

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 10. Februar 2004 in Sachen X [SRK 2003-081])

Mehrwertsteuer. Beginn der Steuerpflicht. Grenze der Steuerzahllast von Fr. 4'000.-. Saldosteuersatzmethode.

Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG.

- Bestätigung der Rechtsprechung, dergemäss die Steuerzahllast entweder effektiv oder nach der vereinfachenden Pauschalmethode zu berechnen ist (E. 2b).

- Der Beschwerdeführer übertrifft sowohl nach der Pauschalmethode (E. 3b) als auch nach der effektiven Berechnung (E. 3c) die jährliche Steuerzahllast von Fr. 4'000.-, sodass seine Mehrwertsteuerpflicht per 1. Januar des Folgejahres gegeben ist. Die massgebende Grenze für die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- darf für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht nicht unter Anwendung der Saldosteuerermittlung ermittelt werden (E. 3d).

Taxe sur la valeur ajoutée. Début de l'assujettissement. Limite de Fr. 4'000.- d'impôt net exigible. Méthode des taux de la dette fiscale nette.

Art. 25 al. 1 let. a LTVA.

- Confirmation de la jurisprudence selon laquelle l'impôt net exigible peut être calculé soit selon la méthode effective, soit selon la méthode forfaitaire (consid. 2b).

- L'impôt net exigible du recourant dépasse Fr. 4'000.- aussi bien selon la méthode forfaitaire (consid. 3b) que selon la méthode effective (consid. 3c), si bien que son assujettissement est effectif dès le 1er janvier de l'année suivante. La limite de Fr. 4'000.- d'impôt net exigible ne peut pas, dans le cadre de la fixation de l'assujettissement, être déterminée par application de la méthode des taux de la dette fiscale nette (consid. 3d).

Imposta sul valore aggiunto. Inizio dell'assoggettamento. Limite di 4'000.- franchi dell'imposta dovuta. Aliquota saldo.

Art. 25 cpv. 1 lett. a LIVA.

- Conferma della giurisprudenza, secondo cui l'imposta dovuta deve essere calcolata secondo il metodo effettivo o il metodo forfettario di semplificazione (consid. 2b).

- Sia sulla base del metodo forfettario (consid. 3b) che secondo il calcolo effettivo (consid. 3c), il ricorrente supera l'imposta dovuta annua di 4'000.- franchi, per cui egli è assoggettato all'IVA a partire dal 1° gennaio dell'anno seguente. Nel quadro dell'accertamento dell'assoggettamento, il limite decisivo di 4'000.- franchi non può essere stabilito in applicazione del metodo dell'aliquota saldo (consid. 3d).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. X führt Platten- und Maurerarbeiten aus. Er reichte am 4. März 2002 den Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV), ein. Aufgrund dieser Angaben trug ihn die Verwaltung gemäss Art. 21 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) in dem von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen mit Wirkung vom 1. Januar 2001 ein.

Mit Schreiben vom 18. März 2002 liess X den Beginn seiner Mehrwertsteuerpflicht per 1. Januar 2001 bei der ESTV bestreiten. Er habe die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- erst per 1. Januar 2002 überschritten. Die Verwaltung bestätigte und begründete mit Schreiben vom 9. April 2002 die vorgenommene Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 2001. Am 19. April 2002 bewilligte die ESTV dem Mehrwertsteuerpflichtigen die Anwendung des Saldosteuersatzes für Plattenleger von 3.5% mit Wirkung per 1. Januar 2002.

B. Am 29. April 2002 beantragte X bei der ESTV einen anfechtbaren Entscheid. Die Verwaltung erliess in Anwendung von Art. 63 MWSTG am 30. September 2002 in Bestätigung der Mehrwertsteuerpflicht per 1. Januar 2001 einen Entscheid. Gleichzeitig legte die Verwaltung die Mehrwertsteuerforderung für die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 2001 (Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2001) gemäss Ergänzungsabrechnung (EA) vom 30. September 2002 auf Fr. 5'000.- zuzüglich Verzugszins zu 5% seit 15. Oktober 2001 (mittlerer Verfall) fest.

Mit Eingabe vom 21. Oktober 2002 (Postaufgabe 22. Oktober 2002) liess X gegen den Entscheid der ESTV vom 30. September 2002 bei der Verwaltung Einsprache erheben. Er stellte den Antrag, er sei erst ab dem 1. Januar 2002 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen aufzunehmen. Sollte die Mehrwertsteuerpflicht ab dem 1. Januar 2001 gegeben sein, sei im Sinne eines Eventualantrages die Steuerschuld für das Jahr 2001 mit Fr. 3'704.15 festzusetzen. Zur Begründung führte X aus, die Steuerbelastung habe bei einem Jahresumsatz von unter Fr. 250'000.- weniger als Fr. 4'000.- betragen, deshalb sei er nicht mehrwertsteuerpflichtig. Für das Jahr 2001 ergäbe sich bei einem Jahresumsatz von Fr. 105'833.15 eine Steuerzahllast von lediglich Fr. 3'704.15.

C. Mit Einspracheentscheid vom 10. April 2003 wies die ESTV die Einsprache im Hauptpunkt ab und stellte fest, X sei zu Recht auf den 1. Januar 2001 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden. Gleichzeitig setzte die Verwaltung die Nachforderung für die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 2001 auf den Betrag von Fr. 3'665.30 nebst Verzugszins zu 5% seit 15. Oktober 2001 (mittlerer Verfall) fest. Dieser Mehrwertsteuerbetrag errechne sich aus dem Umsatz nach vereinnahmten Entgelten für das Jahr 2001 von Fr. 104'723.-. Beim massgeblichen Saldosteuersatz von 3.5% errechne sich für die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 2001 der angeführte Mehrwertsteuerbetrag.

D. Mit Eingabe vom 9. Mai 2003 (Postaufgabe 10. Mai 2003) lässt X (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 10. April 2003 führen und den Antrag stellen, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben; er sei erst auf den 1. Januar 2002 in das Register für Mehrwertsteuerpflichtige einzutragen. Sinngemäss stellt er ebenfalls den Antrag, die Nachforderung der ESTV für die

Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 2001 sei zu annullieren.

In ihrer Vernehmlassung vom 2. Juli 2002 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2.a. Gemäss Art. 21 Abs. 1 MWSTG ist mehrwertsteuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75'000.- übersteigen. Der für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich bei Lieferungen und Dienstleistungen nach den vereinnahmten Entgelten (Art. 21 Abs. 3 Bst. a MWSTG). Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt grundsätzlich nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 28 Abs. 1 MWSTG). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz bis zu Fr. 250'000.-, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- im Jahr betragen würde (Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG, vgl. auch Art. 28 Abs. 3 MWSTG). Eine im Wesentlichen gleichlautende Bestimmung bestand bereits unter dem Regime der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464). Die Verfassungsmässigkeit jener (alten) Vorschriften der MWSTV steht ausser Frage und ist in der Rechtsprechung schon mehrfach bestätigt worden (Entscheid der SRK vom 3.

Dezember 1998, E. 3, veröffentlicht in VPB 63.76 S. 714 ff.; vgl. auch Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, veröffentlicht in VPB 67.79 S. 727 ff.).

b. Laut Verwaltungspraxis ist die Steuerzahllast entweder effektiv oder nach der durch die ESTV geschaffenen vereinfachenden Pauschalmethode zu berechnen. Bei der vereinfachenden Methode ist die Mehrwertsteuer auf dem steuerbaren Umsatz des geprüften Jahres zu den vorgesehenen Sätzen zu berechnen. Davon kann die Vorsteuer zu den anwendbaren Sätzen auf dem Waren- und Materialaufwand zuzüglich 0.7% des Umsatzes für den übrigen Aufwand (Investitionen, Betriebsmittel und Gemeinkosten) abgezogen werden (Spezialbroschüre Nr. 02 «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer» Ausgabe September 2000[231], Ziff. 2.4.1 f.). Die fragliche vereinfachende Pauschalmethode zur Berechnung der Steuerzahllast versties bereits unter dem Regime MWSTV nach einer Prüfung durch die SRK nicht gegen Bundesrecht (vgl. Art. 47 Abs. 3 MWSTV), zumal es dem Leistungserbringer in jedem Fall unbenommen ist, die umsatzmässigen Voraussetzungen seiner Mehrwertsteuerpflicht effektiv zu berechnen. Dies kann der Leistungserbringer immer dann tun, wenn er zur eigenen Überzeugung gelangt, die Pauschalmethode führe nicht zu einem rechtmässigen Ergebnis (vgl. Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, veröffentlicht in VPB 67.79 S. 727 ff.).

3.a. Im vorliegenden Fall wird vom Beschwerdeführer die Nachforderung der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal bis 4. Quartal 2001 in Höhe von Fr. 3'665.30 zuzüglich Verzugszins in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht nicht, sondern lediglich dem Grundsatz nach angefochten. Namentlich macht der Unternehmer geltend, die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- erst im Jahre 2001 überschritten zu haben, so dass seine Mehrwertsteuerpflicht per 1. Januar 2002 gegeben sei. Zu befinden ist folglich darüber, ob der Beschwerdeführer bereits per 1. Januar 2001 subjektiv steuerpflichtig ist bzw. ob er im Jahre 2000 die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- erreicht hat.

b. Der Beschwerdeführer erzielte nach eigenen Angaben im Jahre 2000 einen Bruttoerlös von Fr. 107'308.50, er wies einen Materialaufwand in Höhe von Fr. 11'866.10 aus. Die Mehrwertsteuerpflicht ist demnach gemäss Art. 21 MWSTG nach Ablauf des Kalenderjahres 2000 grundsätzlich gegeben. Nach der Pauschalmethode (vereinfachte Methode) ergibt sich folgende Steuerzahllast, da der Beschwerdeführer eine genaue Ermittlung der Vorsteuern nicht vornahm:

Bei einer Steuerzahllast des Beschwerdeführers in Höhe von Fr. 5'907.61 im Jahre 2000 übersteigt er den Betrag von Fr. 4'000.-. Er wird mithin per 1. Januar 2001 mehrwertsteuerpflichtig. Mit Recht hat ihn daher die ESTV mit Wirkung ab diesem Datum in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gegen die eigentliche zahlenmässige Ermittlung dieser Steuerzahllast erhebt der Beschwerdeführer keine Einwendungen. Er hält vielmehr entgegen, die Steuerzahllast sei unter Anwendung des Saldosteuersatzes zu berechnen. Dabei ergäbe sich ein anderes Bild. Wie es sich damit verhält, ist nachfolgend zu prüfen.

c. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass die Berechnung der Steuerzahllast mittels Saldosteuersatzes dem Wortlaut und Sinn von Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG entspreche. Bei der Anwendung des Saldosteuersatzes für Plattenleger von 3.5% betrage die Steuerzahllast nur Fr. 3'745.-, mithin werde die Schwelle von jährlich Fr. 4'000.- durch den Beschwerdeführer nicht überschritten und somit sei seine Mehrwertsteuerpflicht per 1. Januar 2001 nicht gegeben.

Die ESTV ist - unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorgaben - gehalten, die detaillierten Ausführungsbestimmungen für den Beginn der Mehrwertsteuerpflicht festzusetzen. Sie hat dies in der bereits erwähnten Spezialbroschüre Nr. 02 «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer» (Ausgabe September 2000)[232] getan. Gemäss der dort fixierten Praxis der ESTV sind für die Berechnung der Steuerzahllast bezüglich der Frage des Beginns der Mehrwertsteuerpflicht nur zwei Verfahren möglich: die vereinfachte Ermittlung und die genaue Ermittlung der Steuerzahllast. Die vom Beschwerdeführer verlangte Berechnung mittels Saldosteuersatz entspricht nicht der Praxis der ESTV. Die Abrechnung gegenüber der ESTV gemäss Saldosteuersatz setzt nämlich bereits die Mehrwertsteuerpflicht einer juristischen oder natürlichen Person voraus. Die Bestimmung von Art. 59 Abs. 1 MWSTG lautet denn auch (auszugsweise): «Wer als steuerpflichtige Person [...]». Die Methode der Anwendung des Saldosteuersatzes ist denn auch anlässlich der Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht einer juristischen oder natürlichen Person nicht als taugliches Verfahren anzusprechen. Mittels Saldosteuersatz lässt sich die Steuerzahllast nämlich nur annäherungsweise ermitteln, da es zu einem eigentlichen Vorsteuerabzug nicht kommt, denn die Vorsteuer ist im Saldosteuersatz schon pauschal berücksichtigt. Die vereinfachte Methode berechnet hingegen die Vorsteuern auf dem Warenaufwand anhand der konkreten Zahlen und nimmt nur für den übrigen Aufwand (Investitionen, Betriebsmittel und Gemeinkosten) eine Pauschalierung vor. Die individuellen Verhältnisse eines Unternehmens werden damit in stärkerem Umfang berücksichtigt, als bei der vom Beschwerdeführer verlangten Saldosteuersatzmethode. Die ESTV hat die gesetzlichen Vorgaben diesbezüglich zutreffend umgesetzt, die von ihr in der Spezialbroschüre Nr. 02 zu dieser Frage normierte Praxis entspricht dem Willen des Gesetzgebers. Der Beschwerdeführer vermag mit diesem Einwand daher nicht durchzudringen.

d. Der Beschwerdeführer wendet unter Hinweis auf die Spezialbroschüre 03, «Saldosteuersätze»[233] (insbesondere Ziff. 8.4.2), ein, dass sich ein Mehrwertsteuerpflichtiger bei einer Steuerzahllast von unter Fr. 4'000.- von der Mehrwertsteuerpflicht abmelden könne. Diese Bestimmung lautet: «Fällt ein Steuerpflichtiger wegen Umsatzrückgangs unter die für die Steuerpflicht

massgebenden Grenzen (Art. 21 Abs. 1 und Art. 25 MWSTG), so hat er die ESTV unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen». Nach der Praxis der ESTV berechnet sich die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Grenze der Steuerzahllast von jährlich Fr. 4'000.- auch bei der Abklärung der Löschung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen entweder nach der vereinfachten oder nach der effektiven Methode der Ermittlung dieses Schwellenwertes. Die Anwendung der Saldosteuerermethode ist dabei nicht vorgesehen, die Berechnungspraxis der Verwaltung beim Eintrag und bei der Löschung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen beruhen auf den beiden erwähnten Methoden. Der Beschwerdeführer konnte im Rahmen seiner Beschwerde an die SRK denn auch keinen konkreten Einzelfall bezeichnen, in dem ein anderer Mehrwertsteuerpflichtiger aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen auf der Basis der Berechnung der Steuerzahllast nach der Saldosteuerermethode gestrichen worden wäre. Auch dieser Einwand des Beschwerdeführers ist daher nicht stichhaltig.

4. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen. Es ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer von der Verwaltung zu Recht auf den 1. Januar 2001 als mehrwertsteuerpflichtig erklärt und in das von der ESTV geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden ist. (...)

(Kosten)

[231] Einsicht und Online-Bestellung auf <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/> unter Dokumentation. Bestellung in Papierform: Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), 3003 Bern oder: [verkauf.zivil@bbl.admin.ch](mailto:verkauf.zivil@bbl.admin.ch).

[232] Einsicht und Online-Bestellung auf <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/> unter Dokumentation. Bestellung in Papierform: Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), 3003 Bern oder: [verkauf.zivil@bbl.admin.ch](mailto:verkauf.zivil@bbl.admin.ch).

[233] Einsicht und Online-Bestellung auf <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/> unter Dokumentation. Bestellung in Papierform: Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), 3003 Bern oder: [verkauf.zivil@bbl.admin.ch](mailto:verkauf.zivil@bbl.admin.ch).

Dokumente der SRK