[AZA 0/4]
2A.416/1999/bol

II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG **********

22. Februar 2001

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der
II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Betschart, Hungerbühler,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind und
Gerichtsschreiber Wyssmann.

———

In Sachen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Beschwerdeführerin,

gegen

A. AG,
B. AG,
C. AG,
D. AG,
Beschwerdegegnerinnen, vertreten durch Dr. Ivo P. Baumgartner und Dr. Markus Hess, Rechtsanwälte, Kreuzstrasse 82,
Zürich,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,

betreffend
Mehrwertsteuer
(Differenzbesteuerung/Lieferung von Betriebsmitteln),
Sachverhalt (gekürzt):

A.- Die A. AG, B. AG, C. AG und D. AG handeln mit neuen und gebrauchten Motorfahrzeugen und führen Service- und Reparaturarbeiten an Motorfahrzeugen aus. Sie sind im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen
Steuerverwaltung eingetragen. Am 16. Februar 1998 stellten sie ein Gesuch bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung um
Erlass eines Feststellungsentscheides im Sinne von Art. 51
Abs. 1 lit. f der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, SR 641. 201) mit verschiedenen Anträgen.

B.- Am 17. September 1998 erliess die Eidgenössische
Steuerverwaltung einen Feststellungsentscheid, den sie mit
Einspracheentscheid vom 12. November 1998 (soweit hier wesentlich) wie folgt bestätigte:

1. - 3. (...)

4. Es wird festgestellt, dass die Gesuchstellerinnen bei
der Veräusserung von gebrauchten Motorfahrzeugen die
Sonderregelung des Art. 26 Abs. 7 MWSTV anwenden

können, wenn (kumulativ)

a) das Motorfahrzeug beim Ankauf einen Kilometerstand
von mindestens 2'000 km aufwies und

b) auf dem Ankaufspreis des gebrauchten Motorfahrzeuges
keine Vorsteuer abgezogen werden konnte
oder auf einen solchen Abzug verzichtet worden ist
und

c) das gebrauchte Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen
wurde, d.h. dass

aa) mit dem gebrauchten Motorfahrzeug zwischen An-
und Verkauf nicht mehr als 5'000 km (bis
31. Dezember 1996 2'000 km) zurückgelegt wurden und

bb) das gebrauchte Motorfahrzeug zwischen An- und
Verkauf nicht für die ausschliessliche Vermietung
ausgesondert wurde; und

d) in Inseraten, Preisanschriften und in Rechnungen
nicht auf die Steuer hingewiesen worden ist.

5. Es wird festgestellt, dass die Lieferung von in den
Betrieben der Gesuchstellerinnen tatsächlich gebrauchten
Motorfahrzeugen und anderen Gegenständen,
deren Bezug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte, von
der Mehrwertsteuer ausgenommen ist, sofern an diesen
keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Arbeiten, insbesondere
Unterhalt und Reparatur, bewirkt wurden.
Der Bezug und das blosse Auffüllen von Treibstoffen
und Schmiermitteln sowie das Zuführen von elektrischer
Energie gelten nicht als vorsteuerabzugsberechtigende
Arbeiten in diesem Sinne.

6. (...)

C.- Die Steuerpflichtigen führten Beschwerde bei der
Eidgenössischen Steuerrekurskommission.

Diese wies mit Entscheid vom 23. Juni 1999 die Beschwerde ab, soweit sie sich gegen die Kilometerregelung richtete, und bestätigte den Einspracheentscheid, Ziff. 4a - c, in diesem Punkt. Sie versagte jedoch der Praxis der Eidgenössischen
Steuerverwaltung die Anwendung, wonach das Recht des Steuerpflichtigen zur Differenzbesteuerung dahinfalle, wenn dieser entgegen Art. 28 Abs. 4 MWSTV in der Rechnung auf die Steuer hinweise (s. auch Einspracheentscheid Ziff. 4d).
Insofern hiess sie die Beschwerde gut. Die Praxis der Eidgenössischen
Steuerverwaltung zur Besteuerung von im Betrieb gebrauchten Gegenständen und besonders von Motorfahrzeugen (Einspracheentscheid Ziff. 5) überprüfte die Steuerrekurskommission nicht, weil sie der Ansicht ist, Art. 14 Ziff. 20
MWSTV sei verfassungswidrig und die Lieferung solcher Gegenstände (Betriebsmittel) sei in jedem Fall zu versteuern. Im

Ergebnis hiess die Steuerrekurskommission die Beschwerde teilweise (in Bezug auf Ziff. 4d des Einspracheentscheides) gut und wies sie im Übrigen ab.

D.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde u.a. mit den Anträgen:

1. - 2. ...

3. Es sei festzustellen, dass die Beschwerdegegnerinnen bei der Veräusserung von gebrauchten Motorfahrzeugen die Sonderregelung der Differenzbesteuerung nur anwenden können, wenn in Inseraten, Preisanschriften und in Rechnungen nicht auf die Steuer hingewiesen worden sei.

4. Es sei festzustellen, dass Art. 14 Ziff. 20 MWSTV verfassungsmässig sei.

5. Es sei festzustellen, dass die Lieferung von in den Betrieben der Beschwerdegegnerinnen tatsächlich gebrauchten Motorfahrzeugen und anderen Gegenständen, deren Bezug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte, gestützt auf Art. 14 Ziff. 20 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen sei, sofern an diesen keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Arbeiten, insbesondere Unterhalt und Reparatur, bewirkt worden seien. Der Bezug und das blosse Auffüllen von Treibstoffen und Schmiermitteln sowie das Zuführen von elektrischer Energie gelten nicht als vorsteuerabzugsberechtigende Arbeiten in diesem Sinne.

Aus den Erwägungen:

1.- Feststellungsentscheide sind nach Art. 51 Abs. 1 lit. f der hier noch anwendbaren Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, SR 641. 201) zulässig, wenn "für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Steuerschuld, des Anspruchs auf Vorsteuerabzug, der Grundlagen der Steuerbemessung, des anwendbaren Steuersatzes oder der Mithaftung beantragt wird oder als geboten erscheint". Gegenstand einer Feststellungsverfügung können indes nur die konkreten, aus einem hinreichend festgelegten Sachverhalt für einen bestimmten Bürger sich ergebenden Rechte und Pflichten sein. Das folgt aus dem Verfügungscharakter (Art. 5 VwVG) dieser Entscheide und kommt auch in der Formulierung von Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV ("für einen bestimmten Fall") zum Ausdruck. Nicht feststellungsfähig ist demnach eine abstrakte Rechtslage, wie sie sich aus einem Rechtssatz für eine Vielzahl von Personen und Tatbeständen ergibt (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 144; Imboden/ Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5. Aufl. 1976, Nr. 36 B III a; vgl. BGE 108 Ib 19 E. 1 S. 22). Feststellungsentscheide setzen zudem voraus, dass ein aktuelles Interesse am Rechtsschutz besteht ("vorsorglich"), und sind deshalb nicht zulässig, wenn eine gestaltende Verfügung ergehen kann, insbesondere über die Steuerabrechnung. Diese Grundsätze gelten auch für Feststellungsentscheide im Bereich der Mehrwertsteuer (BGE 126 II 443, nicht publ. E. 1b; Urteil i.S. Eidg. Steuerverwaltung c. E. SA vom 23. Januar 2001, E. 1, nicht publ.). Zu weit geht die Auffassung der Vorinstanz im Urteil in ASA 67 S. 222 E. 2b, dass eine Feststellungsverfügung immer dann zu erlassen sei, wenn in Bezug auf ein andauerndes Rechtsverhältnis in präjudizieller Weise ebenso künftige Leistungen zu beurteilen seien.

Die Vorinstanz trat auf die Beschwerde ein, obschon bereits im Zeitpunkt des Gesuchs um Erlass eines Feststellungsentscheids (16. Februar 1998) die Steuerabrechnungen vorlagen und über die streitige Frage ebenso

gut (oder besser) im Rahmen der Leistungsentscheide hätte befunden werden können. Die Voraussetzungen für einen Feststellungsentscheid waren somit bereits in diesem Zeitpunkt nicht gegeben. Die Problematik von Feststellungsentscheiden zeigt sich auch im vorliegenden Fall, wo weder der Entscheid der Rekurskommission noch der Einspracheentscheid genügend konkrete Angaben zum Sachverhalt enthalten. Es ist dort lediglich die Rede vom Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen und "anderen gebrauchten Gegenständen". Es fehlt insofern nicht nur an einem aktuellen Feststellungsinteresse, sondern auch an einem genügend konkreten Sachverhalt, um einen Feststellungsentscheid treffen zu können.

Ein Nichteintretensentscheid indes liesse sich angesichts der Verfahrensdauer im heutigen Verfahrensstadium nicht mehr rechtfertigen. Auch haben die Beschwerdegegnerinnen in ihrem Gesuch um Erlass eines Feststellungsentscheids vom 16. Februar 1998 zwei Fälle geschildert, die sich in ihren Betrieben praktisch täglich zutragen. Auf diese kann abgestellt werden, nachdem andere Sachverhaltsfeststellungen nicht gemacht worden sind. Nur bezogen auf diese beiden Fälle vermag freilich der vorliegende Entscheid zwischen den Parteien Recht zu schaffen.

3.- Der vorliegende Fall betrifft zwei verschiedene Sachverhalte:

a) Einerseits geht es um die Sonderregelung in Bezug auf die Steuerberechnung beim Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen gemäss Art. 26 Abs. 7, 28 Abs. 4 und 30 Abs. 5 MWSTV, die so genannte Differenzbesteuerung: Die Beschwerdegegnerinnen erwähnen den Fall, wo eine Garage ein Motorfahrzeug liefert, das sie für den direkten Verkauf steuerbelastet bezogen hat (z.B. Eintauschfahrzeug von einem Privaten), wobei das Fahrzeug zwischen Ankauf und Verkauf im Betrieb ausschliesslich zu Vorführzwecken verwendet wird. Streitig ist vor Bundesgericht, welche Bedeutung der Vorschrift in Art. 28 Abs. 4 MWSTV zukommt, wonach bei der Anwendung der Differenzbesteuerung jegliche Hinweise auf die Steuer in Rechnungen, Preisanschriften und dergleichen zu unterbleiben haben. Darauf beziehen sich die nachfolgenden Erwägungen 4 - 6.

b) Andererseits stehen die von der Steuer ausgenommenen Lieferungen von im Betrieb gebrauchten Gegenständen gemäss Art. 14 Ziff. 20 MWSTV in Frage: Die Beschwerdegegnerinnen beziehen sich auf den Fall, wo eine Garage ein Motorfahrzeug verkauft, das sie ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug steuerbelastet bezogen (z.B. Eintauschfahrzeug von einem Privaten) und vorübergehend im Betrieb eingesetzt hat. Es stellt sich die Frage, ob sie die Lieferung zu versteuern hat, wenn am Fahrzeug zum Vorsteuerabzug berechtigende Arbeiten (z.B. für Unterhalt) ausgeführt worden sind. Diese Frage ist Gegenstand der Erwägungen 7 - 9.

I. Differenzbesteuerung

4.- a) Gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Für den Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen enthält Art. 26 Abs. 7 MWSTV folgende Bestimmung:

"7 Hat der Steuerpflichtige ein gebrauchtes Motorfahrzeug
für den Verkauf bezogen, so kann er für die
Berechnung der Steuer 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. "

Die Vorschrift regelt die so genannte Differenz- oder Margenbesteuerung: Durfte der Steuerpflichtige beim Bezug eines gebrauchten Motorfahrzeugs keine Vorsteuer abziehen (namentlich beim Kauf von einem nicht steuerpflichtigen Privaten) oder hat er den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht, so kann er für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen. In diesen Fällen tritt der Abzug des Ankaufspreises (oder Vorumsatzes) vom Verkaufspreis an die Stelle des Vorsteuerabzugs. Die Steuer ist somit nur auf jenem Betrag zu entrichten, um den der Verkaufspreis den Ankaufspreis übersteigt (s. auch Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, ad Art. 26 Abs. 7). Müsste demgegenüber der Wiederverkäufer nach der Regelbesteuerung (Art. 26

Abs. 1 MWSTV) die Mehrwertsteuer auf dem vollen Verkaufspreis bezahlen, so wäre für den Erwerber des Occasionswagens bei voller Überwälzung der Steuer der Preis auf jeden Fall höher. Dieser könnte zudem die Vorsteuer nur dann zum Abzug geltend machen, wenn er steuerpflichtig ist und das erworbene Fahrzeug für einen weiteren steuerbaren Umsatz verwendet. Die Differenzbesteuerung ist daher für die Beteiligten im Allgemeinen günstiger, als wenn die Steuer auf dem vollen Verkaufspreis des Gebrauchtwagens berechnet wird. Überhaupt keine Steuer fällt an, wenn der Verkaufspreis den Erwerbspreis nicht übersteigt.

b) Die Differenzbesteuerung wird in der Verfassung (vgl. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. f und h BV bzw. Art. 8 Abs. 2 lit. f und h ÜbBest. aBV) nicht ausdrücklich erwähnt, doch wird deren Verfassungsmässigkeit zu Recht von keiner Seite in Zweifel gezogen:

Die Vorinstanz rechtfertigt die Differenzbesteuerung damit, dass auf dem gebrauchten Gegenstand bereits die Mehrwertsteuer laste, weshalb in der Höhe des Ankaufspreises auf dem gleichen Gegenstand keine Steuer mehr erhoben werden soll. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin besteht der Zweck der Differenzbesteuerung demgegenüber darin, den Nachteil zu mindern, der dem Wiederverkäufer (Garagist) bei Anwendung der Regelbesteuerung gegenüber einem privaten Verkäufer dadurch entsteht, dass der Garagist die Mehrwert- steuer für das gebrauchte Motorfahrzeug auf dem vollen Wiederverkaufspreis berechnen muss (selbst wenn das Geschäft für ihn keinen Gewinn abwirft), während der private Verkäufer keine Mehrwertsteuer schuldet.

Es ist im vorliegenden Zusammenhang nicht nötig, zu diesen Ansichten abschliessend Stellung zu nehmen. Es ist offensichtlich, dass im Falle der Regelbesteuerung beim Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen der steuerpflichtige Wiederverkäufer gegenüber dem nicht steuerpflichtigen Anbieter von gebrauchten Motorfahrzeugen benachteiligt ist, wenn an der Regelbesteuerung in allen Fällen festgehalten wird. Es gibt neben den steuerpflichtigen Anbietern gebrauchter Motorfahrzeuge eine grosse Zahl von Anbietern am Markt, die der Steuer nicht unterstehen. Zudem geht es beim Gebrauchtwagenhandel um relativ hohe Beträge, so dass sich die Differenzbesteuerung rechtfertigt. Die Beschränkung der Besteuerung auf die Marge (Differenz zwischen Ankaufs- und Wiederverkaufspreis) führt zwar zu Ausfällen bei den Fiskaleinnahmen des Bundes, doch werden diese durch den Ausschluss des Vorsteuerabzugs sowohl beim Garagisten (Art. 26 Abs. 7 und 30 Abs. 5 MWSTV) wie auch beim steuerpflichtigen Abnehmer (Art. 28 Abs. 4 MWSTV) bis zu einem gewissen Mass kompensiert. Es kann auch nicht gesagt werden, dass die Differenzbesteuerung die Steuerabrechnung für andere Steuerpflichtige erschwere. Es handelt sich bei der Differenzbesteuerung um eine Sonderregelung, die der Bundesrat aus Gründen der Neutralität der Steuer eingeführt hat und die sich an die Vorgaben hält, die der Verfassungsgeber für Vereinfachungen bei der Mehrwertsteuer aufgestellt hat (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. l BV bzw. Art. 8 Abs. 2 lit. l ÜbBest. aBV). Die Differenzbesteuerung (Margenbesteuerung) wurde in Art. 35 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641. 20) übernommen und auf alle gebrauchten beweglichen Gegenstände einschliesslich Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten ausgedehnt. Sie lehnt sich an das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Gemeinschaften an (vgl. Art. 26a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, 77/388/EWG; Abl. EG 1977 Nr. L 145, S. 1) und ist insofern "eurokompatibel" (vgl. BGE 124 II 193 E. 6a, 372 E. 7b). Die Differenzbesteuerung, wie sie der Bundesrat in der Mehrwertsteuerverordnung vorgesehen hat, kann mithin nicht als verfassungswidrig bezeichnet werden.

5.- Die Differenzbesteuerung, wie sie in Art. 26 Abs. 7 MWSTV vorgesehen ist, hat allerdings auch Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug und die Rechnungsstellung.

a) Da die Mehrwertsteuer nur auf der Differenz zwischen Verkaufspreis und Ankaufspreis berechnet wird und gar keine Steuer anfällt, wenn der Verkaufspreis den Ankaufspreis nicht übersteigt, könnte, wenn überhaupt, nur die auf der Marge bezahlte Steuer von einem steuerpflichtigen Käufer in Abzug gebracht werden. Die Mehrwertsteuerverordnung (vgl. Art. 28 Abs. 4 MWSTV) und die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wie sie in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde zum Ausdruck kommt, schliessen indes bei einem nach der Differenzbesteuerung abgewickelten Geschäft jeglichen späteren Vorsteuerabzug aus. Das ist aber zulässig und wurde von der Vorinstanz mit Recht nicht in Frage gestellt: Bei der Differenzbesteuerung handelt es sich um eine Sonderregelung, die vom Bundesrat in die Mehrwertsteuerverordnung eingeführt wurde, um die Nach-

teile auszugleichen, die den steuerpflichtigen Gebrauchtwagenhändlern gegenüber den nicht steuerpflichtigen Verkäufern von gebrauchten Motorfahrzeugen dadurch entstehen, dass diese keine Steuer schulden. Der Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts hat für den Lieferanten zudem den Vorteil, dass er gegenüber dem Käufer seine Marge nicht ausweisen muss. Der Steuerpflichtige kann aber nach seiner Wahl auch die Regelbesteuerung anwenden. Dass der Bundesrat den ihm zustehenden Ermessens- oder Gestaltungsspielraum (vgl. BGE 123 II 385 E. 3a mit Hinweisen) überschritten habe, kann nicht gesagt werden.

b) Damit es aber bei der Differenzbesteuerung zu keiner ungerechtfertigten Steuerrückerstattung kommt, darf der Verkäufer gegenüber dem Käufer keine Steuer ausweisen. Deshalb bestimmt Art. 28 Abs. 4 MWSTV, dass der Steuerpflichtige, wenn er die Steuer auf dem Verkauf gebrauchter Motorfahrzeuge nach Art. 26 Abs. 7 MWSTV berechnet, weder in Preisanschriften, Preislisten oder sonstigen Angeboten noch in Rechnungen auf die Steuer hinweisen darf. Das gilt namentlich für die Rechnungsstellung. Denn mit dem Steuerausweis in der Rechnung erklärt der Aussteller dem Empfänger, dass er die ausgewiesene Mehrwertsteuer gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung abrechnen werde. Die Rechnung dient dem Empfänger überdies dazu, die bezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend zu machen (Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 231 Rz. 839). Die Mehrwertsteuer ist eine Selbstveranlagungssteuer, bei welcher der Steuerpflichtige seine Umsätze und Vorsteuern selbst abrechnen muss (Art. 37 MWSTV). Es muss deshalb verhindert werden, dass ein steuerpflichtiger Abnehmer eines gebrauchten Motorfahrzeuges bei dessen Verwendung für einen steuerbaren Umsatz in seinen Steuerabrechnungen eine Vorsteuer zum Abzug geltend macht, die nicht erhoben worden ist. Diese Möglichkeit besteht, wenn namentlich in Rechnungen, aber auch in Preislisten, Offerten und dergleichen, auf eine Steuer hingewiesen wird. Art. 28 Abs. 4 MWSTV erscheint daher als notwendige Ergänzung zur Sonderregelung über die Differenzbesteuerung und muss wie diese als verfassungsmässig bezeichnet werden.

6.- Fraglich ist, welche Rechtsfolgen sich ergeben, wenn der Lieferant entgegen Art. 28 Abs. 4 MWSTV in Rechnungen, Inseraten, Offerten und dergleichen auf die Mehrwertsteuer hinweist. Die Vorinstanz (Entscheid E. 5) hat der Praxis der Beschwerdeführerin, wonach die Differenzbesteuerung dahinfällt und die Steuer vollumfänglich zu entrichten sei, wenn entgegen Art. 28 Abs. 4 MWSTV in Rechnungen auf die Steuer hingewiesen werde, die Anwendung versagt und die Beschwerde der Steuerpflichtigen in diesem Punkt geschützt. Die Vorinstanz begründet ihren Entscheid damit, dass Art. 28 Abs. 4 MWSTV die Rechnungsstellung regle (vgl. Marginalie), nicht aber die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung sei daher nicht befugt gewesen anzuordnen, dass die Differenzbesteuerung dahinfalle, wenn der Steuerpflichtige die Vorschrift über die Rechnungsstellung missachte. Eine solche Praxis habe steuerbegründenden, wenn nicht sogar pönalen Charakter. Widersetze sich der Steuerpflichtige Art. 28 Abs. 4 MWSTV, so sei er vielmehr auf Grund der kodifizierten strafrechtlichen Normen zu sanktionieren. Die Vorinstanz hat mithin Art. 28 Abs. 4 MWSTV, was die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung betrifft, den Charakter einer blossen Ordnungsvorschrift zugesprochen.

In dieser Hinsicht lässt sich der Entscheid der Vorinstanz nicht aufrechterhalten. Die Vorinstanz übersieht, dass Art. 28 Abs. 4 MWSTV die notwendige Ergänzung zu Art. 26 Abs. 7 MWSTV bildet und mit diesem die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung regelt. Sofern dem Bundesrat die Kompetenz zusteht, Vorschriften über die Differenzbesteuerung aufzustellen, muss er auch zuständig sein, Vorschriften über die Rechnungsstellung zu erlassen, die erfüllt sein müssen, damit die Differenzbesteuerung angewendet werden kann. Art. 28 Abs. 4 MWSTV will bei den nach der Differenzmethode abgerechneten Geschäften einen Vorsteuerabzug wirksam verhindern, indem nicht gestützt auf Hinweise auf die Steuer ungerechtfertigte Vorsteuerabzüge und Steuerrückerstattungen geltend gemacht werden. Die Vorschrift ist zwar nicht im 4. Kapitel "Vorsteuerabzug", sondern im 3. Kapitel "Berechnung und Überwälzung der Steuer" enthalten. Mit dieser Überschrift steht jedoch Art. 28 Abs. 4 MWSTV in einem sachlichen Zusammenhang, weil es um die Rechnungsstellung geht. Aus der systematischen Stellung von Art. 28 Abs. 4 MWSTV kann deshalb nichts zu Gunsten der Auffassung der Vorinstanz abgeleitet werden.

Die Vorinstanz übersieht zudem, dass die Frage, welche Folgen sich bei unrichtiger Rechnungsstellung ergeben, nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Die Beschwerdegegnerinnen haben die Beschwerdeführerin

um einen Feststellungsentscheid ersucht und die Beschwerdeführerin hat dem Begehren entsprochen. Sie hat im Einspracheentscheid ihre Praxis zur Margenbesteuerung und zu Art. 28 Abs. 4 MWSTV festgelegt, wenn sie die Beschwerdegegnerinnen angewiesen hat, bei den nach der Differenzbesteuerung abgewickelten Geschäften in Inseraten, Preisanschriften und Rechnungen jegliche Hinweise auf die Steuer zu unterlassen. Welche Konsequenzen sich ergeben, wenn ein Steuerpflichtiger eine diesen Anforderungen nicht genügende Rechnung ausfertigt, ist im Rahmen dieses Feststellungsverfahrens nicht zu entscheiden. Hierüber ist vielmehr zu befinden, wenn sich die Frage konkret stellt. Im vorliegenden Feststellungsverfahren ist kein solcher Fall streitig. Hingegen sind bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung verschiedene Verfahren (Leistungsverfahren) hängig, bei der sich diese Frage stellt, und auch beim Bundesgericht ist inzwischen eine Beschwerde eingegangen, wo über diese Frage zu befinden ist. Es geht daher nicht an, diese Verfahren
mit dem vorliegenden Feststellungsverfahren zu präjudizieren.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit begründet, soweit die Beschwerdeführerin verlangt, es sei festzustellen, dass für die Anwendung der Differenzbesteuerung jegliche Hinweise auf die Steuer in Inseraten, Preisanschriften und Rechnungen unterlassen werden müssen.

II. Lieferung von Betriebsmitteln

7.- a) Art. 14 Ziff. 20 MWSTV bestimmt:

"Von der Steuer sind ausgenommen (...)

20. die Lieferungen gebrauchter Gegenstände, die ausschliesslich für eine nach diesem Artikel von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet wurden, sofern diese Gegenstände mit der Warenumsatzsteuer belastet sind oder deren Bezug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte, sowie die Lieferungen im Betrieb gebrauchter Gegenstände, deren Bezug vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war. "

Art. 14 Ziff. 20 MWSTV will die Mehrfachbesteuerung der im Betrieb gebrauchten Gegenstände (Betriebsmittel) vermeiden. Sofern für diese Gegenstände bei der Anschaffung und beim Unterhalt kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte oder diese Gegenstände noch mit der Warenumsatzsteuer belastet sind, wird die Steuer nicht erhoben, wenn sie aus dem Betrieb ausgeschieden und veräussert werden. Von dieser Regelung betroffen sind in erster Linie Gegenstände (Betriebsmittel), die zur Erzielung der nach Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommenen Umsätze verwendet werden, weil diese Gegenstände ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug angeschafft und unterhalten werden müssen (Art. 13 MWSTV). Die Vorschrift ist ferner anwendbar auf die Veräusserung (Lieferung) von Betriebsmitteln durch Betriebe, die subjektiv nicht steuerpflichtig sind, weil sie die Umsatzgrenze nicht erreichen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV) oder weil sie eine nach Art. 17 Abs. 4 oder Art. 19 MWSTV von der Steuer ausgenommene Tätigkeit ausüben. Schliesslich erfasst Art. 14 Ziff. 20 MWSTV die Lieferung von Gegenständen des Geschäftsvermögens, die gemäss Art. 30 Abs. 1 lit. b MWSTV vom Vorsteuerabzug gänzlich ausgeschlossen sind, wie Motorräder ab 125 ccm, Segel- und Motorboote
sowie Sportflugzeuge (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 163 Ziff. 573 ff.; s. auch Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, ad Art. 14 Ziff. 20).

Die Praxis der Beschwerdeführerin geht weiter und nimmt in Anlehnung an Art. 14 Ziff. 20 MWSTV die Lieferung einer weiteren Kategorie gebrauchter Gegenstände von der Steuer aus, wenn diese aus dem Betrieb herausgenommen und veräussert werden: Nämlich Gegenstände (Betriebsmittel), bei deren Bezug ein Vorsteuerabzug deswegen nicht möglich war, weil sie von einem Privaten erworben worden sind. Dass diese Gegenstände für eine nach Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet wurden, ist nicht erforderlich (vgl. das Beispiel in der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, Ziff. 669: Kauf eines Computers von einer Privatperson für die Verwendung im Betrieb). Voraussetzung ist gemäss dieser Praxis jedoch, dass während der Gebrauchsdauer an diesen Gegenständen keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Unterhalts- oder sonstige Arbeiten vorgenommen werden. Auch an den in Art. 14 Ziff. 20 MWSTV ausdrücklich erwähnten Gegenständen dürfen keine Arbeiten, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ausgeführt worden sein, wie sich aus der Verordnung ergibt (Art. 13 und 30 Abs. 1 MWSTV).

b) Auf diese Verwaltungspraxis berufen sich die Beschwerdegegnerinnen. Sie machen geltend, dass auch dann, wenn eine Garage ein gebrauchtes Motorfahrzeug von einem Privaten erwirbt, zeitweilig im Betrieb einsetzt und sodann veräussert, die Lieferung von der Steuer ausgenommen sei (vgl. vorn E. 3b). Das ist zwischen den Parteien unbestritten. Die Beschwerdegegnerinnen verlangen jedoch eine Änderung der Praxis in dem Sinne, dass die Steuerausnahme unabhängig davon, ob an diesem Motorfahrzeug zum Vorsteuerabzug berechtigende Arbeiten ausgeführt worden seien oder nicht, zum Zuge kommen müsse.

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid (E. 6) die Verwaltungspraxis nicht geprüft, weil sie der Ansicht ist, Art. 14 Ziff. 20 MWSTV sei verfassungswidrig; die Vorschrift könne nicht zur Folge haben, dass die Lieferung im Betrieb gebrauchter Gegenstände, deren Bezug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte, von der Steuer ausgenommen sei. Bevor über die Praxis der Beschwerdeführerin zur Besteuerung von im Betrieb gebrauchten Motorfahrzeugen befunden werden kann, sind daher die Gründe zu prüfen, welche die Vorinstanz bewogen haben, Art. 14 Ziff. 20 MWSTV als verfassungswidrig zu erklären.

8.- a) Die Vorinstanz begründet die Verfassungswidrigkeit von Art. 14 Ziff. 20 MWSTV damit, dass der Verfassungsgeber die Leistungen, die ohne Recht auf Vorsteuerabzug von der Steuer ausgenommen sind, in Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest. aBV abschliessend aufgezählt habe und der Bundesrat nicht befugt gewesen sei, eine weitere Steuerausnahme einzuführen.

Richtig ist, dass nach dem System der schweizerischen Mehrwertsteuer, wie es der Bundesverfassung zugrunde liegt, Lieferungen und Dienstleistungen gegen Entgelt (Umsätze) grundsätzlich steuerpflichtig sind, sofern sie nicht von der Steuer ausgenommen oder befreit sind. Diese Gesetzestechnik liegt auch dem Art. 14 MWSTV zu Grunde, wo der Verordnungsgeber (Bundesrat) aus sozialpolitischen und kulturellen Gründen sowie aus Gründen der Zweckmässigkeit und zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen Umsätze von der Steuer ausgenommen hat (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 132 Rz. 427). Diese Ausnahmen sind in Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest. aBV (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. b BV) allgemein umschrieben und in Art. 14 MWSTV durch den Bundesrat konkretisiert worden, was aber nicht bedeutet, dass der Bundesrat im Rahmen seiner Verordnungskompetenz (BGE 125 II 326 E. 3a) den Ausnahmenkatalog nicht ergänzen durfte. Der Bundesrat hatte die Aufgabe, eine vollständige und den verfassungsrechtlichen Prinzipien entsprechende Mehrwertsteuerordnung zu schaffen, was voraussetzt, dass er nötigenfalls in der Verfassung nicht vorgesehene Ausnahmen von der Steuer einführt. Es kann deshalb nicht gesagt werden, die Aufzählung der Steuerausnahmen in der Bundesverfassung sei eine abschliessende.

So wurde in Art. 14 Ziff. 10 MWSTV das Zurverfügungstellen von Personal durch bestimmte Einrichtungen im Bereich des Gesundheitswesens, der Sozialfürsorge und Erziehung von der Steuer ausgenommen; dies im Hinblick darauf, dass Lieferungen und Dienstleistungen solcher Einrichtungen von der Steuer weitgehend ausgenommen sind (vgl. Art. 14 Ziff. 2 - 9 MWSTV) und verhindert werden soll, dass diese Einrichtungen durch das Zurverfügungstellen von Personal für solche Tätigkeiten steuerpflichtig werden. Ferner sind auch Umsätze gemäss Art. 14 Ziff. 21 MWSTV (Lieferung von Mehrweggebinden) oder Art. 17 Abs. 4 MWSTV (Leistungen in Ausübung hoheitlicher Gewalt) von der Steuer ausgenommen, ohne dass es in der Verfassung vorgesehen wäre, was zulässig ist (vgl. BGE 125 II 480 E. 5; Pra 2000 Nr. 116 S. 679). Es ist deshalb nicht zu sehen, weshalb die Bundesverfassung dem Bundesrat verbieten sollte, eine weitere sich als notwendig erweisende Steuerausnahme einzuführen.

Etwas anderes folgt auch nicht aus dem von der Vorinstanz zitierten Bundesgerichtsentscheid vom 3. März 1999 (nicht publ.). Das Bundesgericht hat dort lediglich festgestellt, die Ausnahmeliste gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. b ÜbBest. aBV und Art. 14 MWSTV sei abschliessend.

b) Die Vorinstanz betrachtet Art. 14 Ziff. 20 MWSTV auch deshalb als verfassungswidrig, weil eine Vorschrift nicht zum Hauptzweck haben könne, was sie zum Vornherein nicht zu erfüllen vermöge. Unechte Steuerbefreiungen auf einer Zwischenstufe führten auf Grund des Vorsteuerabzugsverbots zu einer Steuerkumulation. Dieser Effekt entstehe auch bei Anwendung von Art. 14 Ziff. 20 MWSTV, wenn der Abnehmer des Gebraucht-

gegenstandes steuerpflichtig sei und damit wiederum steuerbare Leistungen bewirke.

Die Vorinstanz übersieht, dass die "steuerkumulierende" Wirkung nicht wegen, sondern trotz Art. 14 Ziff. 20 MWSTV eintritt. Art. 14 Ziff. 20 MWSTV nimmt die Lieferung von Gegenständen von der Steuer aus, bei denen der Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden konnte. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges bewirkt, dass der Gegenstand immer mit einer Mehrwertsteuer belastet bleibt. Darin liegt die "steuerkumulierende" Wirkung und nicht darin, dass bei der Veräusserung des Gegenstandes nach Art. 14 Ziff. 20 MWSTV keine Steuer mehr bezahlt werden muss. Ohne Art. 14 Ziff. 20 MWSTV käme eine weitere Steuerbelastung hinzu. Auch mit dieser Begründung kann Art. 14 Ziff. 20 MWSTV nicht als verfassungswidrig bezeichnet werden.

c) Art. 14 Ziff. 20 MWSTV will die neuerliche Besteuerung von Gegenständen, die in einem Unternehmen als Betriebsmittel verwendet wurden, verhindern, sofern auf diesen Gegenständen bei ihrem Bezug oder ihrer Anschaffung kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte oder keine Anrechnung der Warenumsatzsteuer möglich war. Das ist sicherlich ein Grund, der es rechtfertigt, dass der Bundesrat Art. 14 Ziff. 20 MWSTV in die Mehrwertsteuerverordnung aufgenommen hat. Art. 8 Abs. 2 lit. l ÜbBest. aBV (jetzt Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. l BV) erlaubt dem Bundesrat, Vereinfachungen anzuordnen, wenn sich daraus weder auf die Steuereinnahmen noch auf die Wettbewerbsverhältnisse in wesentlichem Ausmass Auswirkungen ergeben und sofern dadurch die Steuerabrechnung für andere Steuerpflichtige nicht erschwert wird. Art. 14 Ziff. 20 MWSTV ist eine solche Vereinfachung. Es ergeben sich daraus nicht in wesentlichem Ausmass Auswirkungen auf die Steuereinnahmen, sofern der Vorsteuerabzug nicht zugelassen wird, und auch die Steuerabrechnung für andere Steuerpflichtige wird dadurch nicht erschwert. Als verfassungswidrig kann diese Vorschrift nicht bezeichnet werden. Der angefochtene Entscheid ist in diesem Punkt zu korrigieren.

9.- Es bleibt zu prüfen, ob die Praxis der Beschwerdeführerin sich halten lässt, wonach die Lieferung von im Betrieb gebrauchten Motorfahrzeugen im Sinne von Art. 14 Ziff. 20 MWSTV nur dann von der Steuer ausgenommen ist, wenn an den Motorfahrzeugen keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Arbeiten vorgenommen wurden.

Die Beschwerdeführerin versteht den Begriff der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Unterhalts- und Reparaturarbeiten in einem weiten Sinn. Sie erlaubt nur, dass Treibstoffe aufgefüllt und Schmiermittel verwendet werden und elektrische Energie zugeführt wird. Alle anderen Leistungen, insbesondere Unterhaltsarbeiten (wie der komplette Ölwechsel) oder der Ersatz von Verschleissteilen (wie Bremsbeläge oder Reifen) schliessen die Anwendung von Art. 14 Ziff. 20 MWSTV aus. Die Beschwerdegegnerinnen haben gegen diese Auslegung, die jegliche Form von Unterhaltsarbeiten verbietet, eingewendet, sie sei wirklichkeitsfremd, weil jedes Fahrzeug regelmässigen Unterhalt erfordere und der Gebrauch eines Fahrzeuges mit einem gewissen Verschleiss verbunden sei. Solche Arbeiten stünden zudem regelmässig in direktem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen, weshalb mit dem Vorsteuerabzug keine Steuerverkürzung entstehen könne. Anders verhalte es sich nur bei wertvermehrenden Arbeiten.

Der Einwand der Beschwerdegegnerinnen ist verständlich, doch ist der Zweck der Ausnahmeregelung zu beachten: Wird ein Gegenstand ausschliesslich für von der Steuer ausgenommene Umsätze im Sinne von Art. 14 MWSTV verwendet, kann auf den Unterhalts- und Reparaturleistungen kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Gleiches gilt für die in Art. 30 Abs. 1 lit. b MWSTV erwähnten Gegenstände, weil diese Bestimmung den Vorsteuerabzug für alle Steuerbeträge auf Ausgaben für Anschaffung und Unterhalt solcher Gegenstände ausschliesst. Wenn daher die Verwaltung die Steuerausnahme auf einen weiteren Tatbestand ausdehnt, ist es richtig, auch für diesen Tatbestand vorsteuerabzugsberechtigende Arbeiten zu untersagen.

Die Beschwerdegegnerinnen übersehen, dass Art. 14 Ziff. 20 MWSTV nicht primär auf steuerpflichtige Garagen zugeschnitten ist. Die Ausnahmebestimmung will erreichen, dass Unternehmen, die nach Art. 14 MWSTV von der Steuer ausgenommene Umsätze tätigen oder die subjektiv nicht steuerpflichtig sind, und deren Betriebsmittel aus diesen Gründen mit der Steuer belastet sind, die Veräusserung ihrer Betriebsmitteln nicht versteuern müssen. So verhält es sich beispielsweise bei einem Unternehmen, das mit speziell eingerichteten Fahrzeugen Krankentransporte durchführt (vgl. Art. 14 Ziff. 6 MWSTV). Eine andere Situation liegt indessen bei einer

Garage vor. Es ist bekannt, dass der Unterhalt namentlich bei nicht mehr ganz neuen Fahrzeugen einen bedeutenden Kostenfaktor darstellt, der auf den Wiederverkaufspreis durchschlagen kann. Bereits der Ersatz von Teilen, die dem Verschleiss oder der Abnutzung unterliegen, wie Bremsbeläge, Reifen oder Auspuffkomponenten kann den Wiederverkaufspreis beeinflussen, vor allem wenn solcher Unterhalt kurz vor der Veräusserung des Fahrzeuges vorgenommen wird. Würde der Verkauf eines solchen Fahrzeuges nach Art. 14 Ziff. 20 MWSTV von der Steuer ausgenommen, obschon zum Vorsteuerabzug berechtigende Arbeiten
vorgenommen wurden, hätte das Steuerausfälle zur Folge, die nicht hingenommen werden können, zumal der Verordnungsgeber den Garagenbetrieben bereits mit der Möglichkeit der Differenzbesteuerung entgegengekommen ist.

Aus diesen Gründen ist die Praxis der Beschwerdeführerin gerechtfertigt, soweit sich das im vorliegenden Feststellungsverfahren überprüfen lässt. Der Einspracheentscheid ist in diesem Punkt zu bestätigen. (Teilweise Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.)

Lausanne, 22. Februar 2001