehbare Entwicklungstendenz in bezug auf die Umsatzzahlen im ersten Geschäftsjahr. Die Mehrwertsteuer sei eine Selbstveranlagungssteuer, was bedeute, dass der Steuerpflichtige selber verantwortlich sei für die Abklärung der Steuerpflicht und auch für die richtige und vollständige Versteuerung seiner Umsätze.

Mit Eingabe vom 11. Februar 1998 liess S. Einsprache gegen diesen Entscheid erheben, mit dem Antrag, er sei erst auf den 1. Januar 1996 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen. Zur Begründung dieses Begehrens liess er ausführen, er habe sich per 1. Januar 1995 als Kundenmaurer selbständig gemacht. Der Umsatz für das Startjahr sei auf Fr. 200 000.- geschätzt worden. Bei grösseren vorsteuerberechtigten Investitionen habe man mit einer Steuerzahllast von deutlich unter Fr. 4000.- gerechnet und deshalb angenommen, die Voraussetzungen der Steuerpflicht seien aufgrund von Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV vorerst nicht erfüllt. Eine telefonische Anfrage des Vertreters bei der ESTV, mit welcher sich dieser habe rückversichern wollen, habe keine konkrete Antwort ergeben. Weil S. davon ausgegangen sei, er sei bis auf weiteres von der Mehrwertsteuer-Abrechnungspflicht ausgenommen, habe er mit Investitionen nicht den vorsteuerberechtigten Stichtag 1. Januar 1995 abgewartet, sondern bereits vorher warenumsatzsteuerbelastete Investitionen in Maschinen, Werkzeuge, Schalungen, Gerüste und Fahrzeuge im Betrage von gut Fr. 60 000.- getätigt. Sämtliche baugewerblichen Leistungen habe er 1995 ohne Mehrwertsteuer offeriert und den

Kunden ohne Mehrwertsteuerbelastung in Rechnung gestellt. Nach Art. 21 Abs. 3 MWSTV werde derjenige, welcher nach Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV von der Steuerpflicht befreit sei, nach Ablauf des Kalenderjahres steuerpflichtig, in dem sein für die Steuerpflicht massgebender Umsatz Fr. 250 000.- oder die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer Fr. 4000.- überschritten hat. Nachdem der auf den 30. September 1995 erstellte Zwischenabschluss gezeigt habe, dass diese Voraussetzungen erfüllt seien, habe sich S. - mit Schreiben vom 27. Oktober 1995 - fristgerecht bei der ESTV zur Registrierung per 1. Januar 1996 angemeldet. Die Broschüre «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer», auf welche die Verwaltung in ihrem Entscheid verwiesen habe, sei im übrigen erst im November 1995 herausgegeben worden; diese sei also im Zeitpunkt der Entscheidungsfindung noch nicht vorgelegen.

C. Mit Einspracheentscheid vom 10. März 1998 wies die ESTV die Einsprache kostenfällig ab und stellte fest, dass S. zu Recht auf den 1. April 1995 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden sei. Sie hielt dafür, die Mehrwertsteuer basiere wie zuvor schon die Warenumsatzsteuer auf dem Prinzip der Selbstveranlagung, weshalb der Steuerpflichtige die volle und alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung seiner Umsätze trage, was auch für die Frage gelte, ob die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt seien. Die mit Schreiben vom 27. Oktober 1995 erfolgte Anmeldung könne nicht als fristgerecht bezeichnet werden. Aufgrund der Zahlen für das 1. Quartal 1995 sei zu erwarten gewesen, dass der Umsatz von S. in den ersten 12 Monaten Fr. 75 000.- übersteigen würde und dass zudem die Steuerzahllast mehr als Fr. 4000.- betragen würde. Die Eintragung rückwirkend auf den 1. April 1995 sei daher zu Recht erfolgt. Die allfällige Unmöglichkeit, die Steuer nachträglich auf die Kunden abzuwälzen, stelle keinen Grund dar, auf die Nachforderung der Steuer zu verzichten. Ein solcher Verzicht käme im übrigen einem - mangels gesetzlicher Grundlage im Mehrwertsteuerrecht - unzulässigen Steuererlass gleich.

D. Mit Eingabe vom 31. März 1998 lässt S. (Beschwerdeführer) gegen diesen Einspracheentscheid vom 10. März 1998 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) erheben. Er beantragt, er sei erst auf den 1. Januar 1996 ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen. In ihrer Vernehmlassung vom 29. Mai 1998 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

(...)

3.a. Nach Art. 8 Abs. 2 Bst. d Ziff. 1 und 2 der Übergangsbestimmungen (UeB) der Schweizerischen Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) sind die Unternehmen mit einem jährlichen steuerbaren Gesamtumsatz von nicht mehr als Fr. 75 000.- sowie die Unternehmen mit einem jährlichen steuerbaren Gesamtumsatz von nicht mehr als Fr. 250 000.-, sofern der Steuerbetrag, nach Abzug der Vorsteuer, regelmässig Fr. 4000.- nicht übersteigt, von der Steuerpflicht für die Umsätze im Inland ausgenommen. Mit dieser Regelung soll - wie bereits mit der bei der früheren Warenumsatzsteuer bestehenden ähnlichen Ordnung - insbesondere aus Gründen der Erhebungswirtschaftlichkeit der Kreis der in die Steuerpflicht einzubeziehenden Unternehmen beschränkt werden (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [im folgenden: Kommentar EFD][10], ad Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV, S. 23; vgl. auch Louis de Capitani, L'assujettissement à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Bref historique, tendances actuelles, perspectives, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 50 S. 195). Die subjektiven Steuerbefreiungen stellen eine vom Verfassungsgeber gewollte Ausnahme vom Grundsatz dar, wonach die Mehrwertsteuer den Endverbrauch umfassend belasten soll und der Steuerpflichtige andererseits die Vorsteuern grundsätzlich ausnahmslos abziehen können soll (BGE 123 II 301 f. E. 5b).

Der Bundesrat hat Art. 8 Abs. 2 Bst. d Ziff. 1 und 2 UeB BV in Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV wie folgt umgesetzt:

2. Kapitel: Steuerpflicht

Art. 17 Grundsatz

1 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. (...)

Art. 19 Ausnahmen

1 Von der Steuerpflicht sind ausgenommen:

a. Unternehmer mit einem Jahresumsatz nach Artikel 17 Absatz 5 bis zu 250 000 Franken, sofern die nach Abzug der Vorsteuer

verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als 4000 Franken im Jahr betragen würde; (...)

Technisch hat der Verordnungsgeber die Ausnahmen gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. d Ziff. 1 und 2 UeB BV in der Weise umgesetzt, dass er die Überschreitung der Umsatzgrenze von Fr. 75 000.- als Voraussetzung für den Eintritt der Steuerpflicht bezeichnet und nur für den Fall, dass der Jahresumsatz den Betrag von Fr. 250 000.- und die Steuerzahllast - das heisst die nach Abzug der Vorsteuer zu entrichtende Steuer - den Betrag von Fr. 4000.- regelmässig nicht überschreitet, einen Ausnahmetatbestand geschaffen hat. Materiell ergibt sich daraus indessen kein Unterschied, zumal die beiden Fälle auch in bezug auf die Möglichkeit zur Option für die Steuerpflicht (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV), den Beginn der Steuerpflicht (Art. 21 Abs. 1 bis 3 MWSTV) und das Ende der Steuerpflicht (Art. 22 Bst. c MWSTV) grundsätzlich gleich behandelt werden. Im übrigen hat der Bundesrat in Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV lediglich die verfassungsrechtlichen Vorgaben, welche ihm in diesem Bereich keinen Entscheidungsspielraum einräumen, wortgetreu umgesetzt. In einem solchen Falle, wo der Verordnungsgeber den nur eine mögliche Lösung zulassenden Art. 8 Abs. 2 UeB BV korrekt in die Mehrwertsteuerverordnung aufgenommen hat, ist die entsprechende Bestimmung für den Richter verbindlich. Für eine Prüfung der Vereinbarkeit mit andern Bestimmungen der Bundesverfassung oder daraus abgeleiteten Grundprinzipien bleibt kein Raum mehr (Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 35; vgl. auch Ulrich Häfelin / Walter Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 4. Aufl., Zürich 1998, S. 598 Rz. 1807), ist doch Art. 8 Abs. 2 UeB BV *lex specialis*.

b.aa. Art. 8 Abs. 2 UeB BV enthält indessen keine näheren Bestimmungen zur Frage des Beginns und des Endes der subjektiven Steuerpflicht. Übergangsrechtlich ist in bezug auf am 31. Dezember 1994 bereits bestehende Betriebe in Art. 84 Abs. 2 MWSTV vorgesehen, dass für die Feststellung, ob die Steuerpflicht nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV mit dem Inkrafttreten der Verordnung - am 1. Januar 1995 - beginnt, das neue Recht auf die in den vorangegangenen zwölf Monaten erzielten, nach dieser Verordnung steuerbaren Umsätze anzuwenden ist. Für den Fall, dass eine Tätigkeit im Laufe des Jahres 1994 neu aufgenommen worden ist, hat die ESTV angeordnet, der bis Ende 1994 erzielte Umsatz sei für die Feststellung, ob die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt sind, auf ein volles Jahr umzurechnen (Broschüre Steuerpflicht 1994, Ziff. 4.4).

Im übrigen ist der Beginn der Steuerpflicht im Sinne von Art. 17 MWSTV in Art. 21 Abs. 1 bis 3 MWSTV wie folgt geregelt:

Art. 21 Beginn der Steuerpflicht

1 Die Steuerpflicht nach Artikel 17 Absatz 1 beginnt nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist. Wurde die für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit nicht während des ganzen Kalenderjahres ausgeübt, so ist der Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen.

2 Wird die für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit neu aufgenommen oder durch Geschäftsübernahme oder durch Eröffnung eines neuen Betriebszweiges erweitert, so beginnt die Steuerpflicht mit der Aufnahme der Tätigkeit oder mit der Geschäftserweiterung, wenn zu erwarten ist, dass der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate 75 000 Franken übersteigen wird.

3 Wer nach Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe a von der Steuerpflicht befreit ist, wird nach Ablauf des Kalenderjahres steuerpflichtig, in dem sein für die Steuerpflicht massgebender Umsatz 250 000 Franken oder die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer 4000 Franken überschritten hat. Bei einer Erweiterung der Tätigkeit im Sinne von Absatz 2 wird er schon in diesem Zeitpunkt steuerpflichtig, wenn zu erwarten ist, dass eine der beiden Betragsgrenzen innerhalb der nächsten zwölf Monate überschritten wird. (...)

Diese Bestimmung stützt sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 UeB BV. Mangels weiterer Vorgaben begründet diese Verfassungsnorm einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Verordnungsgebers (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998 i.S. Sch., VPB 63.27, E. 3b).

bb. Die Grundregel, wonach die Steuerpflicht erst nach Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem - allenfalls nach erfolgter Umrechnung auf ein Jahr - die Umsatzgrenze nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. eine der massgebenden Betragsgrenzen nach Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV überschritten worden ist (Art. 21 Abs. 1 bzw. Abs. 3 Satz 1 MWSTV), führt unter Umständen dazu, dass ein Jahresumsatz nicht der Steuer unterliegt, obwohl die massgebenden Betragsgrenzen bereits in erheblichem Ausmass überschritten worden sind. Die fragliche Regelung verstärkt somit noch den bereits in den verfassungsrechtlich vorgegebenen Mindestgrenzen angelegten Widerspruch zum Grundsatz, wonach - namentlich im Interesse der Wahrung der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer und der Rechtsgleichheit - möglichst alle wirtschaftlichen Aktivitäten der Steuer zu unterwerfen sind und der Verbrauch aller Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig belastet werden soll (vgl. BGE 123 II 301 f. E. 5b). Indem der Eintritt der Steuerpflicht von der Höhe der in der Vergangenheit erzielten Umsätze (bzw. der Steuerzahllast) abhängig gemacht wird, kann andererseits sichergestellt werden, dass der neue Steuerpflichtige auch tatsächlich von Anfang an seinen

Abnehmern die Steuer in Rechnung stellen kann und nicht rückwirkend für einen Zeitraum besteuert wird, in welchem er den Eintritt der Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht sicher voraussehen konnte. Damit wird namentlich dem Überwälzbarkeitsprinzip sowie dem Grundsatz der Rechtssicherheit Rechnung getragen. Wenn der Bundesrat sich in Abwägung dieser Gesichtspunkte dafür entschieden hat, die Steuerpflicht erst nach Ablauf des Jahres eintreten zu lassen, in dem der massgebende Umsatz (sowie gegebenenfalls die erforderliche Steuerzahllast) erreicht worden ist, hat er damit den ihm zustehenden Entscheidungsspielraum nicht überschritten. Auch die Regelung betreffend den Beginn der Steuerpflicht im Falle einer Neuaufnahme der massgebenden Tätigkeit, einer Geschäftsübernahme oder einer Eröffnung eines neuen Betriebszweiges (Art. 21 Abs. 2 MWSTV) orientiert sich in erster Linie am Überwälzbarkeitsprinzip, sieht sie doch vor, dass - im Sinne einer Beurteilung *ex ante* - auf den in den ersten zwölf Monaten erwarteten und nicht auf den in dieser Zeit tatsächlich erzielten - erst nachträglich genau bekannten - Umsatz abzustellen ist. Auch insoweit erweist sich die Regelung des Beginns der obligatorischen Steuerpflicht nach Art. 21

MWSTV somit als verfassungsmässig.

Offengelassen werden kann im vorliegenden Falle die teilweise kontrovers beurteilte Frage, ob die ESTV nicht obligatorisch steuerpflichtige Unternehmen zu Recht erst dann als freiwillig Steuerpflichtige (Option im Sinne von Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV) registriert, wenn sie pro Jahr mehr als Fr. 40 000.- Umsatz erzielen (Rz. 682 der von der ESTV herausgegebenen Wegleitung 1997[11] für Mehrwertsteuerpflichtige) oder ob sie nicht vielmehr die freiwillige Steuerpflicht - und damit den Vorsteuerabzug auf dem Bezug von Leistungen - bereits vom Zeitpunkt der Aufnahme von Vorbereitungs- oder Gründungshandlungen (im Hinblick auf eine spätere, der Steuer unterliegende Tätigkeit) an zulassen müsste. In casu geht es nicht um die freiwillige Steuerpflicht, sondern um den Beginn der obligatorischen Steuerpflicht. Die vom Bundesrat diesbezüglich getroffene Regelung ist, wie bereits

gesagt, verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

cc. Was die Ausnahme von der Steuerpflicht gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV betrifft, so hält die Verordnung (vgl. Art. 21 Abs. 3 MWSTV) für den Fall einer Erweiterung der Tätigkeit durch Geschäftsübernahme oder durch Eröffnung eines neuen Betriebszweiges fest, dass die Steuerpflicht schon in diesem Zeitpunkt beginne, wenn zu erwarten ist, dass eine der beiden Betragsgrenzen innerhalb der nächsten zwölf Monate überschritten wird. Die ESTV wendet diese Regelung analog auch auf den Fall der Neuaufnahme der für die Steuerpflicht massgebenden Tätigkeit an. Ist nicht zu erwarten, dass der in den ersten zwölf Monaten erzielte Umsatz den Betrag von Fr. 250 000.- übersteigt und die sich in diesem Zeitraum ergebende Steuerzahllast den Betrag von Fr. 4000.- überschreitet, so erfolgt mithin keine Registrierung, auch wenn anzunehmen ist, dass der Umsatz über dem Betrag von Fr. 75 000.- liegen wird. Zu Beginn des auf die Aufnahme der Tätigkeit folgenden Kalenderjahres sind dann der ab Beginn der Tätigkeit bis zum Ende des laufenden Kalenderjahres erzielte Umsatz und die sich in dieser Zeit ergebende Steuerzahllast - in analoger Anwendung von Art. 21 Abs. 1 Satz 2 MWSTV - auf ein Jahr umzurechnen. Wird eine der beiden Betragsgrenzen überschritten, so erfolgt in diesem Zeitpunkt eine Eintragung als Steuerpflichtiger (vgl. Ziff. 4.2 der Broschüre Steuerpflicht). Diese Praxis der ESTV ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Obwohl der Wortlaut von Art. 21 MWSTV diesbezüglich nicht ganz klar und teilweise lückenhaft ist, entspricht sie Sinn und Zweck der Norm und gestattet es (zusammen mit Art. 22 MWSTV betreffend das Ende der Steuerpflicht), die in Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV vorgesehene Ausnahme von der Steuerpflicht auch in zeitlicher Hinsicht sachgerecht umzusetzen. Nach der Praxis des Bundesgerichts kann denn auch der Wortlaut einer Norm nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung weiterer Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihrem Zweck. Wichtig ist sodann auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (BGE 124 II 199 E. 5a, mit weiteren Hinweisen).

dd. Kann im Falle einer Neuaufnahme einer grundsätzlich der Steuer unterliegenden Tätigkeit oder der Erweiterung einer solchen nicht zum voraus angenommen werden, dass die massgebenden Grenzen nach Art. 17 Abs. 1 bzw. Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV überschritten werden, so hat der Leistungserbringer gemäss der Praxis der ESTV nach Ablauf der ersten drei Monate seiner Geschäftstätigkeit den seit Beginn derselben erzielten Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen, ebenso den Betrag der abzugsfähigen Vorsteuer. Wurden die Betragsgrenzen bezüglich Umsatz oder Steuervorteil überschritten, so hat sich der Betroffene umgehend bei der ESTV zu melden. Er wird dann «auf Beginn der Tätigkeit, gegebenenfalls auf das folgende Kalendervierteljahr» eingetragen (Broschüre Steuerpflicht 1995, Ziff. 4.2 und 4.3; ebenso - mit geringfügigen, hier nicht relevanten Abweichungen - Broschüre Steuerpflicht 1994, Ziff. 4.2 und 4.3; Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 207 Rz. 742). Mit dieser Praxisfestlegung hat die ESTV näher ausgeführt, wie die in bezug auf die Umsatzgrenze nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV und analog auch in bezug auf die Betragsgrenzen gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV vorzunehmende Beurteilung ex ante (Art. 21 Abs. 2 bzw. Abs. 3 Satz 2 MWSTV; vgl. E. bb und cc hievon) zu erfolgen hat.

Oftmals ist im Zeitpunkt der Neuaufnahme oder Erweiterung einer Tätigkeit nur schwer oder überhaupt nicht abschätzbar, wie sich der Umsatz in den ersten zwölf Monaten entwickeln wird. Wenn die ESTV in solchen Fällen vorerst auf eine Eintragung verzichtet, den Unternehmer jedoch verpflichtet, anhand seines während der ersten drei Monate erzielten Umsatzes zu überprüfen, ob die Betragsgrenzen bezüglich Umsatz oder Steuervorteil überschritten worden sind, hält sie sich im Rahmen einer zulässigen, den Zweck der Regelung und den Zusammenhang der massgebenden Bestimmungen mitberücksichtigenden Auslegung des Verordnungstextes. Diese Lösung hilft, die Situation des Steuerpflichtigen zu objektivieren. Dabei handelt es sich nach der Ansicht der SRK um eine zulässige Auslegung der verfassungsmässigen Vorgaben durch die Verwaltung. Angesichts der in Art. 21 MWSTV zum Ausdruck kommenden Wertungen des Verordnungsgebers, wonach dem Überwältigbarkeitsprinzip der Vorrang einzuräumen ist und rückwirkende Eintragungen aufgrund einer andersartigen Entwicklung als ursprünglich erwartet zu vermeiden sind, ist auch nicht zu beanstanden, dass die ESTV den Steuerpflichtigen erst auf Beginn des nächsten Kalendervierteljahres einträgt, wenn die nach den ersten drei Monaten vorgenommene Kontrolle ergibt, dass die massgebenden Betragsgrenzen überschritten sind. Es muss allerdings verlangt werden, dass die Verwaltung diesbezüglich alle Steuerpflichtigen, welche sich in einer vergleichbaren Lage befinden, gleich behandelt. Wenn in einzelnen Fällen dennoch eine rückwirkende Eintragung auf den Zeitpunkt des Beginns oder der Erweiterung der Tätigkeit vorgenommen wird, so darf dies nur aufgrund von sachgerechten, einheitlich angewandten Kriterien geschehen, welche diese Massnahme rechtfertigen. Es wäre mit dem Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 4 BV) nicht vereinbar, wenn die ESTV in gleich gelagerten Fällen einmal so und einmal anders entscheiden würde.

Nicht als korrekt erachtet die SRK im übrigen die in Ziff. 4.2 der Broschüre Steuerpflicht enthaltene Anweisung, der seit Beginn der Tätigkeit erzielte Umsatz der ersten drei Monate sei «auf ein volles Jahr umzurechnen». Nach Art. 17 Abs. 5 Bst. a MWSTV bemisst sich der für die Feststellung der Steuerpflicht massgebende Umsatz bei den der Steuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen nach den vereinnahmten Entgelten. Auch Ziff. 3.4 der Broschüre Steuerpflicht erklärt das Total der vereinnahmten Entgelte (Einnahmen) für im Inland ausgeführte Lieferungen und im Inland erbrachte steuerbare Dienstleistungen (zuzüglich Wert des Eigenverbrauchs) als massgebend. Dementsprechend sind auch unter dem «seit Beginn der Tätigkeit erzielten Umsatz» im Sinne von Ziff. 4.2 der Broschüre Steuerpflicht die im entsprechenden Zeitraum vereinnahmten Entgelte zu verstehen. Im Falle einer Neuaufnahme einer der Steuer unterliegenden Tätigkeit sind jedoch die in den ersten drei Monaten erzielten Einnahmen - selbst wenn unterstellt wird, der Umfang der Leistungen bleibe gleich - regelmässig tiefer als im zweiten, dritten oder vierten Quartal der Geschäftstätigkeit, ausser es erfolge ausschliesslich oder überwiegend Barzahlung. Dies ist darauf zurückzuführen, dass erfahrungsgemäss für die erbrachten Leistungen jeweils nicht unverzüglich Rechnung gestellt wird und überdies Zahlungsfristen eingeräumt werden (müssen). Weil in den ersten drei Monaten infolge der Neueröffnung des Geschäftes noch keine Zahlungen für in früheren Perioden erbrachte Leistungen eingehen, andererseits jedoch nur für einen (unter Umständen geringen) Teil der Leistungen dieses Zeitraums auch bereits Zahlungseingänge zu verzeichnen sind, können die im Laufe dieser ersten drei Monate erzielten Einnahmen weder für die im selben Zeitraum erbrachten Leistungen noch für die Einnahmen späterer Quartale als repräsentativ angesehen werden. Werden nun diese Einnahmen des ersten Quartals einfach auf ein Jahr hochgerechnet, so ergibt sich ein systematischer Fehler, indem der so errechnete Umsatz der ersten zwölf Monate - selbst wenn man annimmt, es liege keine Umsatzsteigerung vor - gegenüber dem tatsächlichen Umsatz zu tief ausgewiesen wird.

An die Stelle der schematischen Umrechnung des Umsatzes auf ein volles Jahr müsste hier eine differenziertere Betrachtungsweise treten. Es kann indessen nicht die Aufgabe der SRK sein, diesbezüglich selber eine Regelung aufzustellen.

ee. Die Ausführungen unter Ziff. 4.2 der Broschüre Steuerpflicht, wonach nur verlangt wird, der in den ersten drei Monaten erzielte Umsatz sei auf ein volles Jahr umzurechnen und der Leistungserbringer habe sich unverzüglich bei der Verwaltung zu

melden, wenn die Betragsgrenzen überschritten worden sind, muss die ESTV im übrigen ohnehin bis zur allfälligen Herausgabe einer entsprechend überarbeiteten Broschüre gegen sich gelten lassen. Zwar vermögen von der Verwaltung herausgegebene Merkblätter usw. in der Regel keine vom materiellen Recht abweichende Behandlung zu begründen, weil sie sich an einen unbestimmten Adressatenkreis richten und eine Vielzahl von Sachverhalten betreffen. Infolge fehlender Individualität und Spezialität der Auskunft können allgemeine behördliche Weisungen und Belehrungen den Adressaten keinen berechtigten Grund zur Annahme geben, die Verwaltung habe sich ihnen gegenüber bezüglich eines konkreten Sachverhalts in bestimmter Weise binden wollen. Es gibt indessen von diesem Grundsatz gewisse Ausnahmen. So kann darin, dass die Behörde eine von einem Bürger zu einer bestimmten, ihn betreffenden Frage verlangte Auskunft in Form der Abgabe eines Merkblattes (oder einer ähnlichen behördlichen

Information) beantwortet, eine individuell-konkrete Zusicherung liegen, so dass sich der Betroffene auf die Unrichtigkeit der Auskunft berufen kann, sofern die übrigen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind (BGE 109 V 55 f. E. 3b; Urs Gueng, Zur Verbindlichkeit verwaltungsbehördlicher Auskünfte und Zusagen, in Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht 1970 S. 475 ff.). Im weiteren gibt es Fälle, wo der erkennbare Zweck einer generell-abstrakt gehaltenen Äusserung der Verwaltung schutzwürdiges Vertrauen begründen kann. Dies trifft zu, wenn die Äusserung nach der Gesamtheit der Umstände gerade darauf abzielt, bei den Adressaten in einer rechtlich heiklen Lage Vertrauen in künftiges Verhalten der Verwaltung zu wecken und jene dadurch zu Massnahmen zu veranlassen, die sie ohne die Herbeiführung eines besonderen Vertrauensverhältnisses wahrscheinlich unterlassen würden (Gueng, a.a.O., S. 478, mit Hinweisen; vgl. auch Entscheid der SRK vom 6. März 1998 in Sachen S., VPB 62.82, E. 7b/bb). Mit einer derartigen Konstellation hat man es hier zu tun, sollen doch dem potenziellen Steuerpflichtigen mit den Ausführungen unter Ziff. 4.2 der Broschüre Steuerpflicht ganz konkrete Handlungsanweisungen

gegeben werden in bezug auf die Frage, ob und in welchem Zeitpunkt er sich bei der ESTV anzumelden hat. Unterbleibt gestützt auf die Ausführungen in der Broschüre eine Anmeldung, so wird der Unternehmer seinen Abnehmern auch keine Mehrwertsteuer in Rechnung stellen. Dies stellt eine Disposition dar, auf die nachträglich in der Regel nicht mehr zurückgekommen werden kann.

4. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (vgl. Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 384 f.). Dies bedeutet vorerst, dass derjenige, welcher aufgrund der Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung steuerpflichtig wird, sich unaufgefordert innert 30 Tagen nach Beginn seiner Steuerpflicht schriftlich bei der ESTV anzumelden hat (Art. 45 Abs. 1 MWSTV). Ferner hat der Steuerpflichtige selber und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Steuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern (Art. 37 f. MWSTV). Die ESTV ermittelt nur dann anstelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 267 f. Rz 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat selber festzustellen, ob bei ihm die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt sind und er ist alleine für die richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar EFD, S. 38). Ein Verstoß des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz

ist nach der Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Steuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das System als solches gefährdet (vgl. Entscheid der SRK vom 2. Oktober 1997, VPB 62.46 E. 3c, mit Hinweisen).

5.a. Der Beschwerdeführer hat gemäss seinen eigenen Angaben in der Beschwerdeschrift seine selbständige Erwerbstätigkeit als Kundenmaurer auf den 1. Januar 1995 aufgenommen. Zwar hat er schon vor diesem Datum Investitionen getätigt. Die erworbenen, mit der damals noch in Kraft stehenden Warenumsatzsteuer belasteten Maschinen, Werkzeuge, Schalungen, Gerüste und Fahrzeuge im Wert von rund Fr. 60 000.- hat er «per 1. Januar 1995 ins Geschäft eingelegt». Aus den Angaben des Beschwerdeführers ist zu schliessen, dass dieser erst nach dem 31. Dezember 1994 Leistungen (Lieferungen) im Sinne des Mehrwertsteuerrechts erbracht hat. Aus dem Telefax vom 4. Juni 1996 des Treuhänders an die ESTV betreffend das Konto «Erlöse aus Arbeiten» geht hervor, dass der erste Zahlungseingang für ausgeführte Arbeiten am 13. Januar 1995 zu verzeichnen war. Der Beschwerdeführer hat somit seine für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit erst nach dem 31. Dezember 1994 neu aufgenommen, denn in der blossen Anschaffung einzelner Investitionsgegenstände kann noch keine Neuaufnahme einer Tätigkeit (im Sinne von Art. 21 Abs. 2 MWSTV) erblickt werden, weil damit noch nicht die Bereitschaft zur Erbringung von Leistungen gegenüber Dritten, das heisst zu einem Auftreten am Markt, verbunden war. Dies hat zur Folge, dass die Frage des Beginns der Steuerpflicht nicht nach der übergangsrechtlichen Regelung (Art. 84 Abs. 2 MWSTV; Ziff. 4.4 der Broschüre Steuerpflicht 1994), sondern nach Art. 21 MWSTV zu beurteilen ist.

b. Der Beschwerdeführer hat sich erst mit Schreiben seines Treuhänders vom 27. Oktober 1995 bei der ESTV gemeldet und die Eintragung ins Register der Steuerpflichtigen per 1. Januar 1996 beantragt, weil der auf den 30. September 1995 erstellte Zwischenabschluss gezeigt habe, dass die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt seien. In dem der ESTV am 29. November 1995 eingereichten «Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger» hat er den voraussichtlichen Umsatz des Jahres 1995 auf Fr. 350 000.- beziffert. Aus dem von der ESTV später noch einverlangten Geschäftsabschluss für das Jahr 1995 ist ersichtlich, dass der gesamte Betriebsertrag effektiv Fr. 446 220.55 betrug, wobei die vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 1995 vereinnahmten Entgelte sich auf Fr. 414 813.65 (Fr. 446 220.55 Gesamtertrag abzüglich Fr. 31 406.90 Debitoren per 31. Dezember 1995) beliefen. Wäre der tatsächlich erzielte Umsatz massgebend, so wäre die Steuerpflicht somit bereits ab 1. Januar 1995 zweifelsfrei gegeben. Wie bereits gesagt, ist indessen nicht auf den effektiv erzielten, sondern - im Sinne einer im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit sowie gegebenenfalls nochmals nach Ablauf der ersten drei Monate vorzunehmenden Beurteilung ex ante - auf den erwarteten Umsatz der ersten zwölf Monate abzustellen (vgl. E. 3b hievov). Es ist somit im folgenden zu prüfen, ob der Beschwerdeführer zu Beginn des Jahres 1995 und gegebenenfalls - bei unklarer Situation - per 31. März 1995 erwarten musste, dass die massgebenden Betragsgrenzen im Laufe der ersten zwölf Monate seiner Geschäftstätigkeit überschritten würden.

c. Die ESTV hat den Beschwerdeführer vorerst rückwirkend per 1. Januar 1995 als Steuerpflichtigen registriert. Mit Schreiben vom 12. März 1997 hat sie ihm dann aber mitgeteilt, sie sei bereit, die Registrierung gestützt auf seinen Einwand, er habe bei Geschäftsbeginn nicht annehmen können, dass die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt seien, auf den 1. April 1995 vorzunehmen. Die SRK geht davon aus, dass die ESTV tatsächlich zur Überzeugung gelangt ist, es habe bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit nicht zum voraus eindeutig angenommen werden können, die massgebenden Betragsgrenzen würden innert der nächsten zwölf Monate überschritten und es habe deshalb noch keine Pflicht zur Anmeldung per 1. Januar 1995 bestanden. Die Verwaltung hat denn auch im Einspracheverfahren an der Registrierung per 1. April 1995 festgehalten und in ihrer Vernehmlassung auch keinen Antrag auf Vornahme einer reformatio in peius gestellt. Offensichtlich handelte es sich somit nicht bloss um ein «Entgegenkommen», wie in der Vernehmlassung der ESTV ausgeführt wird, denn für einen Verzicht auf eine Eintragung, ohne dass die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt wären, bestünde aufgrund des

Legalitätsprinzips kein Raum. Die SRK sieht

keinen Anlass, die Beurteilung der ESTV, was den Beginn der Steuerpflicht per 1. Januar 1995 betrifft, in Frage zu stellen. Somit ist weiter zu untersuchen, ob der Beschwerdeführer, wenn er auf den 31. März 1995 eine Überprüfung der Situation vorgenommen hätte, in diesem Zeitpunkt nach einer Umrechnung der ersten drei Monate Geschäftstätigkeit auf zwölf Monate hätte feststellen müssen, er werde die massgebenden Betragsgrenzen im ersten Jahr seiner Geschäftstätigkeit überschreiten.

d.aa. Aus dem bei den Akten der ESTV befindlichen Kontoblatt «Erlöse aus Arbeiten» für die Zeit vom 1. Januar bis zum 31. März 1995 geht hervor, dass die Einnahmen des Beschwerdeführers im genannten Zeitraum Fr. 56 512.20 betragen. Umgerechnet auf ein Jahr ergibt dies einen Betrag von Fr. 226 048.80. An sich wäre zwar eigentlich ein höherer Umsatz zu erwarten gewesen, da nur ein Teil der in den ersten drei Monaten erbrachten Leistungen bereits in diesem Zeitraum zu Zahlungseingängen geführt hat und eine bloss Hochrechnung der Einnahmen des ersten Quartals somit einen zu tiefen Betrag ergibt. Dies kann indessen dem Beschwerdeführer angesichts der Regelung gemäss Ziff. 4.2 der Broschüre Steuerpflicht nicht entgegengehalten werden (vgl. E. 3b/dd hievore). Somit ist von dem durch schematische Umrechnung ermittelten Betrag von Fr. 226 048.80 auszugehen. Weil die Betragsgrenze gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV klar überschritten ist, nicht jedoch die Umsatzgrenze gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV, hängt die Frage, ob der Beschwerdeführer zu Recht auf den 1. April 1995 als Steuerpflichtiger eingetragen worden ist, davon ab, ob er in diesem Zeitpunkt - aufgrund der Zahlen der ersten drei Monate seiner Geschäftstätigkeit - hätte davon ausgehen müssen, der Betrag von Fr. 4000.- Steuerzahllast werde bis Ende 1995 überschritten.

bb. Für das erste Quartal 1995 alleine liegen einzig die Zahlen betreffend die Einnahmen (gemäss Kontoblatt «Erlöse aus Arbeiten») vor, nicht jedoch Angaben betreffend die vorsteuerbelasteten Aufwandpositionen. Die ESTV hat eine Steuerzahllast von Fr. 1779.70 für das erste Quartal 1995 (bzw. Fr. 7118.80 für das ganze Jahr) errechnet, indem sie vom Umsatz des 1. Quartals den - entsprechend dem im Jahresabschluss 1995 ausgewiesenen prozentualen Anteil auf 48,4% geschätzten - Warenaufwand in Abzug gebracht und auf der Differenz die Steuer berechnet hat. Diese Vorgehensweise ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, da der prozentuale Anteil des Warenaufwands nach drei Monaten Geschäftstätigkeit wohl in etwa denselben Prozentsatz wie nach zwölf Monaten Geschäftstätigkeit aufgewiesen haben dürfte. Allerdings sind damit die Vorsteuern auf dem übrigen Aufwand (Investitionen, Betriebsmittel und Gemeinkosten) noch nicht berücksichtigt worden. Gemäss Jahresabschluss 1995 betrug der übrige Betriebsaufwand (ohne Personalkosten) Fr. 62 385.25 oder rund 14% des Betriebsertrages. Schätzt man den vorsteuerbelasteten Anteil dieser Kosten auf rund 10% des Betriebsertrages, so ergibt sich ein Steuerbetrag von 0.6103% oder rund 0.6% des Betriebsertrages ($10\%/106.5 \cdot 6.5$). Dieser Prozentsatz entspricht genau der Pauschale, welche die ESTV in der Broschüre Steuerpflicht (unter Ziff. 3.6 Bst. b) für die vereinfachte Berechnung der Steuerzahllast festgelegt hat. Der Beschwerdeführer hätte somit seine voraussichtliche Steuerzahllast des Jahres 1995 aufgrund der nach Ablauf der ersten drei Monate seiner Tätigkeit vorliegenden Zahlen wie folgt ermitteln müssen:

Umsatz (vereinnahmte Entgelte, auf ein Jahr umgerechnet): Fr. 226 048.-

Steuer auf dem Umsatz (Fr. 226 048.-/106.5*6.5): Fr. 13 796.-

Warenaufwand (48.4% von Fr. 226 048.-): Fr. 109 407.-

Vorsteuer auf dem Warenaufwand (Fr. 109 407.-/106.5*6.5): - Fr. 6 677.-

Vorsteuer auf dem übrigen Betriebsaufwand (0.6% von Fr. 226 048.-) - Fr. 1 356.-

Steuerzahllast: = Fr. 5 763.-

Der aus der vorstehenden Berechnung resultierende Betrag übersteigt somit klar die Grenze von Fr. 4000.- Steuerzahllast. Demnach wäre der Beschwerdeführer verpflichtet gewesen, sich auf den 1. April 1995 als Steuerpflichtiger anzumelden und die ESTV hat ihn zu Recht rückwirkend auf diesen Zeitpunkt in ihr Register eingetragen.

6.a. Der Beschwerdeführer macht geltend, aufgrund der erwarteten Zahlen für das erste Jahr (Fr. 200 000.- Umsatz, Fr. 100 000.- Warenaufwand und Fremdleistungen, Fr. 10 000.- vorsteuerbelasteter Betriebsaufwand und Fr. 70 000.- Investitionen) sei er im Zeitpunkt der Aufnahme seiner Tätigkeit von einer voraussichtlichen Steuerzahllast von rund Fr. 2000.- ausgegangen und daher der Überzeugung gewesen, er sei vorerst gestützt auf Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV von der Steuer ausgenommen. Dieser Einwand geht ins Leere, denn die ESTV hat sich ja der Auffassung des Beschwerdeführers, es sei im Zeitpunkt der Geschäftsaufnahme nicht sicher voraussehbar gewesen, ob er die massgebenden Betragsgrenzen überschreiten werde, angeschlossen und eine Registrierung erst auf den 1. April 1995 vorgenommen. Hingegen ist der Beschwerdeführer offensichtlich seiner Pflicht, nach Ablauf von drei Monaten eine Kontrollrechnung vorzunehmen, nicht nachgekommen. Wie die Berechnung (unter E. 5d/bb hievore) zeigt, wäre für ihn in diesem Zeitpunkt erkennbar gewesen, dass die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt sind, weshalb er sich unverzüglich als Steuerpflichtiger hätte anmelden müssen. Der Einwand, die Details zur Vorgehensweise bei Beginn der Steuerpflicht seien erst im November 1995 in der durch die ESTV herausgegebenen Broschüre «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer» geregelt worden, erweist sich nicht als stichhaltig, da die ESTV bereits im Januar 1994 eine erste Auflage dieser Broschüre herausgegeben hat, welche unter Ziff. 4.2 eine - soweit für den vorliegenden Fall relevant - analoge Regelung zu derjenigen der Nachfolgebroschüre enthielt.

Die auf den Investitionen lastende Vorsteuer ist bei der Berechnung der Steuerzahllast (gemäss E. 5d/bb hievore) im Rahmen des pauschalen Abzugs von 0.6% des Umsatzes berücksichtigt worden. Die Investitionen sind, wie in der Beschwerdeschrift ausgeführt wird, grösstenteils schon im Jahre 1994 - unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts - getätigt worden. Der effektive Betrag dieser Investitionen kann daher bei der Ermittlung der voraussichtlichen Steuerzahllast des Jahres 1995 nicht mitberücksichtigt werden. Unter diesen Umständen kann offengelassen werden, ob deren Berücksichtigung überhaupt möglich wäre, wenn sie im Jahre 1995 getätigt worden wären oder ob sie nicht - da es sich um ausserordentliche, in dieser Höhe einmalige Ausgaben handelt - aus der Berechnung ausgeklammert werden müssten bzw. lediglich mit dem Betrag einer jährlichen linearen Abschreibung einbezogen werden dürften. Nach Art. 8 Abs. 2 Bst. d Ziff. 2 UeB BV und Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV ist nämlich ein Unternehmer nur dann von der Steuerpflicht ausgenommen, wenn - bei einem jährlichen Umsatz von nicht mehr als Fr. 250 000.- - der Steuerbetrag, nach Abzug der Vorsteuer, regelmässig Fr. 4000.- pro Jahr nicht übersteigt. Ein bloss einmaliges

Unterschreiten dieses Betrages rechtfertigt somit die Steuerbefreiung noch nicht.

b. Daraus, dass er im Jahre 1995 seine baugewerblichen Leistungen ohne Mehrwertsteuer offeriert und den Kunden ohne Steuerbelastung in Rechnung gestellt hat, kann der Beschwerdeführer ebenfalls nichts zu seinen Gunsten ableiten. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts hat der Steuerpflichtige nicht Anspruch darauf, von der Steuer befreit zu werden, weil es ihm nicht gelingt, die Steuer auf seine Kunden zu überwälzen (BGE 123 II 394 f. E. 8; vgl. auch Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 51 Rz. 59, S. 113 f. Rz. 229, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung zur Warenumsatzsteuer). In casu hat es sich der Beschwerdeführer im übrigen ohnehin selber zuzuschreiben, dass er die Steuer voraussichtlich nicht mehr auf die Abnehmer überwälzen kann, ist er doch seiner Pflicht, sich rechtzeitig als Steuerpflichtiger bei der ESTV anzumelden (vgl. E. 4 und 5d/bb hievore), nicht nachgekommen.

c. Der Vertreter des Beschwerdeführers wollte sich, wie in der Beschwerdeschrift ausgeführt wird, bei der ESTV rückversichern, ob beim Beschwerdeführer tatsächlich die Voraussetzungen der Steuerpflicht (noch) nicht erfüllt seien. Er habe jedoch auf eine erste telefonische Anfrage keinen Rückruf erhalten; eine zweite Anfrage habe keine konkrete Antwort ergeben. Da somit nicht einmal behauptet wird, die ESTV habe eine konkrete - allenfalls unrichtige - Auskunft erteilt, fällt eine Verletzung des Prinzips des Vertrauensschutzes - mangels einer Vertrauensgrundlage - von vornherein ausser Betracht.

7. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

[10] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Drucksachen- und Materialzentrale, EDMZ, 3000 Bern.

[11] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztostrasse 50, 3003 Bern.

Dokumente der SRK