



SRK 2003-139

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Daniel Riedo; Peter Spinnler  
Die Gerichtsschreiberin: Andrea Flubacher

## **Entscheid vom 9. März 2005**

in Sachen

**X. Garage GmbH**, Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,  
3003 Bern (...)

betreffend

Mehrwertsteuer; 3. und 4. Quartal 2001;  
subjektive Steuerpflicht 2000 und 2001

---

### **Sachverhalt:**

A.- Die X. Garage GmbH (im Folgenden: X.) wurde im Jahre 1994 als A. GmbH gegründet und am 21. November 1994 im Handelsregister eingetragen. Ihr Sitz befand sich ursprünglich in C. 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: B.: 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 Ankaufpreise 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 D. die ESTV zudem, zu prüfen, ob die X. noch steuerpflichtig sei. Der Umsatz von Fr. 250'000.-- sowie die Steuerzahllast von Fr. 4'000.-- seien nicht erreicht worden.

B.- Mit Schreiben vom 10. August 2001 ersuchte die ESTV die Steuerpflichtige, ihr die Fahrzeugkontrolle gemäss Branchenbroschüre Nr. 2 (zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV/Mehrwertsteuerverordnung; aSR 641.201]) zukommen zu lassen, welche für die Revision ihrer Abrechnungen des Jahres 2000 benötigt werde. In einem weiteren Schreiben vom 28. August 2001 teilte sie der X. mit, die Steuer- und Abrechnungspflicht bleibe auch für das Jahr 2001 bestehen, weil die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge (Jahresumsatz von nicht mehr als Fr. 75'000.-- bzw. Steuerzahllast von regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- bei einem Umsatz von nicht mehr als Fr. 250'000.--) im Jahr 2000 überschritten worden seien und die Tätigkeit auch nicht vollständig aufgegeben worden sei. Nachdem die ESTV von der Steuerpflichtigen mit Mahnung vom 1. Oktober 2001 nochmals die Fahrzeugkontrolle einverlangt hatte, reichte deren Vertreter verschiedene Buchhaltungsauszüge (Kontoblätter und eine Buchungsliste) ein und fragte die ESTV mit Schreiben vom 8. April 2002 an, wann die X. von der Steuer befreit werde, erfülle sie doch vom Steuerbetrag her die Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht. Schon auf eine entsprechende, frühere Anfrage hin sei keine Antwort erfolgt. Die ESTV teilte dem Vertreter der X. am 12. April 2002 telefonisch mit, dass die eingereichten Unterlagen ungenügend seien. Mit Schreiben vom 2. und vom 28. Mai 2002 ersuchte sie - soweit ersichtlich ohne Erfolg - nochmals um Einreichung der Fahrzeugkontrolle.

C.- Zusammen mit ihrem Schreiben vom 8. April 2002 reichte die X. der ESTV auch die Abrechnungen für die Steuerperioden 3. und 4. Quartal 2001 ein. Daraus 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 Z. erhob die X. 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. 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. Zur Begründung dieser Begehren wurde festgehalten, die X. sei seit Beginn ihrer Tätigkeit vom Umsatz und vom Steuerbetrag (Fr. 4'000.--/Jahr) her nicht steuerpflichtig gewesen. Die ESTV sei wiederholt telefonisch und schriftlich ersucht worden, die Steuerpflicht aufzuheben. Es sei jedoch nie etwas geschehen, bis am 2. Oktober 2002 die Betreuung erfolgt sei.

D.- 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“) für die Jahre 2000 bis 2002. Am 12. Februar 2003 wurde der ESTV nochmals 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. sei auch in den Jahren 2000 und 2001 mehrwertsteuerpflichtig gewesen. Zur Begründung ihres Entscheides führte sie im Wesentlichen aus, die Steuerpflichtige habe 1999 Gesamteinnahmen in der Höhe von Fr. 540'696.-- und eine nach Abzug der Vorsteuern verbleibende Steuerschuld von insgesamt Fr. 5'992.-- deklariert. Die massgebenden Beträge nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV (Fr. 75'000.--) bzw. Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV (Fr. 250'000.--/Fr. 4'000.--) seien somit deutlich überschritten worden. Da die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 22 Bst. c MWSTV frühestens am Ende des Kalenderjahres ende, in welchem die massgebenden Beträge nicht (mehr) erreicht werden, sei die Gesellschaft auch im Jahr 2000 steuerpflichtig geblieben. Für das Jahr 2000 seien Gesamteinnahmen in der Höhe von Fr. 359'738.-- und eine Steuerschuld von Fr. 3'402.-- deklariert worden. Somit sei auch im Jahre 2000 die nach Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV massgebende Umsatzgrenze von Fr. 250'000.-- überschritten worden. Die Gesellschaft sei damit auch im Jahre 2001 steuerpflichtig geblieben und sie sei dementsprechend verpflichtet gewesen, nach Ablauf der jeweiligen Steuerperiode über Steuer und Vorsteuer abzurechnen und die geschuldete Steuer zu entrichten. Da sie dieser Pflicht bezüglich der Steuerperioden 3. und 4. Quartal 2001 nicht nachgekommen sei, habe die Verwaltung zu Recht die Betreuung eingeleitet.

Nachdem der Vertreter der X. 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 Entscheidbegründung insoweit, als sie festhielt, zwar seien gemäss der Deklaration vom 24. Mai 2001 die Umsatz- und Steuerzahllastgrenzen des Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV 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).

E.- Mit Eingabe ihres Vertreters vom 11. September 2003 bzw. vom 22. September 2003 (Verbesserung) erhebt die X. 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. Zur Begründung dieses Antrages führt sie im Wesentlichen an, im Falle des Handels mit gebrauchten Motorfahrzeugen seien bei der Ermittlung der für die Steuerpflicht massgebenden Beträge die Gesamteinnahmen zu berücksichtigen und es dürfe nicht auf die Differenz zwischen Ankaufs- und Verkaufspreis abgestellt werden. Auch die Berechnung der Steuerzahllast unter Anwendung der Grundsätze

über die Differenzbesteuerung sei nicht möglich. Ausgangspunkt müsse in casu das von der Beschwerdeführerin deklarierte Total der vereinnahmten Entgelte in Höhe von Fr. 188'571.-- sein, aus dem bei Anwendung des damaligen Steuersatzes von 7.5% vor Berücksichtigung allfälliger Vorsteuern eine Umsatzsteuerschuld von Fr. 14'142.80 resultiere. Zudem wäre die Beschwerdeführerin nach den massgebenden Bestimmungen und der geltenden Verwaltungspraxis ohnehin nur dann auf Ende 2000 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen gewesen, wenn zu erwarten gewesen wäre, dass die massgebenden Beträge auch im Jahre 2001 nicht erreicht werden würden. Mangels entsprechender Mitarbeit der Beschwerdeführerin - die verlangten Unterlagen seien nicht vorgelegt worden und es sei auch sonst keine Erklärung über den Grund des Umsatzeinbruchs im Jahr 2000 (von über Fr. 350'000.-- im Vergleich zu den Umsatzzahlen der Jahre 1996 bis 1999) abgegeben worden - habe die ESTV indessen keine für die Beendigung der Steuerpflicht notwendige „negative“ Umsatzprognose des Jahres 2001 erstellen können. Entsprechend sei die Löschung der Beschwerdeführerin aus dem Register der Steuerpflichtigen zu Recht verweigert worden und die für das 3. und 4. Quartal 2001 deklarierte Steuer geschuldet. Es treffe schliesslich auch nicht zu, dass die ESTV ihrem Einspracheentscheid einen Umsatz des Jahres 2000 von (gerundet) Fr. 360'000.-- zugrunde gelegt habe. Vielmehr habe sie die Umsatzkorrektur der Beschwerdeführerin sehr wohl berücksichtigt.

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

### **Erwägungen:**

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 65 MWSTG). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid vom 20. August 2003 dürfte der Beschwerdeführerin frühestens am 21. August 2003 zugestellt worden sein. Die am 11. September 2003 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Das Verfahren bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz, soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV; aSR 101), in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) erlässt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehr-

wertsteuer bis zum Inkrafttreten eines Bundesgesetzes. Aufgrund dessen hat der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung erlassen. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Gemäss Art. 94 Abs. 1 MWSTG gilt das neue Recht für Umsätze, die ab Inkrafttreten dieses Gesetzes getätigt werden, sowie für Einfuhren von Gegenständen, die ab Inkrafttreten dieses Gesetzes zur Einfuhr abgefertigt werden. Für die Feststellung, ob die Steuerpflicht nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes besteht, ist das neue Recht gemäss Art. 94 Abs. 2 MWSTG auf die in den vorangegangenen zwölf Monaten erzielten, nach diesem Gesetz steuerbaren Umsätze anzuwenden. Lieferungen und Dienstleistungen, die teilweise vor Inkrafttreten dieses Gesetzes erbracht wurden, sind für diesen Teil nach bisherigem Recht zu versteuern. Lieferungen und Dienstleistungen, die teilweise ab Inkrafttreten dieses Gesetzes erbracht werden, sind für diesen Teil nach neuem Recht zu versteuern (Art. 94 Abs. 3 MWSTG). In casu findet teilweise, soweit es um die Frage der (subjektiven) Steuerpflicht im Jahre 2001 und um die Festsetzung der für die Steuerperioden 3. und 4. Quartal 2001 geschuldeten Steuern geht, das neue Recht (Art. 94 Abs. 1 und 2 MWSTG) und teilweise, soweit der Bestand der Steuerpflicht im Jahre 2000 zu beurteilen ist, das alte Recht (Art. 93 MWSTG in Verbindung mit Art. 94 MWSTG e contrario) Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Wer Beschwerde führt, kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.- a) Anfechtungsobjekt im Verfahren vor der SRK bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid. 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, C 1998, S. 30 f. Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch die Entscheide der SRK vom 12. März 1999 in Sachen S.V.T. [SRK 1998-048] E. 1b und vom 18. Januar 1999 in Sachen P., veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.78 E. 2). Nur in (hier nicht zur Diskussion stehenden) Ausnahmefällen werden Antragsänderungen und -erweiterungen, die im Zusammenhang mit dem Streitgegenstand stehen, aus prozessökonomischen Gründen zugelassen (vgl. Moser, a.a.O., S. 75 Rz. 2.83; vgl. auch Entscheid der SRK vom 31. Januar 1996 in Sachen P., veröffentlicht in VPB 61.21 E. 1b). In der streitigen Rechtspflege erscheint vor allem wichtig, dass der Prozess auf den Streitgegenstand beschränkt ist. Die Rechtsmittelinstanz hat keine allgemeine Aufsicht über die Ver-

waltung (René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, C 1996, S. 173 Rz. 903).

b) Im vorliegenden Fall ist der Einspracheentscheid der ESTV vom 20. August 2003 der „Ausgangspunkt“ des Verfahrens. Das Dispositiv des Einspracheentscheides der Verwaltung ist das Anfechtungsobjekt für die Beschwerdeführerin. Dieses befasst sich einzig mit der Frage, ob die X auch in den Jahren 2000 und 2001 mehrwertsteuerpflichtig gewesen sei und wie hoch deren Steuerschuld für die Steuerperioden 3. und 4. Quartal 2001 ist. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, sie sei seit dem Beginn ihrer geschäftlichen Tätigkeit per 1. Februar 1995 gar nie steuerpflichtig gewesen, da sie die massgebenden Betragslimiten gemäss Art. 17 Abs. 1 bzw. Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV nie überschritten habe und wenn sie dementsprechend sinngemäss ebenfalls die Rückzahlung der von ihr im Zeitraum 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 bezahlten Mehrwertsteuerbeträge verlangt, ist auf die Beschwerde in diesem Punkt nicht einzutreten, da dieser nicht Gegenstand des Einspracheverfahrens gebildet hat und sich das Anfechtungsobjekt dementsprechend damit nicht befasst hat (vgl. den Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1999 in Sachen X., veröffentlicht in VPB 64.48 E. 2). Immerhin ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass der Steuerpflichtige, der die Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht mehr erfüllt, so behandelt wird, als habe er für die Steuerpflicht optiert, wenn er sich bei der Verwaltung nicht schriftlich als Steuerpflichtiger abmeldet (vgl. Art. 45 Abs. 3 MWSTV). Die ESTV nimmt grundsätzlich keine rückwirkenden Löschungen im Register der Steuerpflichtigen vor, auch nicht auf den Zeitpunkt des materiellen Wegfalls der subjektiven Steuerpflicht. Dies ist Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips. Die SRK hat die Praxis der ESTV, einen Unternehmer nach seiner Abmeldung bei der Verwaltung erst auf das Ende der betreffenden Abrechnungsperiode aus dem Register der Steuerpflichtigen zu streichen, als rechtmässig und sachgerecht qualifiziert (vgl. den Entscheid vom 12. Oktober 1999 in Sachen X., veröffentlicht in VPB 64.48 E. 4c/cc und dd). Im Übrigen ist auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde bezüglich Steuerpflicht für die Jahre 2000 und 2001 sowie Bestand und Höhe der Steuerforderung für das 3. und 4. Quartal 2001 einzutreten (Art. 50 ff. VwVG).

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 Personengesellschaften 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 Ausgangssteuer 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. bb und E. b/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, so-



fern 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, C/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. Auflage, 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], 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 dartun 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. Wer-

den 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) Der Vorsteuerabzug gemäss Art. 29 ff. MWSTV bzw. Art. 38 ff. MWSTG ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist, die auf jeder Umsatzstufe (lediglich) den vom jeweiligen Unternehmer geschaffenen „Mehrwert“ erfassen soll. Der Steuerpflichtige hat zwar die Steuer auf seinem gesamten (Ausgangs-)Umsatz (=Ausgangsumsatzsteuer) zu entrichten. Sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, kann er indessen von der Ausgangsumsatzsteuer diejenige Steuer abziehen, welche ihm von andern Steuerpflichtigen, die ihm Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, in Rechnung gestellt worden ist. Damit reduziert der Vorsteuerabzug die Zahllast des Steuerpflichtigen gegenüber der ESTV. Beide Bereiche sind auseinander zu halten und es ist die Steuer auf dem Ausgangsumsatz von der Vorsteuer getrennt zu ermitteln (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 237 ff. Rz. 866 ff.). Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogenen Lieferungen oder Dienstleistungen für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a bis d MWSTV bzw. Art. 38 Abs. 2 Bst. a bis d MWSTG verwendet werden, d.h. insbesondere der Erbringung von steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen dienen. Zudem muss die Rechnung des Leistungserbringers die folgenden Angaben enthalten: seinen Namen und seine Adresse sowie seine Mehrwertsteuer-Nummer; Namen und Adresse des Leistungsempfängers; Datum oder Zeitraum der Leistung; Art, Gegenstand und Umfang der Leistung; das Entgelt; den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag bzw. - wenn das Entgelt die Steuer einschliesst - den massgebenden Steuersatz (Art. 28 Abs. 1 MWSTV; Art. 37 Abs. 1 MWSTG).

bb) Hat der Steuerpflichtige ein gebrauchtes Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen, so kann er allerdings gemäss Art. 26 Abs. 7 MWSTV für die Berechnung der Mehrwertsteuer auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern er auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durfte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat. In diesem Falle tritt - in Abweichung von Art. 29 MWSTV - ausnahmsweise bei gebrauchten Motorfahrzeugen der so genannte Vorumsatzabzug an die Stelle des Vorsteuerabzugs (so genannte Margenbesteuerung oder Differenzbesteuerung). Nicht die vom Erwerber aufgewendete Gegenleistung ist Bemessungsgrundlage, sondern die Marge zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis. Im Mehrwertsteuergesetz ist diese Regelung sogar ausgedehnt worden: Gemäss Art. 35 Abs. 1 MWSTG kann die steuerpflichtige Person, wenn sie einen gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstand für den Wiederverkauf bezogen hat, für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern sie auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durfte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat.

Unzulänglichkeiten im System der Mehrwertsteuer entstehen - wie im Fall des Handels mit gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenständen - immer dann, wenn ein Vorgang zunächst vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst wird, diesen verlässt und sodann wieder in die steuerbare Sphäre zurück gelangt. Die durch Mehrwertsteuerpflichtige gebildete Umsatzkette wird durch einen nichtsteuerpflichtigen Privaten unterbrochen, dessen Umsatz grundsätzlich als mehrwertsteuerlich irrelevant gilt. Gelangen die Gegenstände später wieder in den steuerbaren Wirtschaftskreislauf, kann die in deren Wert noch enthaltene Mehrwertsteuer nicht zum Abzug gebracht werden und belastet deshalb die Nachfolgeumsätze weiter. Als Folge treten etwa Steuerkumulationen oder unterschiedliche Belastungen der Endkonsumenten für vergleichbare Leistungen auf. Der mehrwertsteuerpflichtige Wiederverkäufer erleidet ferner wohl regelmässig einen Preisnachteil gegenüber dem privaten Veräusserer, weil er - anders als der Private - auf dem Umsatz von Gebrauchtwagen bzw. -gegenständen Mehrwertsteuer schuldet und diese sodann auf den Abnehmer zu überwälzen versucht. Dies wird ihm aber kaum gelingen, denn er kann am Markt im Verhältnis zum konkurrierenden privaten Anbieter von Gebrauchtwagen bzw. -gegenständen keinen höheren Preis verlangen (vgl. zum Ganzen: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 276 ff.; vgl. auch Fabienne Mariéthoz, L'application de la TVA aux objets d'art et d'antiquité en droit suisse et communautaire, C/Frankfurt am Main 1996, S. 7). Soweit der durch den Privaten gelieferte Gebrauchtwagen bzw. gebrauchte individualisierbare bewegliche Gegenstand noch nutzbar ist und durch den Mehrwertsteuerpflichtigen auch tatsächlich für zum Vorsteuerabzug berechtigte Zwecke verwendet wird, findet mit Bezug auf den Restnutzen weder auf der Stufe des privaten Veräusserers noch auf jener des mehrwertsteuerpflichtigen Erwerbers ein mehrwertsteuerlicher Endverbrauch statt. Da nach der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer grundsätzlich nur dieser Endverbrauch belastet werden soll, sah sich der Gesetzgeber veranlasst, mittels Vorumsatzabzug dem auf den Restnutzen des Gebrauchtwagens entfallenden Mehrwertsteuerbetrag, der so genannten Restmehrwertsteuer, Rechnung zu tragen. Er entlastet den Mehrwertsteuerpflichtigen im Ergebnis um die rechnerisch im Ankaufspreis des Gebrauchtwagens bzw. gebrauchten Gegenstandes enthaltene, auf dem Restnutzen des Gegenstandes noch lastende (Rest-)Mehrwertsteuer aus den steuerbaren Vorumsätzen. Dadurch werden die geschilderte Steuerkumulation und gleichzeitig die Verzerrungen zwischen mehrwertsteuerpflichtigen Anbietern von Occasionen einerseits und konkurrierenden privaten Anbietern andererseits sowie die unterschiedliche Steuerbelastung der Endverbraucher für vergleichbare Leistungen eliminiert (ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 279 f.; vgl. auch Heinz Keller, Aktueller Stand der Beratungen über die Mehrwertsteuergesetzgebung, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 66 S. 202; Wolfram Birkenfeld, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Köln, Loseblatt [8. Lieferung, Februar 1995], Abschnitt VII, Rz. 292.; Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2002 in Sachen X., veröffentlicht in VPB 67.51 E. 2b/aa). Die Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 7 MWSTV ist bereits mehrfach bestätigt worden (vgl. BGE vom 22. Februar 2001, E. 4b, veröffentlicht in Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 2001 II S. 117; Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 4/1999, S. 154 f. E. 3c).

cc) Gemäss Ziff. 2.4 Bst. b der Broschüre „Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer“, Ausgabe vom August 1999, ist beim Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen der massgebende Jahresumsatz unter Berücksichtigung der Gesamteinnahmen und nicht bloss der Differenz zwischen den Ankaufs- und Verkaufspreisen zu ermitteln. Darüber hinaus hat die SRK entschieden, dass die Methode der Margenbesteuerung auch bei der Berechnung der Steuerzahllast gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV nicht anwendbar sei, d.h. die Ankaufspreise der Gebrauchtwagen vom massgeblichen Umsatz, auf dem die Ausgangssteuer berechnet wird, nicht in Abzug gebracht werden dürften. Der Beginn der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht dürfe nicht von der Wahl des Besteuerungsmodus (Regelbesteuerung bzw. Margenbesteuerung) durch den Leistungserbringer abhängig sein. Es wäre vorerst mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht zu vereinbaren, wenn Gebrauchtwagenhändler anders als alle anderen - zwingend der Regelbesteuerung unterliegenden - Leistungserbringer mit vergleichbaren Gesamteinnahmen und Vorsteuerbelastungen durch Abzug der Ankaufspreise der Gebrauchtwagen vom erzielten Umsatz den Betrag der Steuerzahllast unter die Grenze von Fr. 4'000.-- sinken lassen könnten. Ferner wäre es als rechtsstaatlich bedenklich und mit dem strengen Legalitätsprinzip im Steuerrecht kaum vereinbar anzusehen, wenn durch betriebswirtschaftliche Beweggründe geleitete Leistungserbringer mit ihrer Wahlmöglichkeit anstelle des Gesetzgebers über die Mehrwertsteuerpflicht bestimmen könnten. Bei der Margenbesteuerung (Vorumsatzabzug) handelt es sich zudem um eine Ausnahme von der verfassungsrechtlich vorgesehenen Besteuerungsmethode (Vorsteuerabzug). Deshalb ist von vornherein eine gewisse Zurückhaltung geboten (vgl. Entscheid der SRK vom 30. Oktober 2002 in Sachen R. [SRK 2001-105] E. 3d). Insofern sind keinerlei Gründe ersichtlich, bei der Berechnung der Steuerzahllast über den Wortlaut („nach Abzug der Vorsteuer“) von Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV hinaus den Vorumsatzabzug zuzulassen. Unter dem gleichen Blickwinkel gilt es darauf hinzuweisen, dass Art. 26 Abs. 7 MWSTV die Margenbesteuerung für den „Steuerpflichtigen“ vorsieht. Der Gebrauchtwagenhändler muss also bereits subjektiv mehrwertsteuerpflichtig sein, um von der Ausnahmeregelung Gebrauch machen zu können. Die Frage nach seiner subjektiven Mehrwertsteuerpflicht ist jedoch vorab zu klären, weshalb die Margenbesteuerung dabei nicht zum Zuge kommen kann. Mit andern Worten ist die Frage nach der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht des Leistungserbringers (2. Kapitel: Steuerpflicht) klar von der Margenbesteuerung als Berechnungsmethode der Steuer (3. Kapitel: Berechnung und Überwälzung der Steuer) zu trennen. Die Methode der Margenbesteuerung erweist sich daher für die Berechnung der Steuerzahllast gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV als unanwendbar (Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2002 in Sachen X., veröffentlicht in 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 Ankaufpreise 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. 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 hievor). 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 hievor 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 Ankaufpreise 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 Ankaufpreise der veräusserten Gebrauchtwagen vom Umsatz) war indessen noch wesentlich höher als dieser Betrag, betrug doch das Total der im Jahre 1999 in Abzug gebrachten Ankaufpreise 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 entspre-

chenden 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 vereinfachten 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:

(Ausgangs-)Steuer:	Fr. 13'605.45
abzüglich Vorsteuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand <sup>1)</sup> :	- Fr. 3'563.10
abzüglich Vorsteuer auf Investitionen und übr. Betriebsaufwand <sup>1)</sup> :	- <u>Fr. 1'636.45</u>
Steuerzahllast:	<b>Fr. 8'405.90</b>

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:

(Ausgangs-)Steuer:	Fr. 13'605.45
abzüglich Vorsteuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand <sup>1)</sup> :	- Fr. 3'563.10

abzüglich übrige Vorsteuer (0.7% von Fr. 195'011.75):

- Fr. 1'365.10

Steuerzahllast:

**Fr. 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 hätte 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 festzuhalten, 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 Entscheidungsverfahren 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; 111 V 47; vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, *Droit administratif*, Band I, 2. Auflage, 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. 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 Ver-



fahren 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.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Einspracheverfahren gutzuheissen, im Übrigen jedoch in allen Punkten abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten, bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, welche hier auf Fr. 500.-- festgesetzt werden, verhältnismässig zu reduzieren (Art. 63 Abs. 1 Satz 2 VwVG) und der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 400.-- aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

Da die Beschwerdeführerin teilweise obsiegt, rechtfertigt es sich, ihr in Anwendung von Art. 64 Abs. 1 VwVG eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen. Diese wird auf Fr. 200.-- festgesetzt und der ESTV zur Bezahlung auferlegt.

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

### **erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde der X. Garage GmbH vom 11. September 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 2003 wird, soweit darauf eingetreten wird, im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.
- 2.- Ziff. 6 des Dispositivs des Einspracheentscheides der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 2003, wonach die X. Garage GmbH für das Einspracheverfahren Fr. 360.-- Verfahrenskosten zu bezahlen habe, wird aufgehoben. Abgesehen davon wird der Einspracheentscheid bestätigt.
- 3.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 400.-- auferlegt und in diesem Betrag mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.-- verrechnet. Der Überschuss (Fr. 100.--) ist der Beschwerdeführe-

rin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückzuerstatten.

- 4.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der X. Garage GmbH für das vorliegende Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 200.-- auszurichten.
- 5.- Dieser Entscheid wird der Beschwerdeführerin (durch Zustellung an deren Vertreter) und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

---

### Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

---

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Pascal Mollard

Die Gerichtsschreiberin:

Andrea Flubacher