Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1371/2006
{T 0/2}

Urteil vom 26. Juli 2007

Mitwirkung: Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz); Richter Michael Beusch; Richter Pascal Mollard. Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

X._____, ...
Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend
Mehrwertsteuer (MWSTV / 3. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998 / subjektive Steuerpflicht, Löschung).

Sachverhalt:

A. Die am 16. Dezember 1994 gegründete und am 13. Januar 1995 im Handelsregister eingetragene X._____ hat zum Zweck, Patente und Produktionsverfahren, insbesondere im Fahrzeugbereich zu entwickeln, zu vermarkten, sowie Konsortien zu bilden und Produktions- und Servicezentren zu koordinieren. Sie änderte am 25. August 2005 ihre Firma in .... Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) sandte ihr im Frühjahr 1995 das Formular "Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger" zu, welches die Gesellschaft am 22. Mai 1995 unterzeichnete und zurückschickte. Darin gab sie als Beginn der Tätigkeit den 1. Juli 1995 an. In der Folge verlangte die ESTV zusätzliche Angaben zum fakturierten Umsatz seit Beginn der Tätigkeit, zum Auftragsbestand und zum voraussichtlichen Umsatz des Jahres 1995. Die X._____ füllte dieses Formular wie folgt aus: Fakturierter Umsatz seit Beginn der Tätigkeit: Fr. "nur Unkosten ca. 350'000.-- sFr.", Auftragsbestand Fr. "0.00" und Voraussichtlichen Umsatz 1995 Fr. "nur Unkosten ca. 350'000.-- sFr.".

   Aufgrund dieser Angaben trug die ESTV die X._____ unter der Nummer ... im von der Verwaltung geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 3. Juni 1996 stellte die ESTV aufgrund einer Schätzung Fr. 27'000.-- Mehrwertsteuer in Rechnung. Gegen diese EA wehrte sich die X._____ mit Schreiben vom 17. Juni 1996 und machte geltend, sie habe bereits bei der Anmeldung mitgeteilt, dass sie vorderhand nur Unkosten und keine Einnahmen zu verzeichnen habe. Sie wies auf Vorsteuerguthaben im Gesamtbetrag von ca. Fr. 12'000.-- hin und darauf, dass es die beauftragte Treuhandfirma unterlassen habe, diese geltend zu machen. Mit Schreiben vom 23. Juli 1996 reichte die X._____ bei der Verwaltung die Quartalsabrechnungen für die Quartale 3/1995 und 4/1995 sowie 1/1996 und 2/1996 selber ein. Aufgrund dieser Angaben erliess die ESTV die Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... und überwies der X._____ ein Vorsteuerguthaben in der Höhe von Fr. 2'810.84. Es folgten weitere Vorsteuervergütungen aufgrund der nachfolgenden Quartalsabrechnungen. Ab der Steuerperiode 3. Quartal 1997 wurden jedoch die Vorsteuerüberschüsse nicht mehr zurückvergütet.

B. Am 15. Juli 1998 teilte die ESTV der X._____ mit, dass die Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen rückwirkend per 1. Juli 1995 aufgehoben werde. Grund hierfür sei, dass gemäss den Angaben und aufgrund der eingereichten Abrechnungen eine für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Tätigkeit bis zum heutigen Datum nicht aufgenommen worden sei. Es seien bloss Kosten für Entwicklungs- und Projektierungsarbeiten angefallen. Die zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzüge würden zurückbelastet werden und die bereits ausbezahlten Beträge seien zurückzuerstatten. Sollten die Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerpflicht in einem späteren Zeitpunkt eintreten, habe eine schriftliche Anmeldung innert 30 Tagen nach Beginn der Steuerpflicht zu erfolgen. Zu diesem Zeitpunkt könne auch ein Anspruch auf Vorsteuerabzug im Rahmen von Art. 33 MWSTV geprüft werden. Mit der EA Nr. ... vom 21.

Juli 1998 nahm die ESTV die Rückbelastung der nach ihrer Auffassung in den Steuerperioden des 3. Quartals 1995 bis 1. Quartals 1998 zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern in der Höhe von Fr. 170'114.-- vor. Dabei wies die Verwaltung darauf hin, dass der bereits ausbezahlte Betrag von Fr. 45'749.80 innert 30 Tagen zurückzuerstatten sei.

C. Mit Schreiben vom 13. August 1998 bestritt die X._____ die Löschung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen und führte aus, dass sie von Anfang an und letztmals mit Fax vom 17. Juni 1996 darauf hingewiesen habe, dass vorläufig neben Eigenverbrauch von Materialien nur Unkosten entstünden. Hingegen könne sie aufgrund von Verträgen für das Jahr 1998 mit mehrwertsteuerpflichtigen Einnahmen von mehr als Fr. 75'000.-- rechnen. Mit Schreiben vom 22. November 1999 wies die X._____ erneut darauf hin, dass die Streichung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu Unrecht erfolgt sei. Gleichzeitig machte sie geltend, dass sie im Oktober 1998 von der A._____ in ... ein Entgelt im Umfang von Fr. 92'521.90 erhalten habe und im Dezember 1999 zudem ein Anschlussvertrag abgeschlossen und in Rechnung gestellt worden sei.

D. Am 29. November 1999 erliess die ESTV einen Entscheid, mit welchem sie bestätigte, dass die X._____ nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen und deshalb zu Recht rückwirkend im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gelöscht worden sei. Gleichzeitig bestätigte die ESTV ihre Forderung von Fr. 45'749.80 infolge zu Unrecht ausbezahlter Vorsteuern sowie von Fr. 47.-- wegen zu Unrecht entrichteter Vergütungszinsen. Gegen diesen Entscheid erhob die X._____ am 28. Dezember 1999 fristgerecht Einsprache, welche die ESTV mit Einspracheentscheid vom 28. Juni 2004 vollumfänglich abwies. Die Verwaltung bestätigte sowohl die rückwirkende Löschung der X._____ aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Juli 1995 als auch die von der X._____ der ESTV geschuldeten Beträge und auferlegte der Gesellschaft die Verfahrenskosten für das Entscheid- und das Einspracheverfahren. Dabei ging sie im wesentlichen davon aus, dass die X._____ im zu beurteilenden Zeitraum keine oder nur ausgenommene Umsätze erzielt habe. Die ESTV habe die Antworten der X._____ auf die Zusatzfragen der Verwaltung fälschlicherweise als Umsatzzahlen verstanden und nicht, wie dies die Gesellschaft meinte, als Beträge der eingekauften Leistungen. Mangels Mehrwertsteuerpflicht könnten auch keine Vorsteuern geltend gemacht werden. Die X._____ habe auch nicht für die Mehrwertsteuerpflicht optieren können, da sie gar keinen Umsatz erzielt habe, auch nicht den für eine Option notwendigen Umsatz aus steuerbaren Lieferungen oder Dienstleistungen von Fr. 40'000.--. Eine Option lediglich basierend auf den bezogenen Leistungen sei gesetzlich nicht vorgesehen. Zudem habe die X._____ auf dem Fragebogen angekreuzt, dass sie die freiwillige Eintragung nicht beantrage. Sie könne sich auch nicht auf Art. 45 Abs. 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) berufen. Aus den eingereichten Fakturen ergebe sich zudem nicht, ob die bezogenen Aufwendungen für steuerbare Zwecke bezogen worden seien. Der im 4. Quartal 1998 erzielte Umsatz von Fr. 86'875.-- sei für das vorliegende Verfahren irrelevant. Aus Art. 33 MWSTV ergebe sich klar,

dass Investitionen, die vor Beginn der Mehrwertsteuerpflicht getätigt worden seien, erst zu Beginn der subjektiven Steuerpflicht geltend gemacht werden könnten.

E. Gegen den Einspracheentscheid vom 28. Juni 2004 erhob die X._____ (Beschwerdeführerin) am 30. August 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Antrag, der angefochtene Einspracheentscheid sei vollumfänglich aufzuheben, die Kosten des Entscheid- und Beschwerdeverfahrens seien von der ESTV zu tragen und das Verfahren sei zu sistieren, bis die Verwaltung über die Eintagung der Beschwerdeführerin im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 1999 entschieden habe. Den Sistierungsantrag begründet die Gesellschaft damit, dass das vorliegende Beschwerdeverfahren bei Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen praktisch gegenstandslos werde. In materieller Hinsicht präzisiert sie einerseits die Sachverhaltsdarstellung, bestreitet jedoch, dass die ESTV sie irrtümlicherweise in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und Vorsteuern zurückerstattet habe. Die Eintragung sei bewusst erfolgt und die Verwaltung müsse sich dabei behaften lassen. Nach Treu und Glauben habe eine rückwirkende Löschung nicht erfolgen dürfen, da die Beschwerdeführerin im Vertrauen auf ein korrektes Vorgehen der ESTV bereits Dispositionen getroffen und weiterhin vorsteuerbelastete Leistungen bezogen habe. Es widerspreche dem System der Mehrwertsteuer, die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern von der Erzielung von steuerbaren Umsätzen abhängig zu machen.

F. In ihrer Vernehmlassung vom 4. Oktober 2004 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und sieht keinen Grund für eine Sistierung des Beschwerdeverfahrens. Sie betont, die Beschwerdeführerin argumentiere widersprüchlich, wenn sie einerseits darauf hinweise, sie habe sich gegen die Eintragung zur Wehr gesetzt und auf der anderen Seite gleichzeitig geltend mache, sie habe im Vertrauen auf die Eintragung nicht mehr rückgängig zu machende Dispositionen getroffen. Sie bezweifelt, dass die Gesellschaft, wie von ihr behauptet, steuerbare Umsätze hätte erzielen können.

In ihrer Replik vom 3. November 2004 beharrt die Beschwerdeführerin auf einer Sistierung des Verfahrens. Unter Verweis auf von ihr eingereichte Belege führt sie aus, dass die Eingangsleistungen für steuerbare Zwecke verwendet worden seien. Sie beharrt darauf, dass sie sich auf das Verhalten der ESTV nach Treu und Glauben habe verlassen dürfen und Massnahmen unterlassen habe, welche insbesondere die Vorsteuerbelastung massiv reduziert hätten. In der am 29. November 2004 eingereichten Duplik sieht die ESTV weiterhin keinen Anlass, das Verfahren zu sistieren. Aus der Auszahlung von Vorsteuerguthaben könne keine Vertrauensbasis abgeleitet werden. Zudem handle es sich bei den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten unterlassenen Dispositionen lediglich um indirekte Zusammenhänge. Mit Schreiben vom 10. Februar 2005 teilte die ESTV der SRK weiter mit, die Beschwerdeführerin sei rückwirkend auf den 1. Januar 2002 wieder in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden, da sie die Voraussetzungen der obligatorischen Mehrwertsteuerpflicht erfülle.

G. Die SRK übergab per Ende 2006 die Verfahrensakten an das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) zur Beurteilung dieser Rechtssache. Am 31. Januar 2007 teilte das BVGer den Parteien die Übernahme des Beschwerdeverfahrens mit.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG, SR 641.20) bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das BVGer hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das BVGer (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor und das BVGer ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 ist das MWSTG sowie die Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1995 bis 1998, so dass auf die vorliegende Beschwerde noch früheres Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Zu umgrenzen ist vorerst das Anfechtungsobjekt der vorliegenden Beschwerde. Darunter versteht man den bei der Beschwerdeinstanz angefochtenen Verwaltungsakt (vgl. René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, Rz. 963 ff.). Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Entscheid der Eidgenössischen Personalrekurskommission [PRK] vom 8. November 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.52 E. 2). Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen; sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen. In casu ist das Anfechtungsobjekt der Einspracheentscheid der ESTV vom 28. Juni 2004, der wiederum aufgrund einer Einsprache gegen den Entscheid der Verwaltung vom 29. November 1999 ergangen ist, über die Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin im Zeitraum vom 1. Juli 1995 bis 31. März 1998. Streit-

gegenstand ist damit die Frage, ob die Beschwerdeführerin in dieser Periode mehrwertsteuerpflichtig war oder nicht und entsprechend ausbezahlte Vorsteuern zurückzubezahlen habe oder nicht. Nicht zum Streitgegenstand gehört deshalb die Frage, ob die Beschwerdeführerin aufgrund der im 4. Quartal 1998 erzielten Umsätze mehrwertsteuerpflichtig sei. Wollte die Beschwerdeführerin diese Frage klären, hätte sie bei der ESTV einen entsprechenden Entscheid verlangen und gegebenenfalls gegen diesen Entscheid Einsprache und Beschwerde führen müssen.

1.4 Die Beschwerdeführerin hat die Sistierung des Beschwerdeverfahrens beantragt, bis über ihre Mehrwertsteuerpflicht aufgrund der im 4. Quartal 1998 erzielten Umsätze entschieden sei. Eine Sistierung des Beschwerdeverfahrens muss durch zureichende Gründe gerechtfertigt sein, andernfalls von einer mit dem Beschleunigungsgebot von Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) nicht zu vereinbarenden Rechtsverzögerung auszugehen (BGE 130 V 90, 95 E. 5) wäre. Eine Verfahrenssistierung fällt insbesondere dann in Betracht, wenn ein anderes Verfahren hängig ist, dessen Ausgang für das zu sistierende von präjudizieller Bedeutung ist (BGE 123 II 1, 3 E. 2b, BGE 122 II 211, 217 E. 3e). Wie in E. 1.3 gezeigt, ist die Frage, ob die Beschwerdeführerin im 4. Quartal 1998 steuerpflichtig sei, zwar Gegenstand eines separaten Verfahrens. Eine präjudizielle Bedeutung könnte jedoch höchstens umgekehrt bestehen – nämlich des vorliegenden für jenes Verfahren – , indem das vorliegende Verfahren bezüglich Mehrwertsteuerpflicht und Einlageentsteuerung für jenes Verfahren von Bedeutung sein könnte. Sollte nämlich das Gericht in casu zur Erkenntnis gelangen, dass die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig ist und entsprechend Vorsteuerabzüge zulassen, käme die Einlageentsteuerung in einer nachfolgenden Steuerperiode nur soweit in Betracht, als der Vorsteuerabzug nicht bereits gewährt wurde. Der Sistierungsantrag ist somit abzuweisen.

1.5 Das BVGer kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin 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.

2.1

2.1.1 Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Der für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich nach den vereinnahmten Entgelten für die der Mehrwertsteuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen sowie – im Rahmen des Eigenver-

brauchs nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV – nach dem Wert der Arbeiten an Bauwerken für Zwecke, die den Vorsteuerabzug ausschliessen (Art. 17 Abs. 5 MWSTV); von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze werden nicht berücksichtigt. Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV).

2.1.2 Die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV beginnt nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV). Wird die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Tätigkeit hingegen neu aufgenommen oder durch Geschäftsübernahme oder durch Eröffnung eines neuen Betriebszweiges erweitert, so beginnt die Mehrwertsteuerpflicht mit der Aufnahme der Tätigkeit, wenn zu erwarten ist, dass der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate Fr. 75'000.-- übersteigen wird (Art. 21 Abs. 2 MWSTV). Diese Regelung in Art. 21 Abs. 2 MWSTV orientiert sich in erster Linie am Überwälzbarkeitsprinzip, sieht sie doch vor, dass im Sinne einer Beurteilung ex ante auf den in den ersten zwölf Monaten erwarteten und nicht auf den in dieser Zeit tatsächlich erzielten – erst nachträglich genau bekannten – Umsatz abzustellen ist. Die SRK hat in konstanter Rechtsprechung festgehalten, dass diese Regelung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sei (vgl. Entscheide der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.76, E. 3b/bb; vom 7. November 2003, veröffentlicht in VPB 68.55, E. 2b/aa). Damit eine Unternehmung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 MWSTV mehrwertsteuerpflichtig wird, ist überdies in analoger Anwendung von Art. 21 Abs. 3 Satz 2 MWSTV erforderlich, dass das Überschreiten einer der beiden Betragsgrenzen von Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV, also Umsätze über Fr. 250'000.-- oder Steuerzahllast über Fr. 4'000.--, zu erwarten ist (Entscheid der SRK vom 7. November 2003, a.a.O., E. 2b/bb; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, a.a.O., E. 3b). Der Beginn der (obligatorischen) subjektiven Steuerpflicht hängt nach dem Wortlaut der anwendbaren Bestimmungen (Art. 17 Abs. 1, Art. 21 Abs. 1 MWSTV) somit grundsätzlich untrennbar vom Erreichen der massgeblichen Umsatzgrenzen ab, wobei diese Bedingung bereits im Vorjahr erfüllt worden sein muss (siehe auch Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Auflage, Bern 2003, Rz. 859; Gerhard Schafroth/Dominik Romang, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 3 zu Art. 21; Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 S. 399 f.; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 135, 180). Als Ausnahme hiervon beginnt im Anwendungsbereich von Art. 21 Abs. 2 MWSTV die obligatorische subjektive Steuerpflicht aller-

dings bereits mit der Aufnahme der Tätigkeit, wenn die begründete Erwartung besteht, dass der massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate erreicht werde.

2.2

2.2.1 Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen demjenigen, welcher nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV die gesetzlich festgelegte Mindestumsatzgrenze nicht erreicht oder nach Art. 19 Abs. 1 Bst. a und b MWSTV von der Steuerpflicht ausgenommen ist, gestatten, für die Mehrwertsteuerpflicht zu optieren (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV; so genannte subjektive Option). Die Verwaltungspraxis setzt für eine subjektive Option voraus, dass pro Jahr mehr als Fr. 40'000.-- Umsatz aus steuerbaren Lieferungen oder Dienstleistungen an Mehrwertsteuerpflichtige erzielt wird (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV, Rz. 682; Broschüre "Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer", Ausgabe vom August 1999 [zur MWSTV], Ziff. 5.2). Die SRK hat diese Praxis ebenfalls in konstanter Rechtsprechung als zulässig erachtet (Entscheid der SRK vom 6. August 2003, veröffentlicht in VPB 68.20, E. 2c; Entscheid der SRK vom 25. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.130, E. 2c/aa und bb.; vgl. auch Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-1411/2006 vom 18. Juni 2007, E. 4.1.2). Wer für die Mehrwertsteuerpflicht optieren will, hat bei der ESTV ein entsprechendes Gesuch einzureichen, welches von dieser geprüft und – sind die Voraussetzungen erfüllt – gutgeheissen werden muss (Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-1411/2006 vom 18. Juni 2007, E. 4.1.2; Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV, Rz. 678; Broschüre "Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer", Ausgabe vom August 1999 [zur MWSTV], Ziff. 5, Einleitung; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1125).

2.2.2 Hingegen kennt die MWSTV die Regelung von Art. 27 Abs. 2 MWSTG nicht (KLAUS A. VALLENDER, Freiwillige Steuerpflicht bei Aufnahme der Tätigkeit, in ASA 69 S. 490), welche eine neue Optionsmöglichkeit eingeführt hat, die keinerlei bereits erreichten Mindestumsatz vorsieht. Nach dieser Gesetzesnorm wird Unternehmen, welche eine Tätigkeit neu aufgenommen haben und die darauf ausgerichtet sind, spätestens innert fünf Jahren im Inland regelmässig steuerbare Jahresumsätze von mehr als Fr. 250'000.-- zu erzielen, ein Rechtsanspruch auf freiwillige Unterstellung unter die Mehrwertsteuer eingeräumt. Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt nach dieser Norm mit Aufnahme der Tätigkeit. Nach der MWSTV hingegen wird die freiwillige Steuerpflicht und damit der Vorsteuerabzug auf dem Bezug von Leistungen nicht bereits vom Zeitpunkt der Aufnahme von Vorbereitungs- und Gründungshandlungen zugelassen. Die SRK hat die Frage der Rechtmässigkeit dieser Regelung explizit offen gelassen (Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in VPB 63.76, E. 3b/bb).

2.3

2.3.1 Die Mehrwertsteuerpflicht endet am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Steuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten

wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 22 Bst. c MWSTV). Wenn die Mehrwertsteuerpflicht gemäss Art. 22 Bst. a und c MWSTV endet, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, die ESTV unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen (Art. 45 Abs. 2 MWSTV). Unterlässt es der Unternehmer, der die für die Steuerpflicht massgebliche Umsatzgrenze nicht mehr erreicht (Art. 22 Bst. c MWSTV), bei der Verwaltung schriftlich seine Streichung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu verlangen, wird angenommen, dass er für die Besteuerung optiert hat (Art. 45 Abs. 3 MWSTV). Falls sich der Betroffene bei der ESTV nicht rechtzeitig abmeldet, nimmt diese die Streichung aus dem Register erst auf das Ende der Steuerperiode vor, in welcher die Abmeldung erfolgte, nicht jedoch auf einen allfälligen früheren Zeitpunkt, in welchem die Voraussetzungen für das Ende der Mehrwertsteuerpflicht an sich erfüllt waren. Die Löschung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen erfolgt grundsätzlich nicht auf einen zurückliegenden Zeitpunkt (vgl. Broschüre "Steuerpflicht" zur MWSTV, Ziff. 4.4; Entscheid der SRK vom 9. März 2005, veröffentlicht in VPB 69.87, E. 3a/bb mit weiteren Hinweisen). Dies bedeutet den Fortbestand der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht (im Sinne einer Optierung) bis zum Ablauf der Steuerperiode, in welcher die Abmeldung erfolgt (vgl. jedoch auch den Entscheid der SRK vom 6. August 2003, veröffentlicht in VPB 68.20, E. 3b sowie E. 3.8 hiernach).

2.3.2 Art. 45 Abs. 3 MWSTV gilt ohne weiteres für Unternehmen, welche nachweisbar die von der Verwaltungspraxis aufgestellte Voraussetzung für eine Option von mehr als Fr. 40'000.-- jährlichen Umsatzes erfüllen (Entscheid der SRK vom 25. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.130, E. 2c/aa und E. 2c/bb). Nach der Rechtsprechung der SRK greift diese Fiktion jedoch auch unabhängig vom Erreichen der für die Option massgeblichen Umsatzgrenze von Fr. 40'000.--. Diesbezüglich sei zu unterscheiden zwischen der automatischen subjektiven Steuerpflicht im Sinne von Art. 45 Abs. 3 MWSTV und der nicht automatischen freiwilligen Steuerpflicht, bei welcher die Bedingung des Umsatzes von über Fr. 40'000.-- von Anfang an erfüllt und nachgewiesen sein muss. Wird jedoch das Nichterreichen der massgeblichen Umsatzlimiten der ESTV nicht rechtzeitig gemeldet, nimmt die ESTV die Streichung aus dem Register unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige mehr als Fr. 40'000.-- jährlichen Umsatzes erwirtschaftet, erst auf das Ende der Steuerperiode vor, in welcher die Abmeldung erfolgte (Entscheide der SRK vom 26. April 2006 [SRK 2004-205] E. 3b/bb, 4b sowie vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/039] E. 3b/aa). Gemäss publizierter Verwaltungspraxis der ESTV betreffend das MWSTG behält sich die ESTV jedoch eine rückwirkende Löschung vor, wenn die Umsatzgrenzen für die obligatorische Steuerpflicht nicht erreicht sind und auch die Voraussetzungen für die Option entfallen und sich der Steuerpflichtige nicht unverzüglich bei der ESTV abmeldet (siehe Spezialbroschüre "Steuerpflicht" zum MWSTG, Ziff. 6.4). Es ist davon auszugehen, dass "rückwirkend" in diesem Zusammenhang bedeutet, dass die Löschung auf den Beginn des Quartals erfolgt, für das der Steuerpflichtige der ESTV mit-

teilt, dass er den für die Steuerpflicht erforderlichen Umsatz nicht mehr erreicht bzw. die ESTV dies feststellt (Entscheid der SRK vom 26. April 2006 [SRK 2004-205] E. 3b/cc).

2.4

2.4.1 Verwendet ein Mehrwertsteuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Mehrwertsteuerabrechnung die ihm von anderen Mehrwertsteuerpflichtigen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV; Art. 38 Abs. 1 und 2 MWSTG). Grundvoraussetzung eines Anspruchs auf Vorsteuerabzug ist die subjektive Steuerpflicht, sei es von Gesetzes wegen (Art. 17 ff. MWSTV) oder aufgrund freiwilliger Unterstellung (Art. 20 MWSTV). Vorsteuerabzugsberechtigt sind nur diejenigen Unternehmen, die der Mehrwertsteuerpflicht unterstehen und als solche registriert sind (BGE 123 II 295, 303, E. 6a; Urteil des Bundesgerichts 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 4.2; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1080; Urs Behnisch, mwst.com, a.a.O., Rz. 16 zu Vorbem. zu Art. 38 ff.; Heinz Keller, Vorsteuerabzug, ASA 63 425 und 427).

2.4.2 Waren die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs beim Empfang der Lieferung oder bei der Einfuhr nicht gegeben, treten sie jedoch später ein, so kann im Rahmen von Art. 33 Abs. 1 MWSTV der Vorsteuerabzug in der Abrechnung über die Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind. Nach dem MWSTG werden einerseits die Bestimmungen über die Einlageentsteuerung selber erweitert – die Regelung über die Einlageentsteuerung nach Art. 33 MWSTV insoweit enger als nach Art. 42 MWSTG, als nur bezogene Gegenstände und nicht auch bezogene Dienstleistungen entsteuert werden können – und andererseits durch die in E. 2.2.2 erwähnte neue Optionsmöglichkeit ergänzt. Indem ein Unternehmen seine freiwillige Unterstellung bereits in der Aufbau- und Investitionsphase beantragen und somit bezahlte Vorsteuern geltend machen kann, werden Zinsverluste vermieden, die sich bei der aufgeschobenen Rückzahlung von Vorsteuerguthaben ergeben würden (vgl. dazu Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative "Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], BBl 1996 V 763 und 779; Entscheid des Bundesverwaltungsgerichtes A-1534/2006 vom 9. Mai 2007, E. 4.1.1.; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1116; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, Art. 27 Rz. 4).

2.5 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV bzw. Art. 46 f. MWSTG; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet nach konstanter Rechtsprechung und Lehre, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze trägt (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 727 ff., E. 1; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83,

E. 2 mit weiteren Hinweisen). Derjenige, welcher aufgrund der Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung steuerpflichtig wird, hat sich unaufgefordert innert 30 Tagen nach Beginn seiner Mehrwertsteuerpflicht schriftlich bei der ESTV anzumelden (Art. 45 Abs. 1 MWSTV; Art. 56 Abs. 1 MWSTG). Ferner hat der Mehrwertsteuerpflichtige selber und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern (Art. 37 f. MWSTV bzw. Art. 46 f. MWSTG). Die ESTV ermittelt nur dann anstelle des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 994 ff.). Der Mehrwertsteuerpflichtige hat selber festzustellen, ob bei ihm die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt sind und er ist alleine für die richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, E. 3.4.3.2 f., veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 58/2003 S. 797).

2.6 Der für den Bereich des öffentlichen Rechts nunmehr in Art. 9 BV verankerte und früher aus Art. 4 der (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) abgeleitete Grundsatz des Vertrauensschutzes bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (BGE 129 I 161,170 E. 4.1, 126 II 377, 387 E. 3a, ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 622 ff., insbesondere Rz. 668 ff.; PIERRE MOOR, Droit administratif, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 428 ff.). Zunächst einmal bedarf jedoch der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 631). Es müssen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend wenn:

- die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat;
- wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte;
- wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte;
- wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und
- wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat.

Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Be-

rufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 129 I 161, 170 E. 4.1; Urteil des Bundesgerichts 2A.256/2003 vom 8. Januar 2004 E. 5.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 626 ff.; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2). Staatliches Unterlassen kann bei alledem nur in absolut seltenen Ausnahmefällen eine hinreichende Vertrauensgrundlage darstellen (BEATRICE WEBER-DÜRLER, Neuere Entwicklungen des Vertrauensschutzes, in Zentralblatt für Schweizerisches Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2002 S. 301 f.).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts, die allerdings in der Lehre bei weitem nicht auf einhellige Zustimmung stösst, geht im Steuerrecht – im Hinblick auf die Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip hier zukommt – der Vertrauensschutz weniger weit als in anderen Rechtsgebieten. Eine vom Gesetz abweichende Behandlung von Steuerpflichtigen fällt nur dann in Betracht, wenn die genannten Voraussetzungen klar und eindeutig erfüllt sind; hierbei ist ein strenger Massstab anzulegen (BGE 131 II 627, 637 E. 6.1; BGE 118 Ib 312, 316 E. 3b; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 28; contra: Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 13. Dezember 1994, veröffentlicht in VPB 60.16 E. 3c/bb; MOOR, a.a.O., S. 429; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 3. Auflage, Basel 2007, § 3 Rz. 68 ff.; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2. Auflage, Lausanne 1998, S. 95; XAVIER OBERSON/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, La jurisprudence du Tribunal Fédéral rendue en 2004 en matière de TVA, in ASA 75 S. 49).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin in den fraglichen Steuerperioden die nachfolgenden steuerpflichtigen Umsätze erzielt und folgende Vorsteuerabzüge geltend gemacht:

Quartal	steuerpflichtiger Umsatz (ohne ausgenommene Umsätze)	geltend gemachte Vorsteuer
3/1995	0.00	2'389.02
4/1995	0.00	421.82
1/1996	0.00	7'731.60
2/1996	0.00	2'259.43
3/1996	0.00	592.65
4/1996	0.00	3'758.65
1/1997	0.00	3'873.85
2/1997	0.00	24'722.78
3/1997	0.00	47'046.37
4/1997	0.00	15'747.49
1/1998	0.00	61'570.35

3.2 Aus diesen Zahlen ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin im fraglichen Zeitraum den erforderlichen Umsatz von Fr. 75'000.-- nicht erreicht hat, da

sie gar keine steuerbaren Umsätze erzielte. Die einzigen Umsätze, welche sie auswies, waren von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze nach Art. 14 Ziff. 15 MWSTV, welche für die Ermittlung des massgebenden Umsatzes nicht berücksichtigt werden (E. 2.1.1). Auch behaupten weder die Beschwerdeführerin noch die ESTV, dass Umsätze in diesem Ausmass bei Aufnahme der Tätigkeit zu erwarten gewesen wären. Die Beschwerdeführerin war am 1. Juli 1995 somit, wie die Verwaltung zu Recht festhält, nicht obligatorisch mehrwertsteuerpflichtig, und zwar weder nach Art. 21 Abs. 1 noch Abs. 2 MWSTV (E. 2.1.2). Aufgrund der eingereichten Unterlagen und der Ausführungen der ESTV steht – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – zweifelsfrei fest, dass die Eintragung der Beschwerdeführerin im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu Unrecht vorgenommen wurde. Dieser Umstand war auf einen Irrtum zurückzuführen, da die ESTV die von der Beschwerdeführerin als Unkosten genannten Beträge als Umsatzbeträge verstand.

3.3 Festzuhalten ist weiter, dass die Beschwerdeführerin, als sie im Jahre 1995 den Fragebogen über die Mehrwertsteuerpflicht bei der Verwaltung eingereicht hat, die Voraussetzungen zur freiwilligen Unterstellung nach Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV nicht erfüllt hat, weil sie den von der Praxis festgelegten Mindestumsatz von Fr. 40'000.-- nicht erbrachte; sie erzielte in den hier zur Diskussion stehendenden Abrechnungsperioden, wie vorstehend in E. 3.1 gezeigt, gar keinen Umsatz. Zudem hat die Beschwerdeführerin auf dem Fragebogen zur Mehrwertsteuerpflicht eindeutig erklärt, dass sie keine freiwillige Unterstellung beantrage. In doppelter Hinsicht kann die Beschwerdeführerin demnach aus dem Entscheid der SRK vom 4. November 2005, veröffentlicht in VPB 70.40. E. 6a/aa, nichts zu ihren Gunsten ableiten: Die SRK hat dort in einem Fall, in welchem die Mehrwertsteuerpflichtige zwar auf dem Formular Steuerpflicht angezeichnet hatte, dass sie die freiwillige Steuerpflicht beantrage, aber nie ein Optionsgesuch eingereicht hatte, entschieden, dass die Steuerpflichtige so behandelt werde, als hätte sie ein entsprechendes Gesuch gestellt. Entscheidend war dort, dass die subjektive Unterstellung eindeutig gewünscht worden war und die Voraussetzungen für eine Option erfüllt waren. Auch im Entscheid A-1411/2006 des BVGer vom 14. Mai 2007 (E. 4.2.3) hatte die Mehrwertsteuerpflichtige ein Optionsgesuch gestellt. Sie war dann zwar rückwirkend der obligatorischen Mehrwertsteuerpflicht unterstellt worden, wobei sich nachträglich herausstellte, dass sie die dazu erforderlichen Voraussetzungen nicht erfüllt hatte. Das BVGer hat entschieden, dass, weil die Mehrwertsteuerpflichtige auf den gleichen Zeitpunkt, auf den fälschlicherweise die objektive Unterstellung erfolgt war, ein Optionsgesuch nach Art. 20 Abs. 1 Bst. b MWSTV gestellt hatte, nun rückwirkend die freiwillige Unterstellung erfolgen müsse, wobei auch hier die Voraussetzungen für eine subjektive Unterstellung erfüllt waren. Dieser Entscheid hilft der Beschwerdeführerin ebenfalls nicht weiter, weil sie ja sowohl ausdrücklich keine subjektive Unterstellung gewünscht als auch die Voraussetzungen dazu nicht erfüllt hat.

3.4

3.4.1 In E. 2.2.2 wurde darauf hingewiesen, dass die MWSTV die Optionsmöglichkeit nach Art. 27 Abs. 2 MWSTG nicht kannte. Es gilt somit zu prüfen, ob, wie dies die Beschwerdeführerin behauptet, das Fehlen einer solchen Regelung verfassungswidrig sei und, gegebenenfalls, wie eine solche Lücke gefüllt werden müsste.

3.4.2 Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) bzw. auf den (mittlerweile aufgehobenen) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar. Es ist deshalb zu beachten, dass der Richter den dem Verordnungsgeber übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern darf. Er hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung zu beschränken. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Richter nicht korrigiert werden. Einschreiten darf dieser nur, wenn der Verordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat (BGE 125 II 326, 331 E. 3a, 123 II 295, 299 E. 3a; Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006 vom 11. Juni 2007, E. 4.4.2).

3.4.3 Gemäss Art. 41ter Abs. 1 Bst. a aBV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Nach Absatz 3 kann die Steuer "in der Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf den Einfuhren erhoben werden." Die Ausführung ist Sache der Bundesgesetzgebung (Abs. 6). Art. 8 Abs. 1 ÜB-aBV beauftragt den Bundesrat, in Abweichung von Art. 41ter Abs. 6 aBV die Ausführungsbestimmungen zur Umsatzsteuer nach Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 aBV, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten, zu erlassen. Art. 8 Abs. 2 ÜB-aBV enthält sodann die weiteren Grundsätze, welche der Bundesrat für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat, wobei hier Bst. d letzter Absatz und Bst. h interessieren:

Bst. d: "Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht mit Anspruch auf Vorsteuerabzug zugelassen werden".

Bst. h: "Der Steuerpflichtige schuldet die Steuer auf seinem steuerbaren Umsatz; verwendet er die ihm gelieferten Gegenstände und die ihm erbrachten Dienstleistungen für steuerbare Umsätze im In- oder Ausland, so kann er in seiner Steuerabrechnung von der von ihm geschuldeten Steuer als Vorsteuer abziehen: 1. die von anderen Steuerpflichtigen auf ihn überwälzte und 2. die auf der Einfuhr von Gegenständen oder auf dem Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland entrichtete Steuer; 3. 1,9 Prozent des Preises der Urprodukte, die er von nicht steuerpflichtigen Unternehmen nach Buchstabe d Ziffer 3 bezogen hat. Für Aus-

gaben, die keinen geschäftlichen Charakter haben, besteht kein Vorsteuerabzugsrecht."

3.4.4

3.4.4.1 Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Konsum- bzw. Verbrauchsteuer sind übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (MARKUS REICH, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/95, S. 330; CAMENZIND/HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 22 Rz. 6; DANIEL RIEDO, a.a.O., S. 13, 25 ff.; BGE 125 II 326, 333 f. E. 6a; 123 II 299, 301 f. E. 5). Hierbei handelt es sich nach der Rechtsprechung der SRK um jene Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 41ter aBV (vgl. Art. 130 BV) zugrunde zu legen sind (entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 50 ff.; vgl. auch BGE 123 II 299, 301 f. E. 5a f.). Einer verfassungskonformen (Art. 41ter aBV bzw. Art. 130 Abs. 1 BV) Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung der SRK auch allfällige Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts (ausführlich: entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 52 f.; vgl. BGE 124 II 193, 203 f. E. 6a).

3.4.4.2 Ein Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer muss unter anderem nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen auf die Wettbewerbsverhältnisse neutral sein und das Gleichbehandlungsgebot beachten. Dieses Erfordernis, den Endkonsum allgemein zu erfassen und sämtliche Lieferungen und Dienstleistungen zu besteuern, folgt sowohl aus dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung als auch aus jenem der Wettbewerbs- bzw. der Steuerneutralität (vgl. BGE 125 II 326, 333 f. E. 6a; 124 II 193, 211 E. 8a; 123 II 295, 301 f. E. 5b; RIEDO, a.a.O., S. 28 ff., 50; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 17 f., 23). Ein solches, absolut umfassendes Verbrauchssteuersystem findet sich jedoch kaum in einem Land (BGE 123 II 295, 301 f. E. 5a und b). Insbesondere statuiert bereits der Verfassungsgeber in Art. 8 Abs. 2 Bst. b ÜB-aBV eine ganze Reihe von Steuerausnahmen.

3.4.4.3 Soll die Mehrwertsteuer den Endverbrauch belasten, muss der Steuerpflichtige zudem die Vorsteuern ausnahmslos abziehen können. Das Vorsteuerabzugsrecht beschränkt sich deshalb nicht auf den Einkauf von Handelswaren und Werkstoffen, es darf vielmehr auch beim Bezug von Investitions- und Anlagegütern sowie Betriebsmitteln ausgeübt werden. Damit wird die Steuerkumulation, die sogenannte "taxe occulte" weitgehend vermieden. Auch dieser Grundsatz wird jedoch bereits auf Verfassungsebene nicht konsequent durchgezogen (BGE 124 II 193, 211, E. 8a). So ist insbesondere der Abzug der Vorsteuer ausgeschlossen für Gegenstände und Dienstleistungen, die für nicht steuerbare Umsätze des Unternehmens

(vgl. besonders Art. 8 Abs. 2 Bst. b ÜB-aBV, Art. 14 MWSTV) oder für private Zwecke verwendet werden. Auf diesen Gesichtspunkt wurde bereits bei den vorbereitenden Arbeiten zu den Verfassungsartikeln hingewiesen (Amtl. Bull. N 1993 330 f., 338 f.). Er muss auch bei der Auslegung von Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 und Art. 8 Abs. 2 Bst. d und h ÜB-aBV beachtet werden. Einen Anspruch auf Vorsteuerabzug haben zudem nur diejenigen Unternehmen, die der Mehrwertsteuerpflicht unterstehen und als solche registriert sind. Das folgt klar aus dem Wortlaut von Art. 8 Abs. 2 Bst. h ÜB-aBV ("Der Steuerpflichtige ...") und entspricht dem System der Mehrwertsteuer als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (BGE 123 II 295, 303 E. 6a; vgl. dazu KELLER, a.a.O., ASA 63 S. 424 ff.). Die Beseitigung der taxe occulte ist kein anderen Grundprinzipien übergeordneter Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts (BGE 123 II 433, 451, E. 10).

3.4.4.4 Es gilt ferner, den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit der Mehrwertsteuer zu beachten, der für den Verfassungsgeber ein massgebender Grund für die Festsetzung der Umsatzlimite und die Beschränkung der Optionsmöglichkeiten gewesen ist. Die Zahl der Mehrwertsteuerpflichtigen sollte im Interesse der Erhebungswirtschaftlichkeit so gering als möglich gehalten werden (Amtl. Bull. NR 1993, S. 334). So ging es dem Parlament darum, den Kreis der Mehrwertsteuerpflichtigen nicht zulasten der Erhebungswirtschaftlichkeit zu gross werden zu lassen unter Inkaufnahme, dass der Wettbewerbsneutralität nicht in jedem Fall zum Durchbruch verholfen werden kann (vgl. DIETER METZGER, Erhebungswirtschaftlichkeit und Wettbewerbsneutralität bei der Umsatzsteuer, ASA 63 351).

3.4.4.5 Nach dem Prinzip der Gleichmässigkeit der Besteuerung müssen Personen in gleichartigen Situationen gleich behandelt werden, währenddem unterschiedliche Situationen zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung führen müssen (BGE 126 I 76, 78 E. 2a, 128 I 240, 243 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen; OBERSON, in: mwst.com, Rz. 41 zu Art. 1 MWSTG). Dabei hat das Bundesgericht erkannt, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nicht erreichbar ist und deshalb eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts unausweichlich und zulässig ist (BGE 131 II 271, 286 E. 7.2.4; 128 I 240, 243 E.2.3; 125 I 65 E. 3c S. 68 mit Hinweisen).

3.4.5

3.4.5.1 Bei der Prüfung der Tragweite von Art. 8 Abs. 2 Bst. d letzter Absatz ÜB-aBV (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 6. August 2003, veröffentlicht in VPB 68.20, E. 2c/bb), hat die SRK betont, dass Art. 8 Abs. 2 Bst. d in fine ÜB-aBV dem Bundesrat mittels "Kann-Vorschrift" die Kompetenz verleiht, zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität die freiwillige Versteuerung der genannten Umsätze mit Anspruch auf Vorsteuerabzug zuzulassen. Es könne jedoch nicht Absicht des Parlamentes gewesen sein, mit dieser Bestimmung den Verordnungsgeber zu veranlassen, mittels subjektiver Option jeglicher Beeinträchtigung der Wettbewerbsneutralität entgegenzuwirken, denn sonst hätte es weder eine "Kann"-Vorschrift erlassen noch

die Umsatzgrenze von Fr. 75'000.-- eingeführt. Demnach lege der Verfassungsgeber die Entscheidung über die Frage, in welchem Umfang die durch ihn mittelbar hervorgerufenen Wettbewerbsverzerrungen mittels subjektiver Option zu beseitigen sind, in die Hände des Verordnungsgebers. Dessen Entscheidungsspielraum sei nach dem Gesagten als sehr weit zu bezeichnen. Der Bundesrat könne – aber müsse nicht – die Wettbewerbsneutralität wieder herstellen (Entscheid der SRK vom 6. August 2003. veröffentlicht in VPB 68.20, E. 2c/bb und cc). Diese Überlegungen gelten für das Bundesverwaltungsgericht auch im vorliegenden Verfahren. Auch es darf die vom Bundesrat getroffene Optionsregelung, die sich im Rahmen des diesem zustehenden Ermessens liegt, nicht durch eine eigene Vorschrift schmälern (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Oktober 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 2/98, S. 51 ff., E. 3, betreffend objektive Option). Das Gericht muss sich auf die Prüfung beschränken, ob das Fehlen einer Art. 27 Abs. 2 MWSTG entsprechenden Regelung verfassungsmässig ist und nicht offensichtlich aus dem Rahmen der dem Bundesrat delegierten Kompetenz fällt (BGE 123 II 295, 298f. E. 3).

3.4.5.2 Nicht zu bestreiten ist, dass der Umstand, dass die Beschwerdeführerin die auf den Anfangsinvestitionen lastende Vorsteuer endgültig tragen muss, weil sie nicht für die Mehrwertsteuer optieren kann, während ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen den Vorsteuerabzug geltend machen könnte, zu Wettbewerbsverzerrungen führt, indem nicht mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen sowohl der aus den Vorsteueren resultierenden Kapitalbindung als auch dem Zinsverlust ausgesetzt sind, während ihre mehrwertsteuerpflichtigen Mitbewerber dies nicht sind. Die vorliegend zu beurteilende Konstellation ist jedoch nicht der einzige Fall, in welchem die MWSTV eine solche Wettbewerbsverzerrung kennt. Eine solche besteht auch zwischen Unternehmen, welche die Umsatzgrenze von Fr. 75'000.-- nicht erreichen und solchen, welche diese erreichen, indem Art. 8 Abs. 2 Bst. d Ziff. 1 ÜB-aBV anordnet, die obligatorische Mehrwertsteuerpflicht erfordere eine Umsatz von jährlich Fr. 75'000.--. Daraus ergibt sich, dass der Verfassungsgeber Wettbewerbsverzerrungen bis zu einem Umsatz von Fr. 75'000.-- toleriert (vgl. dazu Entscheid der SRK vom 6. August 2003, veröffentlicht in VPB 68.20 E. 2c/bb). Die SRK hat sich im zitierten Entscheid auch mit der Frage befasst, ob die von der Verwaltungspraxis für die subjektive Option nach Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV aufgestellte Umsatzgrenze von Fr. 40'000.-- verfassungskonform sei und hat dies bejaht (E. 2c/cc). Bundesrat und ESTV haben damit den Bereich der Wettbewerbsverzerrung entscheidend eingeschränkt. Weiter muss, wie die Verwaltung zu Recht ausführt, auch berücksichtigt werden, dass die Beschwerdeführerin, sobald sie aufgrund von erzielten steuerbaren Umsätzen mehrwertsteuerpflichtig werden wird, aufgrund der Einlageentsteuerung weitere Vorsteuerabzüge geltend machen kann und insoweit die Wettbewerbsverzerrung zusätzlich eingeschränkt wird.

Berücksichtigt man zudem, dass die Verwaltung aufgrund der einschlägigen Verfassungsbestimmung die Wettbewerbsneutralität wahren "kann" und nicht "muss", kann es nicht Aufgabe des BVGer sein, diese Limiten

weiter herabzusetzen. Denn dies wäre das Resultat, falls das Gericht entscheiden würde, dass der Beschwerdeführerin die Möglichkeit zugestanden werden muss, Vorsteuerabzüge zu tätigen, selbst wenn sie gar keine steuerbaren Umsätze erzielt hat. Mit einer solchen Feststellung würde nämlich diese Limite, welche der Verfassungsgeber auf Fr. 75'000.-- und die ESTV auf Fr. 40'000 reduziert hat, auf Fr. 0.-- festgesetzt. Das BVGer würde jedoch mit einem solchen Entscheid in das weite Ermessen eingreifen, das der Verfassungsgeber dem Verordnungsgeber übertragen hat. Es ist somit nicht zu beanstanden, dass der Verordnungsgeber dieses Ermessen in dem Sinne ausgeübt hat, auf eine Art. 27 Abs. 2 MWSTG entsprechende Regelung zu verzichten. Indem die Regelung innerhalb des Ermessensspielraums des Verordnungsgebers liegt, kann sich die Beschwerdeführerin nicht darauf berufen, das Fehlen einer solchen Regelung verletze das Prinzip der Wettbewerbsneutralität.

3.4.5.3 Keine Rolle kann für die Beurteilung der Verfassungsmässigkeit des Fehlens der fraglichen Regelung die Überlegung spielen, dass der nicht mehrwertsteuerpflichtige Erbringer einer Leistung zwar keine Mehrwertsteuer abliefern muss, dass aber sein Umsatz dennoch wirtschaftlich mit Mehrwertsteuer belastet bleibt, wenn er – was die Regel ist – zur Erbringung seiner Ausgangsleistungen steuerbelastete Eingangsleistungen in Anspruch nimmt, weil sein Vorsteuerabzugsverbot (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV e contrario) bewirkt, dass die auf den Eingangsleistungen lastende Mehrwertsteuer zum Kostenfaktor wird. Der Beschwerdeführer hat nämlich in den fraglichen Steuerperioden gar keinen steuerbaren Umsatz erzielt, so dass er sich auch nicht darauf berufen kann, er habe die Mehrwertsteuer nicht überwälzen können. Damit wird auch das Prinzip der Überwälzbarkeit nicht verletzt. Die gleiche Überlegung gilt in Bezug auf die Anforderung, dass nach dem Willen des Gesetzgebers der Endverbraucher die Mehrwertsteuer tragen soll. Bezüglich der hier zur Diskussion stehenden Transaktionen gibt es keinen – privaten – Endverbraucher, vielmehr stellt die Beschwerdeführerin die Endverbraucherin dar.

3.4.5.4 Zudem ist festzuhalten, dass die Regelung im Interesse der Erhebungswirtschaftlichkeit liegt (E. 3.4.4.4), in dem sie die Zahl der Mehrwertsteuerpflichtigen tief hält. Dieses Prinzip steht bekanntlich in einer gewissen Antinomie zur Wettbewerbsneutralität (BBl 1996 V 726; Oberson, mwst.com, a.a.O., Rz. 34 zu Art. 1), wobei die Prinzipien gegen einander anzuwägen sind, es jedoch im vorliegenden Fall im – weiten – Ermessen des Verordnungsgebers steht, welchem Prinzip er mehr Gewicht einräumen will.

3.4.5.5 Das Fehlen einer Art. 27 Abs. 2 MWSTG entsprechenden Regelung ist mit dem Gleichbehandlungsprinzip (E. 3.4.4.5) vereinbar, insofern als alle Unternehmen in der Startup-Phase gleich behandelt und auf die Einlageentsteuerung im Zeitpunkt verwiesen werden, in welchem der für die subjektive Option minimale steuerbare Umsatz erreicht wird (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV) bzw. zu erwarten ist, dass innerhalb der nächsten zwölf Monate der Umsatz Fr. 75'000.-- übersteigen wird (Art. 21 Abs. 2 MWSTV). Ungleich behandelt werden jedoch diejenigen Unternehmen, welche in der Startup-Phase entweder einen Umsatz von Fr. 40'000.-- er-

reichen oder in den nächsten zwölf Monaten erreichen werden gegenüber denjenigen, welche diese Umsatzzahlen nicht erreichen. Solche Unternehmen befinden sich jedoch nicht in einer gleichartigen Situation im Sinne der Rechtsprechung zum Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung, insbesondere auch deshalb nicht, weil sich der Verfassungsgeber dafür entschieden hat, die Vorsteuerabzugsberechtigung an die Mehrwertsteuerpflicht anzuknüpfen (dazu E. 2.4.1) und diese wiederum von den erzielten steuerbaren Umsätzen abhängig ist. Damit ist eine unterschiedliche Behandlung zulässig.

3.4.5.6 Schliesslich übernimmt das Bundesverwaltungsgericht die Überlegung der SRK, dass aus rechtsstaatlichen Gründen mit der Einräumung von Optionsmöglichkeiten eine gewisse Zurückhaltung geboten ist. Denn mit ihr entscheidet der Leistungserbringer – was eigentlich Aufgabe des Gesetzgebers wäre – mittelbar über die Höhe der Endbelastung von Umsätzen. Er bestimmt durch seine Wahl, zu optieren oder nicht zu optieren, über die Wettbewerbsverhältnisse zwischen sich und konkurrierenden Mitanbietern. Nimmt nicht jeder Erbringer von vergleichbaren Umsätzen im nämlichen Jahresumfang das subjektive Optionsrecht in Anspruch, entstehen neuerliche Wettbewerbsverzerrungen. Denn die beschriebenen nachteiligen Folgen werden nur für die Beteiligten jener Umsatzkette beseitigt, in welcher die Leistungserbringer optiert haben (ausführlich: Daniel Riedo, Option – eine kritische Würdigung, in ASA 69 475 ff., insbesondere 485).

3.4.5.7 Nicht massgebend ist für das schweizerische Mehrwertsteuerrecht in diesem Zusammenhang die europäische Rechtsprechung, wonach ein Vorsteuerabzugsrecht bereits im Zeitpunkt entstehen könne, in dem die ersten Investitionsausgaben für eine beabsichtigte mehrwertsteuerlich relevante wirtschaftliche Tätigkeit (vorbereitende Tätigkeiten) unternommen werden. Der Unternehmer brauche die Aufnahme des tatsächlichen Betriebs nicht abzuwarten. Abgesehen von Fällen des Betrugs oder Missbrauchs (Vorspiegelung der Absicht der Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit) bleibe das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug bestehen, selbst wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu steuerbaren Umsätzen geführt hat (Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften [EuGH] vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95, Ghent Coal, Rz. 16-24; Urteil des EuGH vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schlossstrasse, Rz. 36, 40, 42; weitere Hinweise bei Baumgartner, mwst.com, a.a.O., Rz. 44 zu Art. 38; Klaus A. Vallender, Freiwillige Steuerpflicht bei Aufnahme der Tätigkeit, in ASA 69 S. 502 ff.). Aufgrund der Feststellungen des Bundesgerichts, wonach die Vorsteuerabzugsberechtigung bedingt, dass zur Eingangsleistung konnexe steuerbare Ausgangsleistungen resultierten, kann diese Rechtsprechung des EuGH für das schweizerische Recht nicht herangezogen werden (vgl. Entscheid der SRK vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030], E. 2d/bb).

3.4.6 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Fehlen einer Art. 27 Abs. 2 MWSTG entsprechenden Regelung im Anwendungsbereich der MWSTV nicht verfassungswidrig ist und sich die Beschwerdeführerin deshalb nicht

mit Erfolg darauf berufen kann, sie hätte trotz fehlender steuerbarer Ausgangsumsätze für die Mehrwertsteuer optieren können müssen.

Anzumerken bleibt, dass selbst wenn das BVGer zur Auffassung gelangt wäre, die fragliche Regelung für verfassungswidrig zu erklären, dies der Beschwerdeführerin aus den nachfolgenden Gründen wohl auch nicht geholfen hätte. Das BVGer hätte sich dann mit der Frage auseinander zu setzen gehabt, wie denn eine solche Regelung aussehen müsste, die Startup-Unternehmen ermöglicht, die Vorsteuer auf den Anfangsinvestitionen zurück zu verlangen. Dabei hätte es sich wohl von der vom Gesetzgeber im MWSTG gewählten Lösung leiten lassen, nämlich dass diejenigen Unternehmen für die Mehrwertsteuerpflicht optieren können, welche darauf ausgerichtet sind, spätestens innert fünf Jahren im Inland regelmässig steuerbare Jahresumsätze von mehr als Fr. 250'000.-- zu erzielen. Mittels einer derartigen Lückenfüllung hätte das BVGer nämlich das weite Ermessen des Verordnungsgebers beachtet. Aufgrund dieser Regelung hätte die Beschwerdeführerin im Sommer 1995 trotzdem nicht für die subjektive Steuerpflicht optieren können, hat sie doch nach den im Einspracheentscheid aufgeführten Zahlen erstmals im Jahr 2002 einen Umsatz erzielt, der diese Grössenordnung erreichte.

3.5

3.5.1 Die Beschwerdeführerin beruft sich zur Begründung ihrer Mehrwertsteuerpflicht auch auf Art. 45 Abs. 3 MWSTV und führt aus, der Umstand, dass sie die Umsatzgrenze nicht erreiche, führe aufgrund dieser Bestimmung zu einer freiwilligen Registrierung. Im angefochtenen Einspracheentscheid stellt sich die ESTV auf den Standpunkt, diese Bestimmung gelte nur für ursprünglich mehrwertsteuerpflichtige Betriebe.

3.5.2 Das BVGer pflichtet der ESTV bei, dass Art. 45 Abs. 3 MWSTV im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist. Die Beschwerdeführerin hat, wie in E. 3.2 und 3.3 festgehalten, nie die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt, weder für die obligatorische Steuerpflicht noch für die Option nach Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV. Art. 45 Abs. 3 MWSTV spricht sich nur über die Konsequenzen davon aus, dass bei einem Mehrwertsteuerpflichtigen, das heisst bei einer Person, welche diese Voraussetzungen erfüllte, diese nachträglich wegfallen, bzw. die Prognose nach Art. 21 Abs. 2 MWSTV sich nachträglich als falsch herausstellt. Nur dann wird die mangelnde Abmeldung wie eine Option für die Mehrwertsteuerpflicht behandelt oder genauer, dann fingiert die Verordnung, dass sich der Mehrwertsteuerpflichtige freiwillig – weiterhin – der Mehrwertsteuerpflicht unterstelle (SCHAFROTH/ROMANG, mwst.com, a.a.O., Rz. 12 zu Art. 56). Art. 45 Abs. 3 MWSTV kann somit nicht zur Begründung der Mehrwertsteuerpflicht eines nicht oder noch nicht Mehrwertsteuerpflichtigen führen.

3.6 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin im Sommer 1995 weder die Voraussetzungen für die objektive noch jene für die subjektive Steuerpflicht erfüllt hat.

3.7 Es bleibt zu prüfen, ob sich die Beschwerdeführerin zur Begründung ihrer

Mehrwertsteuerpflicht auf den Gutglaubensschutz berufen kann (dazu E. 2.6).

3.7.1 Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass mit der Tatsache, dass ihr die ESTV in Kenntnis der fehlenden Umsätze die Vorsteuern zurückerstattet habe, die Gesellschaft als Mehrwertsteuerpflichtige akzeptiert habe. Im Vertrauen darauf habe die Beschwerdeführerin ihre Dispositionen getroffen und weiterhin vorsteuerbelastete Leistungen bezogen, ohne steuerbare Umsätze zu erzielen. Wäre sie bereits nach der Einreichung ihrer ersten Quartalsabrechnung auf diesen Umstand aufmerksam gemacht worden, dass sie vor der Erzielung steuerbarer Umsätze keine Vorsteuern geltend machen kann, hätte sie ihre Geschäftstätigkeit entsprechend umgestaltet und neben ihrer Entwicklungstätigkeit mit steuerbaren Leistungen die Umsatzlimite überschritten. Dies sei damals leicht möglich gewesen, jedoch rückwirkend selbstverständlich ausgeschlossen. In ihrer Replik ergänzt sie, dass behördliches Handeln – in casu die Rückerstattung der Vorsteuern – noch viel geeigneter sei, eine Vertrauensbasis zu bilden, als eine behördliche Auskunft. Sie hätte beispielsweise die Ingenieure der ... selber anstellen können und sich von der ausländischen Muttergesellschaft laufend entschädigen lassen, statt erst bei der Auswertung Lizenzeinnahmen zu erzielen. Man hätte die Entwicklung auch ganz in das Ausland transferieren können.

3.7.2 Die ESTV weist in der Vernehmlassung darauf hin, dass es nicht glaubhaft sei, wenn die Beschwerdeführerin auf der einen Seite behaupte, die Mehrwertsteuerabrechnungen mangels Umsatz nur gezwungenermassen eingereicht zu haben und andererseits aber im Vertrauen darauf nicht mehr rückgängig zu machende Dispositionen getroffen haben will. Zudem sei es unwahrscheinlich, dass es der Gesellschaft gelungen wäre, weitere steuerbare Umsätze zu erzielen, da sie auch in der Zeit nach der Löschung, das heisst in den Jahren 1999 und 2000 keine solchen ausgewiesen habe. In der Duplik ergänzt sie sinngemäss, dass die Ausführungen über die Änderung der Betriebsorganisation der Beschwerdeführerin rein spekulativen Charakter hätten.

3.7.3 Untersucht man die vorliegende Situation aufgrund der dargelegten Kriterien (vgl. E. 2.6) ergibt sich folgendes. Indem sie die Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen vornahm, die Mehrwertsteuerabrechnungen entgegennahm, die EA Nr. ... vom 3. Juni 1996 ausstellte und die Vorsteuern zurückerstattete, hat die Verwaltung zweifelsohne in einer konkreten Situation mit Bezug auf eine bestimmte Person, nämlich die Beschwerdeführerin gehandelt. Nicht bestritten werden kann ferner, dass die ESTV die für die Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zuständige Behörde war. Fraglich ist jedoch bereits die Erfüllung des nächsten Kriterium, nämlich die Frage, ob nicht die Beschwerdeführerin die Unrichtigkeit der Auskunft hätte erkennen können. Man muss sogar davon ausgehen, dass die Gesellschaft, wie die ESTV richtig festhält, nicht nur die Unrichtigkeit hätte erkennen können, sondern diese auch erkannt hat. Sie hat ja sowohl im ergänzenden Fragebogen vom Juni 1995 als auch im Schreiben vom 17. Juni 1996, mit dem sie sich

gegen die EA Nr. ... wehrte, ausgeführt, dass sie keinerlei Einnahmen erziele. Dies zeigt ihre Kenntnis über den Umstand, dass die Mehrwertsteuerpflicht davon abhängig ist, dass "Einnahmen" – mithin steuerbare Umsätze – erzielt werden. Sie kann sich nicht darauf berufen, dass das nachfolgende Verhalten der ESTV, das heisst die Entgegennahme der Mehrwertsteuerabrechnungen und die jeweiligen Rückzahlungen der Vorsteuerbeträge, diese Kenntnis quasi geheilt habe. In der Folge hat sich die Beschwerdeführerin nämlich nicht mehr gutgläubig auf die – zu Unrecht erfolgte – Eintragung im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen und die entsprechende Behandlung durch die ESTV verlassen, sondern sie hat aus einem erkannten Fehlverhalten der Verwaltung Vorteile gezogen. Die damalige SRK hat mehrfach entschieden, dass aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips (dazu E. 2.5) die blosse Entgegennahme der Mehrwertsteuerabrechnungen nicht als Vertrauen begründendes Verhalten im Sinne der Rechtsprechung zum Vertrauensgrundsatz bezeichnet werden kann (Entscheide der SRK vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030], E. 4b und vom 7. Dezember 2005 [SRK 3003-140], E. 4c). Das Gleiche gilt für die Rückzahlung geltend gemachter Vorsteuerüberschüsse; diese erfolgen in der Regel ohne materielle Prüfung und beinhalten deshalb keine Willenserklärung der ESTV darüber, ob die Rückzahlung materiell begründet sei (Art. 39 Abs. 1 und 2 MWSTV; Entscheid der SRK vom 3. November 2006 [SRK 2004-029/030], E. 4b).

In diesem Zusammenhang ist auch den Ausführungen der ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid zuzustimmen, wonach zwischen Inkasso bzw. Auszahlung und Überprüfung der eingereichten Abrechnungsformulare eine gewisse Zeit verstreiche, ohne dass dies als Genehmigung gewertet werden könne. Desgleichen irrt die Beschwerdeführerin, wenn sie ausführt, dass bereits die erste Vergütung von Vorsteuern aufgrund einer Überprüfung durch das Revisorat der Verwaltung erfolgt sei. Weiter ist der ESTV beizustimmen, dass es sich bei den geltend gemachten organisatorischen Änderungen, welche die Beschwerdeführerin angeblich vorgenommen hätte, wenn sie gewusst hätte, dass sie nicht mehrwertsteuerpflichtig ist, um reine Spekulationen handelt. Es fehlen konkrete Anhaltspunkte dafür, dass solche Änderungen von der Gesellschaft durchgeführt worden wären. Insbesondere hätte die geltend gemachte Direktanstellung der ausländischen Ingenieure nicht zu steuerbaren Umsätzen geführt, unterliegen doch Lohnzahlungen an Arbeitnehmer nicht der Mehrwertssteuer. Gerade im Hinblick darauf, dass das Bundesgericht im Steuerrecht strengere Voraussetzungen an die Geltendmachung des Vertrauensschutzes stellt (dazu E. 2.6 2.), ist der Beschwerdeführerin die Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben zu versagen.

3.8

3.8.1 Damit muss geprüft werden, ob die ESTV die Beschwerdeführerin zu Recht rückwirkend auf den 1. Juli 1995 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gestrichen hat. Die Beschwerdeführerin beruft sich darauf, dass es eine rückwirkende Löschung aus dem Register der Mehr-

wertsteuerpflichtigen nicht gäbe (so auch METZGER, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 56 [mit der Einschränkung "grundsätzlich"] und der dort zitierte Kommentar des EFD zu Art. 45 Abs. 3 MWSTV). Im Gegensatz dazu behält sich die ESTV unter dem MWSTG eine rückwirkende Löschung vor, wenn die Umsatzgrenzen für die obligatorische Mehrwertsteuerpflicht nicht erreicht sind und auch die Voraussetzungen für die Option entfallen und sich der Mehrwertsteuerpflichtige nicht unverzüglich bei der Verwaltung abmeldet [siehe Spezialbroschüre "Steuerpflicht" zum MWSTG, Ziff. 6.4]).

3.8.2 Die rückwirkende Löschung – im Sinne der Löschung auf den Zeitpunkt der Eintragung – aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen war Gegenstand von zwei Entscheiden der SRK. Im Entscheid vom 6. August 2003, veröffentlicht in VPB 68.20, E. 3b, hält die SRK ohne nähere Begründung fest: "Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht der Beschwerdeführerin für das erste Geschäftsjahr bzw. per 1. Dezember 1999 ist nach dem Gesagten nicht gegeben. Die ESTV hat die Beschwerdeführerin mit Recht wieder aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gestrichen." Aus dem Zusammenhang ergibt sich, dass die Löschung durch die ESTV rückwirkend erfolgte, nämlich am 12. April 2000 rückwirkend auf den 1. Dezember 1999. Eine Ausandersetzung mit der Frage, ob die rückwirkende Streichung zulässig sei, fehlt im Entscheid. Des Weiteren hat sich die SRK im Entscheid vom 3. November 2006 (SRK 2004-029/030), E. 3b/aa, mit der Frage auseinandergesetzt, ob Art. 45 Abs. 3 MWSTV auf den Fall anwendbar sei, wenn ein aufgrund von Art. 21 Abs. 2 MWSTV Mehrwertsteuerpflichtiger den prognostizierten Umsatz nicht erreicht, sich aber auch nicht bei der ESTV abmeldet. Die SRK hat dies bejaht und damit festgestellt, eine rückwirkende Streichung sei unzulässig. Im dort zu beurteilenden Fall hatte die Mehrwertsteuerpflichtige im Fragebogen angegeben, sie werde innerhalb der ersten zwölf Monate einen Umsatz von Fr. 750'000 erreichen, hat dann aber während knapp vier Jahren jeweils nur jährliche Umsätze zwischen Fr. 0.-- und Fr. 15'000.-- erzielt. Obwohl auch jene Beschwerdeführerin, wie die hier zu beurteilende Gesellschaft, keine oder praktisch keine Umsätze tätigte, ist der Fall insofern nicht mit dem vorliegenden vergleichbar, als die dortige Beschwerdeführerin ausdrücklich erklärte, dass sie für die Mehrwertsteuerpflicht optieren wolle. Anzumerken bleibt, dass sich die SRK in einem obiter dictum jedoch fragte, ob es nicht angemessener gewesen wäre, aufgrund der jahrelangen Deklaration von praktisch keinen Umsätzen bereits früher von Amtes wegen einzuschreiten und die Löschung jener Beschwerdeführerin in die Wege zu leiten (SRK, a.a.O., E. 3b/bb).

3.8.3 Im vorliegenden Fall geht es nicht darum, eine Mehrwertsteuerpflicht zu beenden, wie dies das Ziel von Art. 45 Abs. 3 MWSTV und des zweiten der in E. 3.8.2 dargestellten Entscheide ist. Die Beschwerdeführerin erfüllte, wie in den bisherigen Erwägungen dargestellt, weder je die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht noch kann sie sich zur Begründung der Mehrwertsteuerpflicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen. Vielmehr gilt es, eine Fehleintragung zu korrigieren, und diese Überlegung führt zu einer Löschung ex tunc. Nur durch eine solche wird der

Fehler effektiv behoben. Eine solche Löschung steht den auch im Einklang mit dem ersten der in E. 3.8.2 dargestellten Entscheid der SRK. Das BVGer entwickelt die in E. 3.8.1 dargestellte Praxis der ESTV weiter, dass dort, wo die Umsatzgrenzen für die obligatorische Mehrwertsteuerpflicht nicht erreicht sind und auch die Voraussetzungen für die Option entfallen und sich die Mehrwertsteuerpflichtige nicht unverzüglich bei der ESTV abmeldet, eine rückwirkende Löschung vorzusehen ist. Die Löschung hat auf den Beginn des Quartals zu erfolgen, für das die Mehrwertsteuerpflichtige der ESTV mitteilt, dass sie den für die Mehrwertsteuerpflicht erforderlichen Umsatz nicht mehr erreicht bzw. die Verwaltung dies feststellt (E. 2.3.2). Umso mehr muss eine rückwirkende Löschung – diesmal auf den Zeitpunkt der ungerechtfertigten Eintragung – dort erfolgen, wo die Voraussetzungen einer Eintragung von Anfang an fehlen und nicht bloss zu einem späteren Zeitpunkt entfallen sind.

3.9 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin von der ESTV zu Recht rückwirkend auf den 1. Juli 1995 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen gestrichen worden ist. Die Gesellschaft hat die mit der EA Nr. ... geltend gemachte Forderung in betraglicher Hinsicht nicht bestritten, so dass die Ziffern 2 und 3 des Einspracheentscheids vom 28. Juni 2004 bestätigt werden können.

4. Die Beschwerdeführerin verlangt weiter, dass ihr nicht die Kosten des Entscheid- und Einspracheverfahrens vor der ESTV auferlegt werden.

Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Einzig die Kosten von Untersuchungshandlungen können derjenigen Person, welche sie schuldhaft verursacht hat, ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens auferlegt werden (Art. 68 Abs. 2 MWSTG). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das leuchtet namentlich dann ein, wenn das neue Recht für den Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 97, 101 E. 2c; 111 V 46, 47 E. 4; vgl. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 29 Rz. 79; MOOR, a.a.O., S. 171). Die sofortige Anwendbarkeit gilt namentlich für neue Regelungen betreffend die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 vom 31. August 2004 in Sachen E. AG. E. 9, und 2A.69/2003 vom 31. August 2004 in Sachen D. AG E. 9; vgl. ASA 67 S. 409 E. 3b). Die Übergangsbestimmungen des MWSTG 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, a.a.O., E. 9).

In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 28. Juni 2004 nach dem 1. Januar 2001 erlassen, die Beschwerde ist demnach in diesem Punkt gutzuheissen und die Beschwerdeführerin von der Verpflichtung zur Tragung der Kosten des Entscheid- und Einspracheverfahrens zu befreien.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Entscheid- und Einspracheverfahren vor der ESTV (insgesamt Fr. 640.--) gutzuheissen, im Übrigen in allen Punkten abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt, so dass ihr als im Hauptpunkt unterliegende Partei dennoch sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG) und keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 64 Abs. 2 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- festgesetzt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und Punkt 5 des Dispositivs des Einspracheentscheides vom 28. Juni 2004 betreffend die Auferlegung der vorinstanzlichen Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 640.-- aufgehoben.
2. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. Juni 2004 bestätigt.
3. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:	Der Gerichtsschreiber:
Salome Zimmermann	Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Be-

schwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (Art. 42, 48, 54, 83 Bst. m und Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: