

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 9. März 2005 in Sachen X. [SRK 2003-139])

Mehrwertsteuer (MWSTV und MWSTG). Ende der subjektiven Steuerpflicht. Margenbesteuerung. Kostenauflegung im Einspracheverfahren.

Art. 22 Bst. c MWSTV bzw. Art. 29 Bst. b MWSTG. Art. 26 Abs. 7 MWSTV und Art. 35 Abs. 1 MWSTG. Art. 68 MWSTG.

- Als Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips obliegt es dem Steuerpflichtigen, die Steuerverwaltung über Beginn und Ende seiner subjektiven Steuerpflicht rechtzeitig zu informieren. Die Steuerpflicht dauert ohne weiteres an, wenn der Nachweis nicht erbracht wird, dass die Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht mehr erfüllt sind (E. 3a/bb).

- Die Methode der Margenbesteuerung ist bereits aus Gründen der Rechtsgleichheit für die Berechnung des für die Feststellung der Steuerpflicht massgebenden Umsatzes nicht anwendbar. Die Frage nach der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht des Leistungserbringers ist klar von der Margenbesteuerung als Berechnungsmethode der Steuer zu trennen (E. 3b/cc).

- Bestätigung der Rechtsprechung wonach die im Vergleich zu der alten Verordnung günstigeren Verfahrensregeln des Mehrwertsteuergesetzes sofort anzuwenden sind; die neue Kostenregelung gilt demnach auch für erst nach dem 1. Januar 2001 eingeleitete Verhältnisse betreffend ganz oder teilweise nach altem materiellem Recht zu beurteilende Rechtsverhältnisse (E. 5b/aa).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA et LTVA). Fin de l'assujettissement subjectif. Imposition de la marge. Mise à charge des frais en procédure de réclamation.

Art. 22 let. c OTVA et art. 29 let. b LTVA. Art. 26 al. 7 OTVA et art. 35 al. 1 LTVA. Art. 68 LTVA.

- Le principe d'auto-taxation oblige l'assujetti à informer à temps l'administration fiscale sur le début et la fin de son assujettissement subjectif. L'assujettissement continue en tout cas lorsque la preuve n'est pas apportée que les conditions de l'assujettissement ne sont plus remplies (consid. 3a/bb).

- Pour des raisons d'égalité de traitement, la méthode d'imposition de la marge n'est pas applicable au calcul du chiffre d'affaires qui est déterminant pour établir l'assujettissement. La question de l'assujettissement subjectif du prestataire de service à la taxe sur la valeur ajoutée est à différencier clairement de l'imposition de la marge en tant que méthode de calcul de l'impôt (consid. 3b/cc).

- Confirmation de la jurisprudence selon laquelle, en comparaison avec l'ancienne ordonnance, les règles de procédure plus favorables de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée sont applicables de suite; en conséquence, la nouvelle réglementation en matière de frais est valable également pour les situations survenues seulement après le 1er janvier 2001 qui concernent totalement ou partiellement des relations juridiques à apprécier sous l'angle de l'ancien droit matériel (consid. 5b/aa).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA e LIVA). Fine dell'assoggettamento soggettivo. Imposizione del margine. Ripartizione dei costi nella procedura di reclamo.

Art. 22 lett. c OIVA rispettivamente art. 29 lett. b LIVA. Art. 26 cpv. 7 OIVA e art. 35 cpv. 1 LIVA. Art. 68 LIVA.

- Quale conseguenza del principio dell'auto-tassazione, il contribuente ha l'obbligo di informare tempestivamente l'amministrazione delle contribuzioni dell'inizio e della fine dell'assoggettamento soggettivo. L'assoggettamento continua se non si fornisce la prova che non sono più realizzate le condizioni dell'obbligo fiscale (consid. 3a/bb).

- Per motivi di parità di trattamento, il metodo dell'imposizione del margine non è applicabile per il calcolo della cifra d'affari determinante per stabilire l'assoggettamento. La questione inerente l'obbligo soggettivo del fornitore di prestazioni in materia di imposta sul valore aggiunto deve essere chiaramente separata dall'imposizione del margine quale metodo di calcolo dell'imposta (consid. 3b/cc).

- Conferma della giurisprudenza secondo cui le regole di procedura della legge sull'imposta preventiva, che sono più favorevoli rispetto alla vecchia ordinanza, sono applicabili da subito; la nuova regolamentazione dei costi vale quindi anche per situazioni intervenute solo dopo il 1° gennaio 2001 che concernono totalmente o in parte legami giuridici da giudicare secondo il vecchio diritto materiale (consid. 5b/aa).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X. Garage GmbH wurde im Jahre 1994 als D. GmbH gegründet und im Jahre 1994 im Handelsregister eingetragen. Ihr Sitz befand sich ursprünglich in der Stadt Z. Gemäss den Angaben in dem der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV), eingereichten «Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger» vom 23. Mai 1995 hat sie ihre geschäftliche Tätigkeit am 1. Februar 1995 aufgenommen. Als Art ihrer Geschäftstätigkeit gab sie an: «Reisebüro / Handel mit Waren aller Art; Filiale: Stadt W.: Autohandel». In der Folge wurde die Gesellschaft in dem von der ESTV geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. In den Jahren 1999 und 2000 deklarierte sie in ihren der ESTV eingereichten Quartalsabrechnungen - gemäss den Angaben der ESTV in ihrer Vernehmlassung und den bei den Akten befindlichen Abrechnungen - einen Gesamtumsatz von (gerundet) Fr. 540'699.- bzw. Fr. 188'571.- und der ESTV geschuldete Steuerbeträge (berechnet ausgehend vom Saldo nach Abzug der Ankaufspreise der veräusserten Gebrauchtwagen vom massgebenden Umsatz) von (gerundet) Fr. 5'994.- bzw. Fr. 1'241.-. Die Zahlen für das Jahr 2000 ergaben sich dabei aus dem Formular für das 4. Quartal 2000, welches die Angaben für das ganze Jahr enthielt, weil in den Abrechnungen für das 1. bis 3. Quartal 2000 Fehler festgestellt worden seien, deren Korrektur Schwierigkeiten bereitete. In seinem Begleitschreiben vom 25. Mai 2001 zur Abrechnung für das 4. Quartal 2000 ersuchte S. die ESTV zudem, zu prüfen, ob die X. Garage GmbH noch steuerpflichtig sei. Der Umsatz von Fr. 250'000.- sowie die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- seien nicht erreicht worden.

B. Nach mehrmaligem Ersuchen seitens der ESTV reichte die X. Garage GmbH am 8. April 2002 die Abrechnungen für die

Steuerperioden 3. und 4. Quartal 2001 ein und fragte an, wann die X. Garage GmbH von der Steuer befreit werde, erfülle sie doch vom Steuerbetrag her die Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht. Aus den Abrechnungen ergab sich eine Steuerschuld von per Saldo Fr. 2'374.40 (3. Quartal 2001: Guthaben [Vorsteuerüberschuss] von Fr. 328.80; 4. Quartal 2001: Steuerschuld von Fr. 2'703.20). Weil die auf Grund dieser Abrechnungen geschuldete Steuer nicht entrichtet wurde, leitete die ESTV die Betreuung ein. Gegen den Zahlungsbefehl vom 17. September 2002 des Betreibungsamtes erhob die X. Garage GmbH indessen Rechtsvorschlag. In der Folge verpflichtete die ESTV diese mit Entscheid vom 8. Oktober 2002 zur Bezahlung von Fr. 2'374.40 Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit 1. März 2002, unter Vorbehalt einer allfälligen Berichtigung dieser Forderung aufgrund einer Kontrolle. Gleichzeitig hob sie den Rechtsvorschlag gegen den ergangenen Zahlungsbefehl auf.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2002 liess die X. Garage GmbH durch ihren Vertreter Einsprache gegen diesen Entscheid erheben, mit den Anträgen, die Betreuung/Aufhebung des Rechtsvorschlages sei zurückzuziehen, die Steuerpflicht sei auf den 1. Januar 2000 aufzuheben und die zu viel bezahlten Beträge, wie sie aus der beigelegten Aufstellung hervorgehen würden, seien der Firma sofort zurückzuerstatten.

C. Mit Schreiben vom 10. Februar 2003 teilte die ESTV dem Vertreter der Einsprecherin mit, auf Grund der vorliegenden Steuerakten sei es ihr nicht möglich, die Frage einer Löschung aus dem Register der Steuerpflichtigen zu beantworten. Sie ersuche daher um Einreichung der Jahresrechnungen 2000 bis 2002 in Form einer Saldobilanz, woraus sämtliche Konten mit Kontonummer ersichtlich seien, des Hauptbuchs der Jahre 2000 bis 2002 (sämtliche Hauptbuchkonti mit den entsprechenden Buchungen) sowie der Verzeichnisse der neuen Motorfahrzeuge und der eingetauschten und zugekauften gebrauchten Motorfahrzeuge (gemäss Ziff. 12.2, S. 27 der Branchenbroschüre Nr. 5 «Motorfahrzeuggewerbe»[25]) für die Jahre 2000 bis 2002. Am 12. Februar 2003 wurde der ESTV zum wiederholten Mal die Bilanz und Erfolgsrechnung 2000 eingereicht, welche (zusammen mit einer Aufstellung und dem Abschluss 2001) bereits dem Einspracheschreiben beigelegt worden war.

Mit Einspracheentscheid vom 19. März 2003 bestätigte die ESTV ihre Steuerforderung für die Steuerperioden 3. und 4. Quartal 2001 im Betrage von Fr. 2'374.40 zuzüglich 5% Verzugszins ab 28. Februar 2002 (mittlerer Verfall), unter Vorbehalt einer allfälligen Berichtigung der Forderung gestützt auf eine Kontrolle nach Art. 62 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Zudem stellte sie ausdrücklich fest, die X. Garage GmbH sei auch in den Jahren 2000 und 2001 mehrwertsteuerpflichtig gewesen.

Nachdem der Vertreter der X. Garage GmbH sich bei der ESTV mit Schreiben vom 20. März 2003 darüber beschwert hatte, dass zu dem - gemäss einer entsprechenden Abmachung mit einem Mitarbeiter der Verwaltung - in der Abrechnung für das 4. Quartal 2000 deklarierten Gesamtumsatz für das Jahr 2000 die in den Abrechnungen für das 1. bis 3. Quartal 2000 angegebenen Einnahmen nochmals hinzugerechnet worden seien, erliess die ESTV am 20. August 2003 einen neuen Einspracheentscheid, welcher denjenigen vom 19. März 2003 ersetzte. Sie berichtigte die Entscheidungsbegründung insoweit, als sie festhielt, zwar seien gemäss der Deklaration vom 24. Mai 2001 die Umsatz- und Steuerzahlgrenzen des Art. 19 Abs. 1 Bst. a der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) im Jahre 2000 unterschritten worden. Trotzdem sei eine Löschung der Gesellschaft aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht geboten gewesen, da aufgrund der Akten und der eingereichten (mangelhaften) Unterlagen nicht davon ausgegangen werden können, dass auch im Jahre 2001 die massgebenden Grenzen nicht erreicht würden. Im Übrigen bestätigte sie die Begründung des ursprünglichen Einspracheentscheides. Auch Ziff. 1, 2, 3 und 4 (neu: Ziff. 5) des Dispositiv belies sie unverändert. Sie hob jedoch zusätzlich den Rechtsvorschlag gegen den ergangenen Zahlungsbefehl in entsprechendem Umfang auf, was sie offenbar im Einspracheentscheid vom 19. März 2003 vergessen hatte (Ziff. 4) und erhöhte die Verfahrenskosten um Fr. 100.- auf Fr. 360.- (neue Ziff. 6).

D. Mit Eingabe ihres Vertreters vom 11. September 2003 bzw. vom 22. September 2003 (Verbesserung) erhebt die X. Garage GmbH gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt, sie sei seit dem Anfang ihrer Tätigkeit von der Mehrwertsteuerpflicht zu befreien und die bisher bezahlten Beträge seien zurückzuerstatten bzw. (in der Verbesserung), die Berechnungen der ESTV des Jahres 2000 seien zu korrigieren auf die im Formular «Ganzes Jahr 2000» angegebenen, durch Bilanz und Erfolgsrechnung belegten Zahlen. Die beiden Jahre 2000 und 2001 seien aus der Steuerpflicht zu befreien und es sei eine Abrechnung über die zuviel bezahlten Steuern zu erstellen. Schliesslich seien die Verfahrenskosten aufzuheben und die Betreuung sei zurückzuziehen. Es sei in keinem Jahr der massgebende Umsatz oder die Steuerbetragsgrenze von Fr. 4'000.- erreicht worden. In Absprache mit der ESTV seien im Formular für das 4. Quartal 2000 die Zahlen für das ganze Jahr 2000 angegeben worden, da die vom früheren Treuhänder der Steuerpflichtigen ausgefüllten Formulare für das 1. und 2. Quartal 2000 Fehler enthalten hätten. Nun habe aber die ESTV zu dem in der Abrechnung für das 4. Quartal deklarierten gesamten Jahresumsatz fälschlicherweise die Umsätze der ersten 3 Quartale 2000 nochmals hinzugerechnet. Dies sei zu korrigieren. Auch aus dem eingereichten Jahresabschluss 2000 sei ersichtlich, dass der Umsatz rund Fr. 188'000.- betragen habe und nicht Fr. 360'000.-. Auch im Jahre 2001 sei lediglich ein Umsatz von rund Fr. 125'000.- erzielt worden, weshalb die Steuerpflicht für beide Jahre entfalle.

In ihrer Vernehmlassung vom 27. Oktober 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen, soweit überhaupt darauf einzutreten sei.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben an die SRK wird, soweit entscheidungswesentlich, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Aus den Erwägungen:

- 1.a. (Formelles)
- b. (Anwendbares Recht)
- c. (Kognition der SRK)
- 2.a. und b. (Anfechtungsobjekt)

3.a.aa. Damit ein Umsatz steuerbar ist, muss er grundsätzlich durch eine subjektiv steuerpflichtige Person getätigt werden (Art. 4 MWSTV; Art. 5 MWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und

sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV; Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Um steuerpflichtig zu sein, muss die Tätigkeit also auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sein, d. h. sie darf nicht unentgeltlich erfolgen. Ausdrücklich nicht verlangt wird vom Gesetzgeber eine Gewinnabsicht. Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 2 MWSTG; vgl. auch BGE 125 II 337 E. 8a; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, *Droit fiscal suisse - La taxe sur la valeur ajoutée*, Fribourg 2000, S. 103). Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt grundsätzlich nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV; Art. 28 Abs. 1 MWSTG). Wird jedoch die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Tätigkeit neu aufgenommen, so beginnt die Mehrwertsteuerpflicht mit der Aufnahme der Tätigkeit, wenn zu erwarten ist, dass der für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate Fr. 75'000.- übersteigen wird (Art. 21 Abs. 2 MWSTV; Art. 28 Abs. 2 MWSTG). Der für die Feststellung der Steuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich nach den vereinnahmten Entgelten für die der Steuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen sowie - im Rahmen des Eigenverbrauchs nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 9 Abs. 2 MWSTG - nach dem Wert der Arbeiten an Bauwerken für Zwecke, die den Vorsteuerabzug ausschliessen (Art. 17 Abs. 5 MWSTV; Art. 21 Abs. 3 MWSTG). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz bis zu Fr. 250'000.-, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- im Jahr betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV; Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Die Verfassungsmässigkeit der betreffenden Bestimmungen der

Mehrwertsteuerverordnung ist mehrfach bestätigt worden (vgl. den Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998 in Sachen S., veröffentlicht in VPB 63.76 E. 3a und 3b). Die Berechnung der Steuerzahllast im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfolgt entweder nach der effektiven Methode oder aber nach dem vereinfachten Verfahren, welches die ESTV eingeführt hat, um kleineren Unternehmen die Abklärung der Steuerpflicht zu erleichtern. Bei diesem vereinfachten Verfahren wird die Ausgangsteuer zu den massgebenden Sätzen auf den Umsätzen des betrachteten Jahres berechnet. Davon kann die Vorsteuer zu den anwendbaren Sätzen auf dem Waren- und Materialaufwand zuzüglich (pauschal) 0.7% (bis 31. Dezember 1998: 0.6%) des Umsatzes für den übrigen Aufwand (Investitionen, Betriebsmittel und Gemeinkosten) abgezogen werden (vgl. Ziff. 2.6 der Broschüre «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer», Ausgabe vom August 1999 bzw. Ziff. 2.4.1 der Spezialbroschüre 02 [«Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer»] vom September 2000). Die SRK ist zum Schluss gekommen, dass diese vereinfachte Methode bundesrechtskonform ist, zumal der Betroffene immer die Möglichkeit hat, die Vorsteuer zur Ermittlung der Steuerzahllast auf Grund

der Einkaufsfakturen effektiv zu ermitteln (vgl. die Entscheide der SRK vom 10. Februar 2004 in Sachen M. [SRK 2003-081] E. 2b und vom 20. Januar 2003 in Sachen X., veröffentlicht in VPB 67.79 E. 2b). Die beiden Methoden gelangen auch dann zur Anwendung, wenn es darum geht, zu prüfen, ob bei einem bisherigen Steuerpflichtigen die Voraussetzungen der Unterstellung dahingefallen sind (vgl. E. 3a/bb und E. 3b/cc hienach). Demgegenüber ist es nach der Rechtsprechung der SRK nicht zulässig, zur Bestimmung des Beginns oder des Endes der Steuerpflicht die Saldosteuersätze zu verwenden (vgl. dazu Rz. 942 f. der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige bzw. Rz. 949 ff. der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer; Entscheide der SRK vom 10. Februar 2004 in Sachen M. [SRK 2003-081] E. 3d und vom 21. Juni 2004 in Sachen X., veröffentlicht in VPB 68.156 E. 2a/bb).

bb. Die Steuerpflicht endet mit der Aufgabe der Tätigkeit, die der Steuer unterliegt (Art. 22 Bst. a MWSTV; Art. 29 Bst. a MWSTG). Wird die Tätigkeit weiter geführt, so endet die Steuerpflicht - unter Vorbehalt der Option für die Steuerpflicht - am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden, sofern zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 22 Bst. c MWSTV; Art. 29 Bst. b MWSTG; vgl. Gerhard Schafroth/Dominik Romang, *Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer* [Hrsg.], *Mwst.Com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Basel/Genf/München 2000, Kommentar zu Art. 29; unter der Geltung der Mehrwertsteuerverordnung: Entscheid der SRK vom 10. März 1999 in Sachen X., veröffentlicht in VPB 63.92 E. 4a; Entscheide der SRK vom 30. September 1999 i.S. L. [SRK 1998-076] E. 5 und vom 5. Juli 1999 i.S. P. [SRK 1999-016] E. 5a). Im Falle der Optierung für die Steuerpflicht endet Letztere in dem von der ESTV festgelegten Zeitpunkt (Art. 22 Bst. b MWSTV; Art. 29 Bst. c MWSTG). Wenn die Steuerpflicht gemäss Art. 22 Bst. a und c MWSTV bzw. Art. 29 Bst. a und b MWSTG endet, obliegt es dem

Steuerpflichtigen, die ESTV unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen. Das Gleiche gilt, wenn die Voraussetzungen einer Option für die Steuerpflicht wegfallen. Unterlässt es die Person, welche die für die Steuerpflicht massgebliche Umsatzgrenze nicht mehr erreicht, sich abzumelden, so wird angenommen, dass sie für die Steuerpflicht optiert (Art. 45 Abs. 2 und 3 MWSTV bzw. Art. 56 Abs. 2 und 3 MWSTG). Im Falle, wo der Betroffene die ESTV nicht rechtzeitig entsprechend informiert, nimmt diese dementsprechend die Streichung aus dem Register der Steuerpflichtigen erst auf das Ende der betreffenden Steuerperiode vor. Die Löschung im Register der Steuerpflichtigen auf einen rückliegenden Zeitpunkt ist nicht möglich (vgl. Broschüre «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer», Ausgabe vom August 1999, Ziff. 4.4; vgl. auch Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Rz. 22; vgl. sodann die zum Recht der Mehrwertsteuerverordnung ergangenen Entscheide der SRK vom 25. März 2004 i.S. J. [SRK 2003-170 und 171] E. 2c, vom 5. Januar 2000 i.S. B. [SRK 1998-188] E. 2 und vom 12. Oktober 1999 in Sachen X., veröffentlicht in VPB 64.48 E. 4c/cc und dd sowie 5a). Dies ist ein Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips, nach dem die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt (vgl. Art. 37 f. und 45 MWSTV bzw. Art. 46 f. und 56 MWSTG; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des Steuerrechts*, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dieses bedeutet - neben der Pflicht zur (rechtzeitigen) An- und Abmeldung - insbesondere, dass der Steuerpflichtige seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen hat und allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich ist (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD][26], S. 38). Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, *Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer*, Bern 1995, S. 267 f. Rz. 994 ff.).

Meldet sich der Steuerpflichtige rechtzeitig ab, so erfolgt die Löschung wie gesagt in der Regel auf das Ende der Steuerperiode, in der die Abmeldung erfolgt ist. Selbstverständlich muss der Steuerpflichtige mittels entsprechender Beweismittel dartin können, dass die Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht mehr erfüllt sind (vgl. namentlich Art. 46 MWSTV bzw. Art. 57 Abs. 1 MWSTG). Reicht der Steuerpflichtige die entsprechenden Beweise mit Verspätung ein, so wird die Wirkung der Löschung dennoch auf das Ende der Steuerperiode, in welcher die Abmeldung erfolgt ist, zurückbezogen, wenn nachträglich der Nachweis dafür erbracht wird, dass die Voraussetzungen der Steuerpflicht im Zeitpunkt der Abmeldung nicht mehr erfüllt waren. Werden demgegenüber gar keine Beweismittel eingereicht oder geht aus diesen hervor, dass eine Löschung nicht erfolgen kann, so dauert die Steuerpflicht natürlich - entsprechend der gesetzlichen Regelung - weiterhin an (Entscheid der SRK vom 21. Juni 2004 in Sachen X., veröffentlicht in VPB 68.156 E. 2c/cc).

b.aa. (Vorsteuerabzug, vgl. VPB 66.97 E. 4a und b)

bb. (Ausführungen zu den Unzulänglichkeiten, die wie im Fall des Gebrauchtwagenhandels im System der Mehrwertsteuer entstehen, vgl. VPB 67.51 E. 2b/aa)

cc. (Berechnung des massgebenden Umsatzes beim Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen, vgl. VPB 67.51 E. 3b)

Die Differenzbesteuerung ist unter dem Recht des Mehrwertsteuergesetzes zwar auf sämtliche gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstände ausgedehnt worden (Art. 35 Abs. 1 MWSTG). Abgesehen davon hat die Regelung indessen keine wesentlichen Änderungen erfahren. Es sind daher keine Gründe ersichtlich, weshalb diese Rechtsprechung nicht auch unter dem neuen Recht weiterhin Gültigkeit haben sollte. Diese muss im Übrigen auf alle Fälle anwendbar sein, wo eine Berechnung der Steuerzahllast im Hinblick auf bestimmte Rechtsfolgen erforderlich ist, wie dies namentlich bei der Prüfung der Frage, ob bei einem bisherigen Steuerpflichtigen die Voraussetzungen der Unterstellung dahingefallen sind, weil die Steuerzahllast - bei einem Umsatz zwischen Fr. 75'000.- und Fr. 250'000.- - regelmässig Fr. 4'000.- nicht mehr übersteigt (Art. 22 Bst. c MWSTV bzw. Art. 29 Bst. b MWSTG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV bzw. Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG), der Fall ist.

4.a. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 1999 und 2000 einen Umsatz - vor Abzug der Ankaufspreise der veräusserten Gebrauchtwagen - von (rund) Fr. 540'699.- bzw. Fr. 188'571.- erzielt hat. Diese Zahlen ergeben sich aus den von der Beschwerdeführerin selber eingereichten Quartalsabrechnungen. Die ESTV hat in ihrem zweiten Einspracheentscheid vom 20. August 2003 ausdrücklich festgehalten, die X. Garage GmbH habe in ihrer Mehrwertsteuerabrechnung für das 4. Quartal 2000 den Gesamtumsatz des Jahres 2000 in Höhe von Fr. 188'571.- (sowie eine Steuerschuld von Fr. 1'241.20) deklariert (Ziff. 4.2 der Erwägungen). Anders als im ersten Einspracheentscheid vom 19. März 2003 ist sie somit nicht mehr von einem Gesamtumsatz von Fr. 359'738.- für das Jahr 2000 - entsprechend der Summe der in den Abrechnungen 1. bis 4. Quartal 2000 ausgewiesenen Einnahmen - ausgegangen. Die Rüge der Beschwerdeführerin, die ESTV habe den Umsatz der ersten 3 Quartale 2000 doppelt erfasst, da in der Abrechnung für das 4. Quartal 2000 der Umsatz des ganzen Jahres deklariert worden sei, erweist sich demnach als gegenstandslos.

b. Die ESTV hat unter Ziff. 2 des Dispositivs des angefochtenen Einspracheentscheides festgehalten, die Beschwerdeführerin sei auch in den Jahren 2000 und 2001 mehrwertsteuerpflichtig gewesen. Was das Jahr 2000 betrifft, richtet sich die Frage, ob die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt waren, ausschliesslich nach dem Recht der Mehrwertsteuerverordnung, ist doch das Mehrwertsteuergesetz erst auf den 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Art. 94 Abs. 2 MWSTG e contrario). Gemäss Art. 22 Bst. c MWSTV entfällt die Steuerpflicht am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden, sofern zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (vgl. E. 3a/bb hievore). Die Steuerpflicht bleibt demnach - was die Beschwerdeführerin zu verkennen scheint - auf jeden Fall bestehen, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr (hier also im Jahre 1999) auch nur eine der massgebenden Betragsgrenzen gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV überschritten wurde. Nach dem unter E. 3b/cc hievore Gesagten ist dabei - wenn ein Steuerpflichtiger die Margenbesteuerung anwendet - sowohl bei der Bestimmung des massgebenden Umsatzes als auch

bei der Berechnung der Steuerzahllast vom Gesamtumsatz, ohne Abzug der Ankaufspreise der weiterveräusserten Gebrauchtwagen, auszugehen. Der massgebende Umsatz der Beschwerdeführerin im Jahre 1999 betrug Fr. 540'699.- und die tatsächlich bezahlte Steuer (entsprechend der Steuerzahllast bei Anwendung der Differenzbesteuerung) Fr. 5'993.62. Die eigentlich massgebende Steuerzahllast ohne Berücksichtigung der Margenbesteuerung (Abzug der Ankaufspreise der veräusserten Gebrauchtwagen vom Umsatz) war indessen noch wesentlich höher als dieser Betrag, betrug doch das Total der im Jahre 1999 in Abzug gebrachten Ankaufspreise von Gebrauchtwagen Fr. 328'136.43. Demnach überstiegen sowohl der massgebende Gesamtumsatz als auch die Steuerzahllast im Jahre 1999 deutlich die massgebenden Betragsgrenzen gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV (und natürlich auch diejenige gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Die Voraussetzungen für eine Löschung der Beschwerdeführerin aus dem Register der Steuerpflichtigen per 31. Dezember 2000 (gestützt auf Art. 22 Bst. c MWSTV) waren demnach offensichtlich nicht erfüllt. Die ESTV hat daher dem entsprechenden Antrag der Beschwerdeführerin zu Recht nicht stattgegeben. Somit ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

c. Was das Folgejahr betrifft, so ist für die Feststellung, ob die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG ab 1. Januar 2001 (Datum des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes) bestand, das neue Recht auf die in den vorangegangenen zwölf Monaten erzielten, nach dem Mehrwertsteuergesetz steuerbaren Umsätze anzuwenden (Art. 94 Abs. 2 MWSTG). Anwendbar ist somit grundsätzlich das neue Recht. Dieses unterscheidet sich allerdings in Bezug auf die Regelung betreffend Beendigung der Steuerpflicht bei rückläufiger Geschäftstätigkeit (vgl. Art. 29 Bst. b MWSTG bzw. Art. 22 Bst. c MWSTV) sowie hinsichtlich der für die subjektive Steuerpflicht massgebenden Betragsgrenzen (vgl. Art. 21 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 17 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV) nicht vom Recht der Mehrwertsteuerverordnung. Gemäss der Selbstdeklaration der Beschwerdeführerin betrug deren massgebender Umsatz (vor Abzug der Ankaufspreise der Gebrauchtwagen) im Jahre 2000 Fr. 188'571.- und die Steuerschuld (entsprechend der Steuerzahllast bei Anwendung der Differenzbesteuerung) Fr. 1'241.20. Damit wurde die Umsatzgrenze von Fr. 250'000.- gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG zwar nicht mehr überschritten. Nach der unter E. 3b/cc

dargestellten Rechtsprechung der SRK darf indessen die Steuerzahllast nicht unter Anwendung der Margenbesteuerung berechnet werden. Es kann also nicht auf den Betrag von Fr. 1'241.20 abgestellt werden. Vielmehr ist die Steuerzahllast - entweder effektiv oder nach der durch die ESTV geschaffenen vereinfachenden Pauschalmethode - ausgehend vom massgebenden Umsatz vor Abzug der Ankaufspreise der Gebrauchtwagen zu ermitteln. Demnach ergibt sich eine (Ausgangs-)Steuer von Fr. 13'605.45 (Fr. 195'011.75 [= Fr. 85'874.- steuerbarer Gesamtumsatz netto zuzüglich Fr. 6'440.75 Mehrwertsteuer und Fr. 102'697.- Ankaufswerte der verkauften gebrauchten Motorfahrzeuge] x 7.5/107.5). Bei Anwendung der Methode der genauen Ermittlung der Steuerzahllast ergibt sich somit eine Steuerzahllast von Fr. 8'405.90, selbst wenn man davon ausgeht, dass die Vorsteuer auf Investitionen und übrigen Betriebsaufwand vollumfänglich und nicht nur zu 1/5 - wie dies für die Anschaffung von beweglichen Gegenständen und entsprechende Investitionen gilt (vgl. Ziff. 2.4.2 der Spezialbroschüre 02 «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer» vom September 2000) - berücksichtigt werden könnte:

Fr.

(Ausgangs-)Steuer: 13'605.45

abzüglich Vorsteuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand1): -3'563.10

abzüglich Vorsteuer auf Investitionen und übr. Betriebsaufwand1): -1'636.45

Steuerzahllast: 8'405.90

1) gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin in der Abrechnung für das Jahr 2000

Gemäss der Methode der vereinfachten Ermittlung der Steuerzahllast ergäbe sich demgegenüber sogar eine Steuerzahllast von Fr. 8'677.25, selbst wenn man davon ausgeht, dass der gesamte unter dem Titel «Vorsteuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand» geltend gemachte Betrag auch als Vorsteuer auf dem Waren- und Materialaufwand im Sinne des vereinfachten Verfahrens anerkannt werden könnte:

Fr.

(Ausgangs-)Steuer: 13'605.45

abzüglich Vorsteuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand<sup>1)</sup>: -3'563.10

abzüglich Vorsteuer (0.7% von Fr. 195'011.75): -1'365.10

Steuerzahllast: 8'677.25

1) gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin in der Abrechnung für das Jahr 2000

So oder so sind mithin die Voraussetzungen für die von der Beschwerdeführerin verlangte Streichung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 31. Dezember 2000 nicht erfüllt, da die massgebende Steuerzahllast den Betrag von Fr. 4'000.- deutlich übersteigt. Auch insoweit ist die Beschwerde mithin abzuweisen.

Es kann unter diesen Umständen offen gelassen werden, ob die Löschung per 31. Dezember 2000, wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung ausführt, schon deshalb verweigert werden können, weil - angesichts der wesentlich höheren Umsatzzahlen 1996 bis 1999 und mangels Einreichung der einverlangten Unterlagen, welche allenfalls über den Grund des Umsatzrückgangs im Vergleich zum Vorjahr von über Fr. 350'000.- hätten Auskunft geben können - nicht zu erwarten gewesen sei, dass die massgebenden Betragsgrenzen auch in den folgenden Jahren (insbesondere im Jahre 2001) nicht überschritten würden. Immerhin ist in diesem Zusammenhang festzu-

halten, dass sich aus der Formulierung von Art. 22 Bst. c MWSTV bzw. Art. 29 Bst. b MWSTG («zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden»), tatsächlich ergibt, dass das einmalige Unterschreiten der Betragsgrenzen nicht genügt, sondern dass zusätzlich eine entsprechende Prognose für die Zukunft zu stellen ist und dass auch die SRK schon entschieden hat, dass im Falle, wo der Steuerpflichtige die nötigen Unterlagen zum Nachweis, dass die Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht mehr gegeben sind, nicht vorlegt, davon auszugehen sei, dass die Steuerpflicht weiterhin bestehe (Entscheid vom 21. Juni 2004 in Sachen X., veröffentlicht in VPB 68.156 E. 2c/cc).

d. Die ESTV hat die für die Steuerperioden 3. und 4. Quartal 2001 geschuldete Steuer unter Ziff. 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides vom 20. August 2003 auf Fr. 2'374.40 festgesetzt. Dieser Betrag entspricht der Selbstdeklaration gemäss den eigenen Abrechnungen der Beschwerdeführerin für die betreffenden Steuerperioden (3. Quartal 2001: Guthaben der Beschwerdeführerin von Fr. 328.80; 4. Quartal 2001: von der Beschwerdeführerin geschuldeter Steuerbetrag von Fr. 2'703.20). Die Forderung ist denn auch in rechnerischer (und damit in tatsächlicher) Hinsicht nicht angefochten. Nachdem die subjektive Steuerpflicht für das Jahr 2001 weiter besteht und sich aus den Akten auch keinerlei Hinweise darauf ergeben, dass die deklarierten Beträge nicht korrekt sein könnten, sind diese - unter Vorbehalt einer allfälligen nachträglichen Korrektur gestützt auf eine Kontrolle im Sinne von Art. 62 MWSTG, wie sie auf Grund des im Dispositiv des angefochtenen Einspracheentscheides angebrachten, entsprechenden Vorbehalts möglich ist - ohne weiteres zu bestätigen.

5.a. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid vom 20. August 2003 die Kosten des Einspracheverfahrens in Höhe von Fr. 360.- auferlegt, mit der Begründung, diese habe das Einspracheverfahren unnötigerweise verursacht, indem sie ungeachtet der ihr erteilten Auskünfte betreffend ihre Mehrwertsteuerpflicht und die geltende Rechtslage zwar ihrer Abrechnungs-, nicht jedoch ihrer Zahlungspflicht nachgekommen sei.

b.aa. Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht - im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung - vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Einzig die Kosten von Untersuchungshandlungen können derjenigen Person, welche sie schuldhaft verursacht hat, ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens auferlegt werden (Art. 68 Abs. 2 MWSTG).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchte namentlich dann ein, wenn das neue Recht dem Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101, BGE 111 V 47; vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, *Droit administratif*, Band I, 2. Aufl., Bern 1994, S. 171). Dies gilt namentlich für Bestimmungen über die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003] E. 9 und D. SA [2A.69/2003] E. 9; vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 67 S. 409 E. 3b). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes schliessen betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen die sofortige Anwendung der neuen Vorschriften für am 1. Januar 2001 bereits vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 in Sachen E. AG [2A.68/2003] E. 9 und in Sachen D. SA [2A.69/2003] E. 9). Erst recht gilt die neue Kostenregelung demnach für erst später eingeleitete Verfahren betreffend ganz oder teilweise nach altem materiellem Recht zu beurteilende Rechtsverhältnisse.

bb. In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 20. August 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. In Bezug auf die Verfahrenskosten im Einspracheverfahren ist daher Art. 68 MWSTG massgebend, auch wenn teilweise noch das alte materielle Recht zur Anwendung gelangt. Es ist im Übrigen nicht ersichtlich, welche Untersuchungshandlungen die Beschwerdeführerin schuldhaft verursacht haben könnte. Zwar hat sie die von der ESTV einverlangten Unterlagen (Fahrtenkontrolle) nicht oder zumindest nicht in der vorgeschriebenen Form eingereicht. Dies hat jedoch soweit ersichtlich nicht zu besonderen Untersuchungshandlungen - mit entsprechenden Kostenfolgen - Anlass

gegeben. Es besteht zudem keine gesetzliche Grundlage, um einem Einsprecher Verfahrenskosten nur deshalb aufzuerlegen, weil er in ganz allgemeiner Weise das Verfahren unnötigerweise verursacht hat, wie die ESTV dies zu glauben scheint. Abgesehen davon wäre dieser Tatbestand in casu auch gar nicht erfüllt. Die Beschwerdeführerin hat die in Frage stehende Steuerschuld deshalb nicht beglichen, weil sie ihre subjektive Steuerpflicht für das Jahr 2001 als nicht gegeben erachtete. Es war unter diesen Umständen ihr

gutes Recht, gegen den Entscheid vom 8. Oktober 2002 Einsprache zu erheben. Sie hat damit nichts anderes getan als jeder anderer Rechtsunterworfenen auch, der mit einer behördlichen Anordnung nicht einverstanden ist. Wie die ESTV unter diesen Umständen zur Auffassung gelangt ist, das Verfahren sei unnötigerweise verursacht worden, ist nicht nachvollziehbar. Wäre ihre Ansicht richtig, so müsste schlichtweg jedes Verfahren als unnötigerweise verursacht gelten. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten für das Einspracheverfahren zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben und die Beschwerde in Bezug auf diesen Punkt gutzuheissen.

#### 6. (Verfahrenskosten)

[25] Einsicht und Online-Bestellung auf der Webseite der Eidgenössischen Steuerverwaltung unter <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/index.htm> (Stand: 2. Juni 2005) 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).

[26] Die Drucksachen zur alten MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztörstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80.

Dokumente der SRK