

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 12. Oktober 1999 i.S. X. [SRK 1998-174])

Mehrwertsteuer. Streitgegenstand. Abmeldung als Steuerpflichtiger. Ende der Steuerpflicht.

- Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (E. 2).
- Bestätigung der Rechtsprechung betreffend die Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (E. 3).
- Ein Unternehmer, der die massgebende Umsatzgrenze nicht (mehr) erreicht und sich nicht bei der Verwaltung als Steuerpflichtiger abmeldet, bleibt weiterhin steuerpflichtig; er optiert für die Steuerpflicht (E. 4b und 4c/aa-cc).
- Falls die rechtzeitige Meldung des Unternehmers unterbleibt, nimmt die Verwaltung die Löschung aus dem Register der Steuerpflichtigen als Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips erst auf das Ende der betreffenden Abrechnungsperiode vor (E. 4c/dd).

Taxe sur la valeur ajoutée. Objet du litige. Communication de l'assujetti à l'administration lorsqu'il ne doit plus l'impôt. Fin de l'assujettissement.

- Au cours de la procédure de recours, l'objet du litige ne peut être ni étendu, ni modifié d'un point de vue qualitatif; il peut tout au plus se restreindre, par l'élimination des points qui ne sont pas contestés, mais pas s'élargir (consid. 2).
- Confirmation de la jurisprudence relative à la constitutionnalité de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 3).
- Un entrepreneur qui n'atteint pas (ou plus) le chiffre d'affaires déterminant et qui ne communique pas à l'administration son changement de statut demeure assujetti; il opte pour l'assujettissement (consid. 4b et 4c/aa-cc).
- Au cas où l'entrepreneur ne procède pas à la communication en temps utile, l'administration ne radie l'inscription au registre des assujettis, en vertu du principe de l'auto-taxation, qu'au terme de la période de décompte concernée (consid. 4c/dd).

Imposta sul valore aggiunto. Oggetto litigioso. Annuncio della fine dell'assoggettamento. Fine dell'assoggettamento.

- L'oggetto litigioso non può essere esteso né modificato qualitativamente durante la procedura di ricorso; può al massimo essere limitato, eliminando i punti incontestati, ma non esteso (consid. 2).
- Conferma della giurisprudenza relativa alla costituzionalità dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto (consid. 3).
- Un imprenditore che non raggiunge (o non raggiunge più) la cifra d'affari determinante e che non comunica all'amministrazione il cambiamento di statuto resta assoggettato all'imposta; egli opta per l'assoggettamento (consid. 4b e 4c/aa-cc).
- Se non vi è annuncio tempestivo da parte dell'imprenditore, l'amministrazione, in virtù del principio dell'autotassazione, procede alla cancellazione dal registro degli assoggettati all'imposta solamente alla fine del relativo periodo di calcolo (consid. 4c/dd).

A. X. reichte für seinen Coiffeursalon «C.» am 22. Februar 1995 den Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ein. Den voraussichtlichen Umsatz für das Jahr 1995 bezifferte er dabei auf Fr. 100 000.- und die voraussichtliche Steuerschuld auf Fr. 5250.-, wobei er den Beginn seiner Tätigkeit mit 1. März 1995 angab. In der Folge wurde X. im Sinne von Art. 17 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) per 1. Januar 1995 in das von der ESTV geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Am 28. Mai 1995 beantragte X. die Anwendung eines Saldosteuersatzes von 6,5% für seine Mehrwertsteuerzahlungen gegenüber der Verwaltung. Die ESTV erteilte ihm am 19. Juni 1995 die Bewilligung, gegenüber der ESTV die geschuldete Mehrwertsteuer mit dem Saldosteuersatz (für Coiffeure) von 5,2% abzurechnen. Am 13. Juli 1995 bewilligte die Verwaltung X. ausserdem die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten.

Trotz der ihm erteilten Saldosteuerbewilligung rechnete X. seit seinem Eintrag in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen in den Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 1995 gegenüber der ESTV nach der effektiven Methode ab. Diese Vorgehensweise wurde durch die Verwaltung als Verzicht des Steuerpflichtigen auf die Anwendung des Saldosteuersatzes betrachtet. Die Abrechnung für die Steuerperiode 1. Quartal 1995 wies für X. ein Guthaben von Fr. 1355.- auf, das durch die Verwaltung dem Steuerpflichtigen ausbezahlt wurde. In den drei folgenden Quartalen hat X. die von ihm deklarierten Steuerbeträge bei der ESTV jeweils beglichen: 2. Quartal 1995 (Fr. 486.75); 3. Quartal 1995 (Fr. 539.40); 4. Quartal 1995 (Fr. 560.60).

B. Mit Schreiben vom 23. Juni 1996 teilte X. der ESTV mit, er habe im Jahre 1995 entgegen seinen ursprünglichen Erwartungen weniger als Fr. 70 000.- Umsatz erzielt; er hoffe, die Umsatzlimite für die Begründung der Steuerpflicht in etwa zwei Jahren wieder zu überschreiten. In der Folge wurde X. durch die ESTV auf den 30. Juni 1996 (per Ende des 2. Quartals 1996) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht. Die beiden bei der Verwaltung am 29. August 1996 eingegangenen Abrechnungen für das 1. Quartal und 2. Quartal 1996 von X. wiesen sowohl die steuerbaren Umsätze als auch die geschuldeten Steuerbeträge mit jeweils Fr. 0.- aus. Nachdem die Verwaltung dem Steuerpflichtigen eine letzte Frist zur Einreichung der Schlussabrechnung angesetzt hatte, legte X. mit Schreiben vom 15. März 1997 die Schlussabrechnung bei der ESTV vor und er bemerkte gleichzeitig, es sei ihm nicht ersichtlich, wo er die auf dem Materialaufwand bzw. den Investitionen und dem übrigen Betriebsaufwand lastenden Vorsteuern eintragen könne (Fr. 115.15 für das 1. Quartal 1996 bzw. Fr. 215.30 für das 2. Quartal 1996). Anlässlich einer telefonischen Anfrage beim Steuerpflichtigen konnte die ESTV am 4. April 1997 in Erfahrung bringen, dass X. im 1. Quartal und 2. Quartal 1996 einen Umsatz von total Fr. 26 636.- erzielt hatte.

Gestützt auf diese Angaben setzte die Verwaltung mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 7. April 1997 die von X. für das 1. Quartal und das 2. Quartal 1996 abzuliefernde Mehrwertsteuer - unter Berücksichtigung der vom Steuerpflichtigen genannten Vorsteuerbeträge - auf Fr. 1295.- (abgerundet) fest. X. stellte sich im Schreiben vom 5. Mai 1997 an die Verwaltung auf den Standpunkt, er sei gar nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen, weil er im Jahr 1995 die Umsatzlimite (von [recte] Fr. 75 000.-) nicht erreicht habe. Mit Schreiben vom 15. Mai 1997 informierte die ESTV X. dahingehend, dass die Steuerpflicht für die Jahre

1995 und 1996 bestehen bleibe und eine rückwirkende Löschung nicht möglich sei.

C. Nachdem X. die Steuerforderung von Fr. 1295.- gemäss EA vom 7. April 1997 nicht innert Frist einbezahlt hatte, leitete die ESTV die Betreibung gegen ihn ein. Weil der Steuerpflichtige gegen den Zahlungsbefehl Rechtsvorschlag erhob, erliess die Verwaltung am 3. März 1998 einen (formellen) Entscheid, in dem sie die Mehrwertsteuerforderung von Fr. 1295.- (nebst Zins und Kosten) bestätigte und den Rechtsvorschlag beseitigte. X. erhob mit Schreiben vom 31. März 1998 Einsprache gegen den Entscheid und machte insbesondere geltend, er sei nicht steuerpflichtig gewesen, da er die Umsatzlimite für die subjektive Steuerpflicht nicht erreicht habe. Zum Nachweis dafür reichte er Umsatzzusammenstellungen für die Jahre 1995 und 1996 der Verwaltung ein.

Mit Einspracheentscheid vom 23. Oktober 1998 wies die ESTV die Einsprache von X. vollumfänglich ab und bestätigte die Steuerforderung für das 1. Quartal und das 2. Quartal 1996 mit Fr. 1295.- (nebst Zins und Kosten) im vollen Umfang, wobei gleichzeitig der Rechtsvorschlag aufgehoben wurde. Die ESTV wies im Einspracheentscheid insbesondere darauf hin, die Steuerpflicht bei der Neuaufnahme einer Tätigkeit beginne, sobald zu erwarten sei, dass der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate Fr. 75 000.- übersteigen werde. Die Steuerpflicht ende am Ende jenes Kalenderjahres, in welchem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr erreicht würden und zu erwarten sei, dass diese Beträge auch im folgenden Kalenderjahr nicht mehr überschritten werden; im Falle der Optierung sowie im Falle der Streichung im Register der Steuerpflichtigen sei dies jener Zeitpunkt, der von der Verwaltung festgelegt werde.

D. Mit Eingabe vom 21. November 1998 erhebt X. (Beschwerdeführer) gegen diesen Einspracheentscheid der ESTV vom 23. Oktober 1998 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Er beantragt sinngemäss, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben, da er von der Verwaltung ungenügende Informationen erhalten habe und mehrfach seine Anfragen nicht beantwortet worden seien. Die Beschwerde begründet er im Wesentlichen sinngemäss mit denselben Argumenten, die er bereits in der Einsprache vorgebracht hat. Mit Schreiben vom 2. Dezember 1998 forderte die SRK X. auf, seine Beschwerde binnen einer Frist von drei Tagen seit der Zustellung jenes Schreibens an ihn zu verbessern, ansonsten auf Grund der Akten entschieden werde. Innert Frist (6. Dezember 1998) liess sich der Beschwerdeführer nicht vernehmen, doch reichte er mit Schreiben vom 27. Januar 1999 bei der SRK eine nachträgliche Eingabe ein, in der er wiederholte, er sei nicht steuerpflichtig gewesen, weil er die Umsatzlimite von Fr. 75 000.- im Jahr 1995 nicht erreicht habe.

In ihrer Vernehmlassung vom 28. Januar 1999 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie hält daran fest, dass der Beschwerdeführer zu Recht in das Register der Steuerpflichtigen eingetragen worden sei, auch wenn dieser Eintrag irrtümlicherweise anstatt auf den 1. März 1995 auf den 1. Januar 1995 vorgenommen worden sei. Da dieser Irrtum jedoch keinen Nachteil zu Ungunsten des Steuerpflichtigen bewirkt habe, sei dieser Umstand ohnehin unbeachtlich. Im Übrigen hält die ESTV an ihrer im Einspracheentscheid geäusserten Auffassung über den Beginn und das Ende der Steuerpflicht fest. Der Beschwerdeführer habe die Verwaltung nicht rechtzeitig vom Nichterreichen der Umsatzgrenze verständigt, sodass dessen Streichung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht eher habe vorgenommen werden können. Im Übrigen seien die Angaben des Beschwerdeführers bezüglich der im 1. Quartal und 2. Quartal 1996 erzielten Umsätze bzw. aufgewendeten Vorsteuern für die Berechnung der von ihm abzuliefernden Mehrwertsteuer herangezogen worden.

Mit Instruktionsmassnahme vom 25. August 1999 forderte die SRK die ESTV auf, ihre Verwaltungspraxis betreffend die Löschung von Unternehmen aus dem Register der Steuerpflichtigen mitzuteilen. Mit Stellungnahme vom 8. September 1999 teilte die ESTV mit, dass praxisgemäss rückwirkende Löschungen nicht vorgenommen werden. Eine Löschung aus dem Register der Steuerpflichtigen erfolgt nach einer Mitteilung des Unternehmens jeweils auf das Ende der laufenden Abrechnungsperiode. In Bezug auf die Abrechnungsperiode, welche am 31. Dezember 1995 endet, wird die Löschung auf dieses Datum hin auch dann vorgenommen, falls die Verwaltung die diesbezügliche Mitteilung des Steuerpflichtigen innerhalb der Frist zur Einreichung der betreffenden Abrechnung erhält. Bei diesem Beispiel wäre dies der 28. Februar 1996; an diesem Tag endet die Frist zur Einreichung der Abrechnung für das 4. Quartal 1995 bei quartalsweiser Abrechnung (bzw. für das 2. Semester 1995 bei der Abrechnung nach Semestern).

Aus der Erwägungen:

1. (...)

2.a. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor der SRK bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid, nicht auch allfällige Entscheide unterer Instanzen. Anfechtungsgegenstand und Streitgegenstand sind dabei identisch, wenn die Verfügung insgesamt angefochten wird. Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (vgl. André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998, S. 30 f. Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch den Entscheid der SRK vom 12. März 1999 in Sachen S.V.T. [SRK 1998-048] E. 1b; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999 in Sachen P. [SRK 1997-066] E. 2, VPB 63.78 S. 731 ff.). Ausnahmsweise werden Antragsänderungen und -erweiterungen, die im Zusammenhang mit dem Streitgegenstand stehen, aus prozessökonomischen Gründen zugelassen. Voraussetzung dafür ist, dass einerseits ein (sehr) enger Bezug zum bisherigen Streitgegenstand besteht und andererseits die Verwaltung im Laufe des Verfahrens Gelegenheit hatte, sich zu dieser neuen Streitfrage zu äussern (Moser, a.a.O., S. 75 Rz. 2.83; vgl. auch Entscheid der SRK vom 31.

Januar 1996 in Sachen P. [SRK 1995-026] E. 1b, veröffentlicht in VPB 61.21 S. 193). In der streitigen Rechtspflege erscheint vor allem wichtig, dass der Prozess auf den Streitgegenstand beschränkt ist (die Rechtsmittelinstanz hat keine allgemeine Aufsicht über die Verwaltung; René Rhinow / Heinrich Koller / Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, S. 173 Rz. 903).

b. Im vorliegenden Fall ist der Einspracheentscheid der ESTV vom 23. Oktober 1998 der «Ausgangspunkt» dieses Verfahrens. Das Dispositiv dieses Einspracheentscheides der Verwaltung ist das Anfechtungsobjekt für den Beschwerdeführer. Im Dispositiv hielt die ESTV fest, welche Steuerbeträge der Beschwerdeführer für das 1. Quartal und das 2. Quartal 1996 zu entrichten hat. Wenn der Beschwerdeführer sinngemäss vorbringt, er sei seit dem Beginn seiner selbständigen Tätigkeit per 1. März 1995 gar nicht steuerpflichtig gewesen bzw. er sei auch zu einem späteren Zeitpunkt gar nie steuerpflichtig geworden, weil er die Umsatzlimite von jährlich Fr. 75 000.- seit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit noch gar nie erreicht habe und er damit die «Rückabwicklung» sämtlicher Steuerzahlungen an die ESTV (auch jener des Jahres 1995) verlangt, beantragt er mehr, als nur die Neufestsetzung des von ihm für das 1. Quartal und das 2. Quartal 1996 zu entrichtenden Steuerbetrages.

Wenn der Beschwerdeführer mit dieser Beschwerde sinngemäss ebenfalls die Rückzahlung der von ihm im Zeitraum 1. bis 4.

Quartal 1995 bezahlten Mehrwertsteuerbeträge verlangt, ist auf seine Beschwerde in diesem Punkt nicht einzutreten, da sich das Anfechtungsobjekt nur mit dem 1. und 2. Quartal 1996 (und nicht mit weiteren Steuerperioden) befasst. Damit sich die SRK mit der Frage einer allfälligen Neufestsetzung bzw. Rückzahlung der vom Beschwerdeführer im Zeitraum 1. bis 4. Quartal 1995 entrichteten Steuerbeträge befassen könnte, müsste er vorgängig bei der ESTV einen diesbezüglichen Antrag stellen, was jedoch offensichtlich nicht der Fall ist, da kein diesbezüglicher Einspracheentscheid vorliegt. Insgesamt ist daher auf den sinngemäss bei der SRK gestellten Antrag des Beschwerdeführers auf Feststellung des Nichtvorliegens seiner Steuerpflicht seit dem 1. Januar 1995 (bzw. 1. März 1995) sowie auf Neufestsetzung bzw. Rückzahlung sämtlicher bisher von ihm entrichteten Steuerbeträge an Mehrwertsteuer (ausgenommen die Steuerperioden 1. und 2. Quartal 1996) nicht einzutreten.

c. Es sei noch angefügt, dass die Vorschrift von Art. 21 Abs. 2 MWSTV für den Fall der Aufnahme der Geschäftstätigkeit bzw. einer Erweiterung der Tätigkeit durch Geschäftsübernahme sowie bei Eröffnung eines neuen Betriebszweiges bestimmt, dass die Steuerpflicht schon in jenem Zeitpunkt beginnt, wenn zu erwarten ist, die Umsatzgrenze von Fr. 75 000.- werde innerhalb der nächsten zwölf Monate überschritten. Der Beschwerdeführer selbst hat im Fragebogen zur Eintragung als Steuerpflichtiger am 22. Februar 1995 die Erwartung ausgesprochen, er werde einen jährlichen Umsatz von etwa (geschätzt) Fr. 100 000.- erreichen. Gestützt auf diese Angaben des Beschwerdeführers war im Sinne von Art. 21 Abs. 2 MWSTV mithin auch für drei dieser vier Quartale von ihm zu bezahlen waren, entrichtet und der Verwaltung keine Mitteilung davon gemacht, er werde - abweichend von seiner ursprünglichen Einschätzung - die Umsatzgrenze (doch) nicht erreichen. Auch wenn sich die Umsatzerwartungen des Steuerpflichtigen rückblickend nicht erfüllt haben, konnte die ESTV seinerzeit zutreffend davon ausgehen, der Beschwerdeführer unterliege ab dem Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Steuerpflicht (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998 in Sachen S. [SRK 1998-054] E. 3, veröffentlicht in VPB 63.76 S. 709 ff. und MWST-Journal 1/1999, S. 37 ff.).

d. Im Übrigen ist auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde bezüglich Bestand und Höhe der Steuerforderung für das 1. und 2. Quartal 1996 einzutreten (Art. 50 ff. VwVG).

3.a. Die Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat. Selbständige Verordnungen des Bundesrates sind daraufhin zu kontrollieren, ob sie mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassungsvorschrift, auf welcher sie beruhen, harmonieren. Bei der Mehrwertsteuerverordnung ist somit zu prüfen, ob der Bundesrat die in Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 der BV sowie die in Art. 8 UeB BV enthaltenen Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die Verordnung nicht mit sonstigen Verfassungsnormen, besonders mit den Grundrechtsgarantien, kollidiert, soweit die ermächtigende Verfassungsnorm nicht selbst Abweichungen anordnet oder bewusst in Kauf nimmt (BGE 123 II 298).

b. Laut Art. 41ter Abs. 1 Bst. a BV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese kann in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erhoben werden (Art. 41ter Abs. 3 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 301; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13 Rz. 3.2; Ernst Höhn / Klaus A. Vallender, Kommentar BV, Art. 41ter, Rz. 11, 33; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/95, S. 329 ff.; vgl. auch AB 1993 N 329 f.). Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an den Unternehmer, der die steuerbaren Umsätze erzielt. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwälzten Steuer mit dem Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen abgelieferte Steuer ihren Abnehmern über den Preis bis

schliesslich der Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer sind daher übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Reich, a.a.O., S. 330; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 22 Rz. 6). Hierbei handelt es sich nach der Rechtsprechung der SRK um jene Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 41ter BV zugrunde zu legen sind (entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 50 ff.; vgl. auch BGE 123 II 301 f.). Einer verfassungskonformen (Art. 41ter BV) Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung der SRK auch allfällige Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts (ausführlich: entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 52 f.; vgl. BGE 124 II 203 f. E. 6a).

c. Zu beachten ist, dass der Richter den dem Ordnungsgeber in Art. 8 UeB BV übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern darf. Er hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung zu beschränken. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Richter nicht korrigiert werden. Einschreiten darf dieser nur, wenn der Ordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat (BGE 123 II 299).

d. Im Übrigen überprüft die SRK die gestützt auf die Mehrwertsteuerverordnung erlassenen Ausführungsverordnungen des Eidgenössischen Finanzdepartementes (EFD) sowie die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV (z.B. Wegleitung, Broschüren und Merkblätter) frei. Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. BGE 123 II 299 E. 3b).

4.a. Der Bundesrat erlässt gemäss Art. 8 Abs. 1 UeB BV - abweichend von Art. 41ter Abs. 6 BV - die Ausführungsbestimmungen für die Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 BV, die bis zum Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes gelten sollen. Art. 8 Abs. 2 UeB BV enthält sodann die für die Ausführungsbestimmungen geltenden Grundsätze (vgl. BGE 123 II 390; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 67 S. 81).

b.aa. (Wortlaut von Art. 22 MWSTV, Ende der Steuerpflicht)

bb. (Wortlaut von Art. 45 MWSTV, An- und Abmeldung als Steuerpflichtiger)

c.aa. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 384 f.). Dies bedeutet unter anderem, dass der Steuerpflichtige selbst zu prüfen hat, ob bei ihm die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht gegeben sind (vgl. Camenzind / Honauer, a.a.O., S. 277 Rz. 1023).

bb. Die Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung über das Ende der Steuerpflicht sowie über die Annahme einer Optierung für die Steuerpflicht bei nicht (rechtzeitig) erfolgter schriftlicher Abmeldung stützen sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 UeB BV. Diese Verfassungsnorm begründet mangels weiterer Vorgaben einen sehr weiten Gestaltungsspielraum des Ordnungsgebers mit Bezug auf das Ende der Steuerpflicht. Art. 8 Abs. 2 Bst. d Ziff. 1 UeB BV sieht vor, dass ein Unternehmen mit einem jährlichen steuerbaren Gesamtumsatz von nicht mehr als Fr. 75 000.- von der Steuerpflicht ausgenommen ist. Nähere (technische) Bestimmungen über den Zeitpunkt des Endes der Steuerpflicht, insbesondere die Details über die Abmeldung als Steuerpflichtiger, sowie über die Rechtsfolgen bei einer unterlassenen Abmeldung für den Steuerpflichtigen (insbesondere wenn die Umsatzlimite während der laufenden Geschäftstätigkeit nicht mehr erreicht wird), lassen sich der verfassungsrechtlichen Vorgabe nicht entnehmen.

cc. Die hier zur Diskussion stehenden Bestimmungen von Art. 45 Abs. 2 und 3 MWSTV, wonach ein Unternehmer, der die massgebliche Umsatzgrenze für die Steuerpflicht nicht mehr erreicht, wenn er sich bei der Verwaltung nicht schriftlich als Steuerpflichtiger abmeldet «automatisch» für die Steuerpflicht optiert, womit er weiterhin steuerpflichtig bleibt, sind im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden. Eine Verletzung eines übergeordneten, systemtragenden Grundprinzips wie etwa des Verbrauchsteuer- und damit des Überwälzbarkeitsprinzips (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung), des Bestimmungslandprinzips, usw., durch die hier anwendbaren Vorschriften der Mehrwertsteuerverordnung ist nicht ersichtlich. Gegenteiliges wird vom Beschwerdeführer nicht - auch nicht sinngemäss - geltend gemacht. Ebenso wenig besteht eine abweichende Maxime des europäischen Umsatzsteuerrechts. Die anwendbaren Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung erweisen sich als mit Art. 8 UeB BV und Art. 41ter BV vereinbar.

Ein bisher steuerpflichtiger Unternehmer nimmt daher bei nicht erfolgter Abmeldung weiterhin alle Rechte und Pflichten eines Steuerpflichtigen wahr. Diese Regelung ist insbesondere als Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips zu betrachten, wonach der Steuerpflichtige unter anderem dazu verpflichtet ist, der ESTV alle für die Steuerpflicht massgeblichen Tatsachen mitzuteilen, wozu gerade die Angaben über das Ende der Steuerpflicht (z. B. Nichterreichen der Umsatzlimite) zählen.

dd. Die auch im Zuge der konkreten Normenkontrolle zu überprüfenden Bestimmungen von Art. 22 Bst. b und c MWSTV, wonach die Steuerpflicht bei vorhergehender Optierung in jenem Zeitpunkt endet, den die ESTV festlegt bzw. am Ende jenes Kalenderjahres endet, in welchem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden, sind ebenfalls unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden. Eine Verletzung eines übergeordneten, systemtragenden Grundprinzips wie etwa des Verbrauchsteuer- und damit des Überwälzbarkeitsprinzips (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung), des Bestimmungslandprinzips, usw., durch die hier anwendbaren Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung sind bei diesen Vorschriften nicht ersichtlich. Gegenteiliges wird vom Beschwerdeführer nicht - auch nicht sinngemäss - geltend gemacht. Ebenso wenig besteht eine abweichende Maxime des europäischen Umsatzsteuerrechts. Die anwendbaren Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung erweisen sich als mit Art. 8 ÜB-BV und Art. 41ter BV vereinbar.

Die vom Ordnungsgeber getroffene Lösung hat die verfassungsrechtlichen Vorgaben derart umgesetzt, dass die Steuerpflicht grundsätzlich mit der endgültigen Aufgabe der Tätigkeit endet. Ist ein Liquidationsverfahren notwendig, so endet die Steuerpflicht erst mit Abschluss des Liquidationsverfahrens. Das Ende der freiwilligen Steuerpflicht wird von der Steuerverwaltung festgelegt, sobald sie eine schriftliche Mitteilung des Unternehmers erhalten hat. Im Normalfall ist dies das Ende des laufenden Kalenderjahres oder der laufenden Abrechnungsperiode (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 207 f. Rz. 745 f.). Der Ordnungsgeber hat bei einer ähnlichen Frage im Zusammenhang mit der Steuerpflicht, nämlich dem Erreichen der Umsatzgrenze bzw. dem Beginn der Steuerpflicht beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer (Art. 84 Abs. 2 MWSTV), eine im Wesentlichen gleichlautende Lösung getroffen wie für den Beginn der Steuerpflicht unter dem Regime der Mehrwertsteuer. Die SRK hat diese Übergangsrechtliche Bestimmung als verfassungsmässig angesehen (Entscheid der SRK vom 4. Februar 1998 in Sachen M. [SRK 1997-051] E. 4; vgl. auch Entscheid der SRK vom 10. März 1999 in Sachen S. [SRK 1998-079] E. 4b).

Die ESTV nimmt rückwirkende Löschungen im Register der Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht vor, auch nicht auf den Zeitpunkt des materiellen Wegfalls der subjektiven Steuerpflicht, falls die rechtzeitige Mitteilung durch den Unternehmer unterbleibt. Auch diese Regelung ist als Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips anzusehen, wonach der Steuerpflichtige der Verwaltung unaufgefordert steuerlich relevante Tatsachen mitzuteilen hat. Die Praxis der ESTV, einen Unternehmer nach seiner Abmeldung bei der Verwaltung erst auf das Ende der betreffenden Abrechnungsperiode (z. B. Quartal) aus dem Register der Steuerpflichtigen zu streichen, ist als sachlich gerechtfertigte Lösung anzusehen, die mit Art. 8 UeB BV und Art. 41ter BV vereinbar ist. Durch diese Praxis werden die verfassungsmässigen Vorgaben zutreffend umgesetzt, wobei keine übergeordneten, systemtragenden Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts verletzt werden und auch keine abweichende Maxime des europäischen Umsatzsteuerrechts besteht (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998 in Sachen S. [SRK 1998-054] E. 3 betreffend Beginn der Steuerpflicht und Eintrag in das Register der Steuerpflichtigen, veröffentlicht in VPB 63.77 S. 726 ff. und MWST-Journal 1/1997 S. 37 ff.).

5.a. Im vorliegenden Fall hat sich der Beschwerdeführer mit dem von ihm ausgefüllten Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger am 22. Februar 1995 bei der ESTV als Steuerpflichtiger angemeldet, da er eine selbständige Geschäftstätigkeit aufnahm und er - gemäss seinen eigenen Angaben - erwartete, die Umsatzgrenze von Fr. 75 000.- innerhalb der nächsten zwölf Monate zu überschreiten. Damit lagen die Voraussetzungen für die Unterstellung unter die Mehrwertsteuerpflicht vor und er war mit dem Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit in das Register der Steuerpflichtigen einzutragen. Wenn der Beschwerdeführer (sinngemäss) geltend macht, er sei für das 1. und 2. Quartal 1996 gar nicht steuerpflichtig gewesen, so ist dem entgegen zu halten, dass infolge des bereits erfolgten Beginns der Mehrwertsteuerpflicht nur noch die Frage des von der Verwaltung festgesetzten Endes der Steuerpflicht des Beschwerdeführers, das von der ESTV mit dem Ablauf des 2. Quartals 1996 (per 30. Juni 1996) angenommen wurde, von der SRK zu überprüfen ist (vgl. E. 2c hievor).

Der Beschwerdeführer hat der Verwaltung mit Schreiben vom 23. Juni 1996 davon Mitteilung gemacht, dass er im Jahr 1995 - entgegen seinen ursprünglichen Erwartungen - weniger als Fr. 70 000.- Umsatz erzielt hat. Dies war die erste Mitteilung des Beschwerdeführers an die ESTV seit der Anmeldung als Steuerpflichtiger, wonach er - mangels Erreichens der Umsatzlimite - nicht mehr subjektiv steuerpflichtig sei. Die Verwaltung nahm dieses Schreiben des Unternehmers als Mitteilung über die Beendigung der Steuerpflicht an die Hand, wobei sie ihn praxisgemäss auf das Ende der laufenden Abrechnungsperiode (2. Quartal 1996), mithin per 30. Juni 1996, aus dem Register der Steuerpflichtigen gelöscht hat.

Diese Vorgehensweise der ESTV ist durch die SRK nicht zu beanstanden, da sie vom Wegfall der Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht des Beschwerdeführers erstmals durch das angeführte Schreiben Kenntnis erhalten hat. Der Steuerpflichtige hätte als Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips die Verpflichtung gehabt, die Verwaltung unverzüglich von allen Umständen in Kenntnis zu setzen, die die Steuerpflicht betreffen; dies umfasst auch Angaben betreffend das Ende der (subjektiven) Steuerpflicht wie das Nichterreichen der Umsatzgrenze. Da der Beschwerdeführer die rechtzeitige Mitteilung zu einem früheren Zeitpunkt an die ESTV unterlassen hat, muss er sich die sich daraus ergebenden Konsequenzen selbst zuschreiben und er hat deren Folgen zu tragen. Dies bedeutet für den Beschwerdeführer den Fortbestand der Mehrwertsteuerpflicht (im Sinne einer Optierung) bis zum Ablauf des 2. Quartals 1996, er hat bis zu diesem Zeitpunkt gegenüber der ESTV die Mehrwertsteuer abzurechnen und zu bezahlen.

b. Da der Beschwerdeführer gegenüber der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 1995 die zu entrichtende Mehrwertsteuer abgerechnet und auch entrichtet hat, bleibt in einem zweiten Schritt noch der von ihm geschuldete Steuerbetrag bis zum Ende der Steuerpflicht festzusetzen. Konkret bedeutet dies, dass die vom Unternehmer für das 1. Quartal und 2. Quartal 1996 (Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni 1996) geschuldete Steuer zu ermitteln ist.

Nachdem der Beschwerdeführer die von ihm selbst erstellte Schlussabrechnung (bei der ESTV eingegangen am 29. August 1996) anlässlich der Beendigung der Steuerpflicht ganz offensichtlich unzutreffend erstellt hat, ermittelte die Verwaltung die näheren Einzelheiten selbst, obwohl der Steuerpflichtige aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips dazu verpflichtet gewesen wäre, der Verwaltung die erforderlichen Angaben unaufgefordert mitzuteilen. Die vom Beschwerdeführer im 1. Quartal und 2. Quartal 1996 erzielten Umsätze konnte die ESTV anlässlich eines mit ihm am 4. April 1997 geführten Telefongesprächs in Erfahrung bringen, die in diesem Zeitraum aufgewendeten Vorsteuern hat der Unternehmer der Verwaltung mit Schreiben vom 15. März 1997 mitgeteilt. Mit diesen Angaben, die alle vom Beschwerdeführer selbst stammen, war die ESTV in der Lage, die von ihm zu entrichtenden Mehrwertsteuerbeträge zu ermitteln. Diese Vorgehensweise der Verwaltung ist nicht zu beanstanden, basieren doch die Berechnungen der ESTV ausschliesslich auf den Angaben des Beschwerdeführers selbst, wobei sich die Verwaltung im angefochtenen Einspracheentscheid ohnehin eine Kontrolle vorbehalten hat. Die Berechnung des Steuerbetrages als solche wurde durch den

Steuerpflichtigen nicht in Zweifel gezogen und daher sieht auch die SRK keinen Anlass, diese erneut zu überprüfen.

Dokumente der SRK