Urteilskopf

123 II 433

46. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 15. Mai 1997 i.S. X.-Leasing AG und Mitbeteiligte gegen Eidgenössische Steuerverwaltung und Eidgenössische Steuerrekurskommission sowie Eidgenössische Steuerverwaltung gegen X.-Leasing AG und Mitbeteiligte und Eidgenössische Steuerrekurskommission (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 8 Abs. 2 und 3 ÜbBest. BV, Art. 83 Abs. 3 MWSTV, Art. 84 Abs. 4 und 6 MWSTV, Art. 85 Abs. 1 MWSTV; übergangsrechtliche Behandlung von Leasingverträgen.

Anwendbare Bestimmungen (E. 6). Begriff des Leasing; Behandlung von Leasinggeschäften unter der Warenumsatzsteuer bzw. Mehrwertsteuer; massgebendes Übergangsrecht (E. 7).

Art. 8 Abs. 3 ÜbBest. BV schreibt dem Bundesrat nicht vor, dass er beim Systemwechsel die Entlastung von der Warenumsatzsteuer ausser für Waren zum Wiederverkauf und zur Verwendung als Werkstoffe auch für weitere Waren vorsehen müsste (E. 8).

Die Übergangsbestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung verstossen nicht gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit, behandeln Leasinggegenstände konsequent als Betriebsmittel im Sinne der Warenumsatzsteuer und verletzen die Prinzipien, welche das Übergangsrecht zu respektieren hat, nicht (E. 9).

Die steuerliche Mehrbelastung, die sich für Leasinggeschäfte in der Übergangsperiode aus der kumulativen Belastung mit der Warenumsatzsteuer und der Mehrwertsteuer ergibt, verstösst nicht gegen verfassungsmässige Grundsätze der Mehrwertsteuer (E. 10).

Sie verletzt auch keine allgemeinen Verfassungsrechte oder -grundsätze wie namentlich den Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung und das Verhältnismässigkeitsprinzip (E. 11).

Regeste (fr):
Art. 8 al. 2 et 3 Disp. trans. Cst., art. 83 al. 3 OTVA, art. 84 al. 4 et 6 OTVA, art. 85 al. 1 OTVA; droit transitoire applicable aux contrats de leasing.

Dispositions applicables (consid. 6). Notion de leasing; traitement des entreprises de leasing sous l'empire de l'impôt sur le chiffre d'affaires, respectivement sous celui de la taxe sur la valeur ajoutée; droit transitoire déterminant (consid. 7).

L'art. 8 al. 3 Disp. trans. Cst. ne prescrit pas au Conseil fédéral de prévoir, lors du changement de système, le dégrèvement de l'impôt sur le chiffre d'affaires frappant d'autres marchandises que celles destinées à la revente ou à une utilisation comme matière première (consid. 8).

Les dispositions transitoires figurant dans l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée ne violent pas le principe de l'égalité devant la loi, traitent logiquement les objets remis en leasing comme des moyens d'exploitation au sens de l'impôt sur le chiffre d'affaires et ne portent pas atteinte aux principes que doit respecter le droit transitoire (consid. 9).

La charge fiscale supplémentaire que doivent supporter les entreprises de leasing pendant la période transitoire, du fait de la charge cumulée de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de la taxe sur la valeur ajoutée, ne viole pas les principes constitutionnels régissant la taxe (consid. 10).

Elle ne viole également pas de droits ou de principes constitutionnels généraux, tels notamment les princi-

pes de l'égalité de traitement et de la proportionnalité (consid. 11).

Regesto (it):
Art. 8 cpv. 2 e 3 Disp. trans. Cost., art. 83 cpv. 3 OIVA, art. 84 cpv. 4 e 6 OIVA, art. 85 cpv. 1 OIVA; diritto transitorio applicabile ai contratti di leasing.

Disposizioni applicabili (consid. 6). Nozione di leasing; trattamento delle società di leasing sotto l'imperio dell'imposta sulla cifra d'affari, rispettivamente, dell'imposta sul valore aggiunto; diritto transitorio applicabile (consid. 7).

L'art. 8 cpv. 3 Disp. trans. Cost. non impone al Consiglio federale di prevedere, al cambiamento di regime, lo sgravio dall'imposta sulla cifra d'affari per altre merci che quelle destinate alla rivendita o all'impiego come materia prima (consid. 8).

Le disposizioni transitorie dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto non disattendono il principio della parità di trattamento dinanzi alla legge, trattano in modo logico gli oggetti dati in leasing come mezzi di produzione ai sensi dell'imposta sulla cifra d'affari e non violano i principi che il diritto transitorio deve rispettare (consid. 9).

Non viola i principi costituzionali disciplinanti l'imposta sul valore aggiunto l'onere fiscale supplementare a carico delle società di leasing durante il periodo transitorio, dovuto al cumulo dell'imposta sulla cifra d'affari e di quella sul valore aggiunto (consid. 10).

Tale onere supplementare non disattende neanche un diritto o principio costituzionale generale, quale il principio della parità di trattamento o quello della proporzionalità (consid. 11).

Sachverhalt ab Seite 434

BGE 123 II 433 S. 434

Mit Schreiben vom 10. März 1995 an die Eidgenössische Steuerverwaltung ersuchten die X.-Leasing AG und 28 weitere im Leasinggeschäft tätige Firmen (im folgenden "die Leasinggesellschaften") um einen Feststellungsentscheid in dem Sinn, dass auf dem Entgelt für die Gebrauchsüberlassung von beweglichen Gegenständen im Rahmen von Leasingverträgen, welche von den Gesuchstellerinnen vor dem 1. Januar 1995 erworben worden sind, keine

BGE 123 II 433 S. 435

Mehrwertsteuer zu entrichten sei. Zudem sei festzustellen, dass die Gesuchstellerinnen auch bei der Veräusserung solcher Gegenstände keine Mehrwertsteuer schuldeten. Sofern diesen Anträgen nicht stattgegeben werde und die Gesuchstellerinnen die Mehrwertsteuer schulden, sei festzustellen, dass ihnen das Vorsteuerabzugsrecht für denjenigen Teil der bereits entrichteten Warenumsatzsteuer, der dem Restwert der Leasinggegenstände am 31. Dezember 1994 entspreche, zustehe. Am 10. April 1995 stellte die Y. AG in Zürich ein gleichlautendes

Gesuch. Mit Entscheid vom 8. Mai 1995, bestätigt auf Einsprache hin am 28. August 1995, wies die Eidgenössische Steuerverwaltung die beiden Gesuche ab. Sie stellte fest, dass die Leasinggesellschaften auf dem Entgelt für die Gebrauchsüberlassung von beweglichen Gegenständen im Rahmen von Leasingverträgen ab 1. Januar 1995 die Mehrwertsteuer zu entrichten haben, ebenso auf dem Entgelt für die Veräusserung solcher Gegenstände. Sofern die Leasinggesellschaften unter der Warenumsatzsteuer für die Leasinggegenstände die Eigenverbrauchssteuer von den bis 31. Dezember 1994 erzielten Mieteinnahmen berechnet haben, sei auf dem Marktwert dieser Waren am 31. Dezember 1994 die Warenumsatzsteuer (Eigenverbrauchssteuer) nachzuentrichten. Schliesslich hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung fest, für die auf den Leasinggegenständen entrichtete Warenumsatzsteuer gebe es keinen Vorsteuerabzug. Auf das Einsprachebegehren, der Bundesrat sei einzuladen, die Mehrwertsteuerverordnung zu ändern, trat die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht ein. Einem Gesuch um Wiedererwägung gab sie nicht statt. Die Leasinggesellschaften führten Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission. Diese entschied am 10. April 1996 wie folgt: 1. Die Beschwerde vom 28. September 1995 wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 28. August 1995 aufgehoben. 2. Es wird festgestellt, dass die Beschwerdeführerinnen auf dem Entgelt für die Gebrauchsüberlassung von beweglichen Gegenständen im Rahmen von Leasingverträgen ab 1. Januar 1995 die Mehrwertsteuer zu entrichten haben. 3. Es wird festgestellt, dass die Beschwerdeführerinnen auf dem Entgelt für die Veräusserung von Leasinggegenständen ab 1. Januar 1995 die Mehrwertsteuer zu entrichten haben. 4. Es wird festgestellt, dass die Beschwerdeführerinnen, welche die Leasinggegenstände steuerbelastet bezogen bzw. bei Beginn der Verleasung vollumfänglich im Eigenverbrauch versteuert haben, die Warenumsatzsteuern unter den Voraussetzungen von Art. 85 MWSTV wie Vorsteuern - die

auf dem Restwert des Leasinggegenstandes per 31. Dezember 1994 zu berechnen sind - abziehen dürfen. 5. Es wird festgestellt, dass die Beschwerdeführerinnen, welche für die Leasinggegenstände die Warenumsatzsteuer von den gesamten bis zum 31. Dezember 1994 erzielten Leasingeinnahmen berechnet haben, keine Eigenverbrauchssteuer per 31. Dezember 1994 auf dem Marktwert der Leasinggegenstände nachzuentrichten haben. 6.-7. (Verfahrenskosten/Parteientschädigung)

Hiegegen führen sowohl die Eidgenössische Steuerverwaltung wie auch die Leasinggesellschaften Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, es sei festzustellen, dass der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 10. April 1996 bezüglich Ziffer 2 und 3 in Rechtskraft erwachsen sei und die Leasinggesellschaften somit ab 1. Januar 1995 die Mehrwertsteuer auf dem Entgelt für die Gebrauchsüberlassung und die Veräusserung von Leasinggegenständen zu entrichten haben. Im übrigen sei der angefochtene Entscheid aufzuheben, und es sei festzustellen, dass die Leasinggesellschaften die Eigenverbrauchssteuer auf dem Marktwert der Leasinggegenstände am 31. Dezember 1994 nachzuentrichten hätten, sofern die Warenumsatzsteuer von den gesamten bis 31. Dezember 1994 erzielten Mieteinnahmen berechnet worden sei. Es sei festzustellen, dass es keine Steueranrechnung im Sinne von Art. 23 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB), keinen Vorsteuerabzug nach Art. 29 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; SR 641.201) und keine sonstige Entlastung bzw. Rückerstattung für die unter dem System der Warenumsatzsteuer auf Leasinggegenständen entrichteten Steuern gebe. Die Leasinggesellschaften beantragen, Ziffer 2 und 3 des Dispositivs des Entscheides der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 10. April 1996 seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie auf dem Entgelt für die Gebrauchsüberlassung von Leasinggegenständen im Rahmen von Leasingverträgen und auf dem Entgelt für die Veräusserung solcher Gegenstände keine Mehrwertsteuer zu entrichten haben, sofern sie die Leasinggegenstände vor dem 1. Januar 1995 erworben hätten. Eventuell sei der Entscheid der Vorinstanz vollumfänglich zu bestätigen. Das Bundesgericht weist die Beschwerde der Leasinggesellschaften ab und heisst diejenige der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Sinne der Erwägungen teilweise gut.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

6. a) Gemäss Art. 41ter Abs. 1 lit. a BV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Nach Abs. 3 kann diese 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 ÜbBest. BV beauftragt den Bundesrat, abweichend von Art. 41ter Abs. 6 BV die Ausführungsbestimmungen für die Umsatzsteuer im Sinne von Art. 41ter Abs. 1 lit. a und Abs. 3 BV, die bis zum Inkrafttreten des Bundesgesetzes gelten sollen, zu erlassen. Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV enthält sodann die für die Ausführungsbestimmungen geltenden "Grundsätze", und Abs. 3 erteilt dem Bundesrat den Auftrag, den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer zu regeln. Diese Bestimmung lautet wie folgt: Der Bundesrat regelt den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur neuen Umsatzsteuer. Er kann auch für die erste Zeit nach deren Inkrafttreten den Vorsteuerabzug für Anlagegüter einschränken oder zeitlich vorverlegen. b) Gestützt auf Art. 8 ÜbBest. BV hat der Bundesrat am 22. Juni 1994 mit Wirkung ab 1. Januar 1995 die Verordnung über die Mehrwertsteuer erlassen. Für die steuerliche Beurteilung von Leasinggeschäften beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer sind insbesondere die folgenden Bestimmungen von Bedeutung: Art. 83 Anwendung des alten Rechts
1 Die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben, unter Vorbehalt von Artikel 84, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. 3 Wurde bei der Vermietung von Verkaufswaren die Warenumsatzsteuer - statt vom Wert der Ware beim Beginn der Vermietung - von den gesamten bis 31. Dezember 1994 erzielten Mieteinnahmen berechnet, so ist per 31. Dezember 1994 die Eigenverbrauchssteuer auf dem Marktwert solcher Waren nachzuentrichten. Art. 84 Anwendung des neuen Rechts
1 Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten dieser Verordnung getätigt werden, sowie für Einfuhren von Gegenständen, die nicht vorher provisorisch verzollt wurden und die ab Inkrafttreten dieser Verordnung endgültig zur Einfuhr abgefertigt werden. 3 Auf Lieferungen, die ab Inkrafttreten dieser Verordnung ausgeführt werden, für die aber das Entgelt vorher vereinnahmt wurde, wird die Warenumsatzsteuer nicht mehr erhoben. Für solche Lieferungen bereits

entrichtete Warenumsatzsteuer wird an die nach dieser Verordnung geschuldete Steuer angerechnet. Vor dem Inkrafttreten dieser Verordnung vereinnahmte Vorauszahlungen für erst nachher erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen der Steuer nach dieser Verordnung. 4 Lieferungen und Dienstleistungen, die teilweise vor Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht wurden, sind nach altem Recht zu versteuern und müssen auch per 31. Dezember 1994 verbucht werden. Für Lieferungen und Dienstleistungen, die teilweise ab Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht werden, gilt das neue Recht. Für Raten-, Teil- und Akontozahlungen, welche noch vor Inkrafttreten dieser Verordnung vereinnahmt und verbucht wurden, gilt das alte Recht, sofern die Lieferungen und Dienstleistungen auch vor Inkrafttreten dieser Verordnung erbracht und verbucht wurden.
6 Verkäufe von beweglichen Gegenständen ab 1. Januar 1995, welche unter dem alten Recht gestützt auf einen Mietvertrag zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wurden, unterliegen vollumfänglich der Mehrwertsteuer, und zwar ungeachtet dessen, ob der Gegenstand steuerbelastet bezogen, die Eigenverbrauchssteuer (Warenumsatzsteuer) auf dem Bezugspreis zu Beginn der Vermietung oder - bei Versteuerung der Mieteinnahmen -

auf dem Marktwert am 31. Dezember 1994 (Art. 83 Abs. 3) entrichtet worden ist. Artikel 14 Ziffer 20 ist nicht anwendbar. Art. 85 Steuerentlastung auf Warenvorräten
1 Der Steuerpflichtige kann die einem warenumsatzsteuerpflichtigen Lieferer nachweislich vergütete sowie die von ihm bei der Einfuhr entrichtete Warenumsatzsteuer wie Vorsteuern nach Artikel 29 abziehen, sofern alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: a. die Waren sind von ihm zum Wiederverkauf oder zur Verwendung als Werkstoff für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken im Sinne des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer bezogen oder von ihm für die gewerbsmässige Herstellung von Waren verwendet worden; b. der Steuerpflichtige hat über diese Waren oder die daraus hergestellten Waren beim Beginn seiner Steuerpflicht nach dieser Verordnung die Verfügungsmacht; c. er hat für diese Waren die Steueranrechnung nach Artikel 23 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer nicht vorgenommen.

7. In der Praxis zur Warenumsatzsteuer war bei den sogenannten Leasingverträgen zu unterscheiden (vgl. DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, N. 282 ff.; Wegleitung 1992 für Grossisten, Rz. 221): Verträge, die zwar als Leasing- oder Mietverträge bezeichnet waren, wirtschaftlich jedoch einem Abzahlungsgeschäft gleichkamen, wurden als verkappte Abzahlungskäufe betrachtet und demzufolge als Lieferung von Waren behandelt. Das

war namentlich der Fall, wenn der "Mieter" nach Ablauf der festen, unkündbaren Vertragsdauer ohne weiteres oder gegen Bezahlung eines im voraus festgelegten Restkaufpreises das Eigentum am Vertragsgegenstand erhielt. Gleich behandelt wurde der Fall, wo der "Mieter" während der unkündbaren Vertragsdauer einen Betrag bezahlte, der mehr als zwei Drittel des Bar- oder Nettoverkaufspreises des Vertragsgegenstandes ausmachte. Als (echter) Mietvertrag galt hingegen der Leasingvertrag, wenn er den Kauf des Leasinggegenstandes durch den Leasingnehmer, sei es während oder nach Ablauf der unkündbaren Leasingdauer, ausdrücklich ausschloss oder wenn der Vertrag jederzeit kündbar war oder spätestens nach Ablauf einer Periode, für welche die Leasingraten nicht mehr als zwei Drittel des Bar- oder Nettoverkaufspreises ausmachten. Zwischen den Parteien ist unbestritten, dass die Feststellungsverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung nur Leasingverträge betrifft, die im Sinne der Praxis zum Warenumsatzsteuerbeschluss als echte Mietverträge zu betrachten waren. Allein über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung solcher Verträge ist hier zu entscheiden. a) Nach dem Recht der Warenumsatzsteuer unterlag das Vermieten/Verleasen von Gegenständen nicht der Steuer. Unternehmen, deren Geschäftszweck allein darin bestand, Gegenstände zu vermieten oder zu verleasen, waren daher nicht als Grossisten (Art. 9 Abs. 1 WUStB) steuerpflichtig; sie galten für diese Gegenstände als Konsumenten und erhielten sie mit 6,2 Prozent Steuer belastet. Die Miet- oder Leasingraten wurden nicht besteuert. Der spätere Verkauf der Ware blieb steuerfrei, weil das Unternehmen als Nichtgrossist der Steuerpflicht (Art. 8 WUStB) nicht unterstand. Auch Vermieter oder Leasinggeber, die wegen anderer Geschäftstätigkeit als Grossisten steuerpflichtig waren, mussten diese Gegenstände steuerbelastet einkaufen. Sie hatten grundsätzlich kein Recht, sie gegen Abgabe ihrer Grossistenerklärung (Art. 14 Abs. 2 WUStB) steuerbefreit zu beziehen. Sie erhielten die Gegenstände im Rahmen von Detaillieferungen (Art. 19 Abs. 1 WUStB) mit 6,2 Prozent Warenumsatzsteuer belastet, weil die Ware nicht für den Wiederverkauf oder für die Verwendung als Werkstoff bestimmt war (Art. 15 Abs. 3, 19 Abs. 2 WUStB), sondern ein Betriebsmittel darstellte. Verwendeten solche Unternehmen Wiederverkaufsware, die sie gegen Grossistenerklärung steuerfrei bezogen hatten, für die Vermietung, so mussten sie auf der Ware die Eigenverbrauchssteuer im Zeitpunkt der ersten Vermietung bezahlen, weil sie die Ware

anders verwendeten als zum Wiederverkauf oder als Werkstoff (Art. 16 Abs. 1 lit. a WUStB). Das Vermieten oder Verleasen dieser Gegenstände war nicht steuerpflichtig. Hingegen war der spätere Verkauf der Ware der Steuer unterworfen, weil die Veräusserung von Betriebsmitteln warenumsatzsteuerpflichtig war, wenn der Steuerpflichtige mit solchen Waren Handel trieb (Urteil vom 17. Oktober 1984 in ASA 57 S. 576 E. 4a). Aufgrund dieser Ordnung hatte somit der steuerpflichtige Grossist auf Miet- oder Leasingwaren spätestens im Zeitpunkt der ersten Vermietung die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten. Abweichend davon liess die Verwaltungspraxis es jedoch unter bestimmten Voraussetzungen zu, dass auf Miet- oder Leasingwaren, die weiterhin zum Verkauf bestimmt waren, die Eigenverbrauchssteuer nicht bezahlt werden musste. Auf diese Weise konnte vermieden werden, dass beim späteren Verkauf der Ware eine zusätzlich Steuerbelastung, eine sog. Taxe occulte, bestehen blieb. Dafür mussten aber im Sinne einer annäherungsweisen oder anteilmässigen Ermittlung der Eigenverbrauchssteuer die Miet- oder Leasingeinnahmen zu 6,2 Prozent versteuert werden (Merkblatt Nr. 3 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. Februar 1995 über die steuerliche Behandlung von Miet- und Leasinggeschäften beim Systemwechsel; Wegleitung 1992 für Grossisten, Rz. 216 ff.; METZGER, a.a.O., N. 746). Diese Art der Besteuerung konnte sich auf keine gesetzliche Grundlage stützen. Sie wurde aber von der Eidgenössischen Steuerverwaltung als eine den Steuerpflichtigen zugestandene Abrechnungsweise toleriert (zitiertes Urteil in ASA 57 S. 576 f. E. 4a, b).

b) Unter der Mehrwertsteuer sind steuerbar unter anderem die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 lit. a und b MWSTV). Die Lieferung eines Gegenstandes liegt namentlich vor, wenn dem Empfänger die Befähigung verschafft wird, beispielsweise aufgrund eines Kaufvertrages, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Eine Lieferung liegt auch vor, wenn ein Gegenstand zum Gebrauch oder zur Nutzung, etwa gestützt auf einen Miet- oder Pachtvertrag, überlassen wird (Art. 5 Abs. 2 lit. b MWSTV). Im Gegensatz zur Warenumsatzsteuer unterliegt daher das Vermieten oder Verleasen von Gegenständen im Rahmen von Mietverträgen der Mehrwertsteuer. Grundlage für die Berechnung der Steuer bildet das Entgelt (Art. 26 Abs. 1 MWSTV). Der Steuerpflichtige kann aber in seiner Steuerabrechnung von der von ihm geschuldeten

Steuer die Steuern abziehen, die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt worden sind (sog. Vorsteuerabzug, Art. 29 Abs. 1 lit. a und 2 lit. a MWSTV). Der spätere Verkauf des Leasinggegenstandes unterliegt wiederum als Lieferung eines Gegenstandes der Mehrwertsteuer. c) Übergangsrechtlich gilt folgendes: Gemäss Art. 84 Abs. 1 MWSTV findet das neue Recht auf Umsätze, die ab Inkrafttreten der Verordnung getätigt werden, sofort Anwendung. Werden Lieferungen und Dienstleistungen aus einem Geschäft sowohl vor als auch nach dem Inkrafttreten der Verordnung erbracht, so gilt das neue Recht für Umsätze ab 1. Januar 1995 (Art. 84 Abs. 4 Satz 2 MWSTV). Lieferungen und Dienstleistungen, die vor diesem Zeitpunkt erbracht werden, sind nach altem Recht zu versteuern und per 31. Dezember 1994 zu verbuchen (Art. 84 Abs. 4 Satz 1 MWSTV). Aufgrund dieser Regelung gilt für Umsätze aus Leasingverträgen, die vor dem 1. Januar 1995 abgeschlossen worden sind, noch bis zum 31. Dezember 1994 die Ordnung, wie sie sich aus dem Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer und der diesbezüglichen Praxis ergibt. Diese Ordnung wird durch die Mehrwertsteuerverordnung nur insoweit ergänzt, als Art. 83 Abs. 3 bestimmt, dass bezüglich der vor dem 1. Januar 1995 vermieteten Waren, für die der Steuerpflichtige die Eigenverbrauchssteuer statt bei Beginn der Miete auf der Gesamtheit der Mieteinnahmen berechnet hat, die Eigenverbrauchssteuer auf dem Restwert (Marktwert) der Ware am 31. Dezember 1994 nachzuentrichten ist. Es handelt sich um eine steuerliche Schlussabrechnung auf den nicht vollständig im Eigenverbrauch versteuerten Mietwaren (vgl. vorn E. a). Ab 1. Januar 1995 unterstehen die Umsätze aus Leasingverträgen der Mehrwertsteuer. Eine Entlastung der Leasinggegenstände von der Warenumsatzsteuer, beispielsweise im Rahmen des Vorsteuerabzuges, sieht die Mehrwertsteuerverordnung nicht vor. Sie erlaubt eine Anrechnung der Warenumsatzsteuer nur unter den

Voraussetzungen des Art. 85 MWSTV für Wiederverkaufswaren und Werkstoffe im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses, doch gehören Miet- und Leasingwaren nicht dazu (vgl. vorn E. a). Auch der Verkauf von Gegenständen, die unter dem alten Recht vermietet oder verleast worden sind, unterliegt ab 1. Januar 1995 vollumfänglich der Mehrwertsteuer, und zwar ungeachtet dessen, ob der Gegenstand steuerbelastet bezogen, die Eigenverbrauchssteuer zu Beginn der Vermietung oder auf dem Marktwert am 31. Dezember 1994 entrichtet worden ist (Art. 84 Abs. 6 MWSTV).

d) Die Vorinstanz erachtet im angefochtenen Entscheid diese Übergangsordnung als verfassungswidrig. Sie führe dazu, dass auf Leasinggeschäften, die vor dem 1. Januar 1995 abgeschlossen worden sind und nach diesem Zeitpunkt enden, eine Steuer laste, die sowohl über dem Satz von 6,2 Prozent der Warenumsatzsteuer wie auch über dem Satz von 6,5 Prozent der Mehrwertsteuer liege. Die Steuerbelastung sei auf jeden Fall höher, als wenn der Vertrag ausschliesslich der Mehrwertsteuer oder der Warenumsatzsteuer unterstehe. Diese Mehrbelastung entbehre sachlicher Gründe und widerspreche wesentlichen Grundsätzen der Mehrwertsteuer, weshalb die Regelung willkürlich sei und sich nicht im Rahmen des dem Bundesrat von der Verfassung eingeräumten Ermessens halte. Die Ordnung verstosse überdies gegen die Grundsätze der Gleichbehandlung und der Verhältnismässigkeit, weil Leasingverträge während der Übergangsperiode stärker belastet werden als solche, die nur einer Steuer unterliegen. Diese Auswirkungen der Mehrwertsteuerverordnung seien richterlich zu korrigieren. Eine vorübergehende Befreiung von Leasinggeschäften von der Mehrwertsteuer, wie die Leasinggesellschaften dies verlangten, sei verfassungswidrig und falle nicht in Betracht. Indessen lasse sich der verfassungsmässige Zustand dadurch herstellen, dass den Leasinggesellschaften gestattet werde, die Warenumsatzsteuer unter den Voraussetzungen des Art. 85 MWSTV wie Vorsteuern abzuziehen, und sie von der Eigenverbrauchssteuer auf dem Marktwert der Leasingware am 31. Dezember 1994 (Art. 83 Abs. 3 MWSTV) befreit würden. Diese Lösung entspreche auch der Regelung, wie sie der Entwurf für eine Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 28. Oktober 1993 vorgesehen habe.
Die Vorinstanz hat somit den Art. 83 Abs. 3, 84 Abs. 4 und 6 Satz 1, zweiter Teil, und 85 Abs. 1 lit. a MWSTV im vorliegenden Fall die Anwendung versagt. Zu prüfen ist, ob sich ihre Auffassung aufrechterhalten lässt. Die Eidgenössische Steuerverwaltung bestreitet dies. Nach ihrer Meinung führt die Lösung der Vorinstanz zu einer Entlastung von der Warenumsatzsteuer, die der Verfassungsgeber nicht vorgesehen habe. Dieser habe eine Entsteuerung lediglich für Handelswaren (Wiederverkaufswaren) und Werkstoffe, nicht aber für Betriebsmittel oder Anlagegüter angeordnet. Mit der Entsteuerung der Leasinggegenstände von der Warenumsatzsteuer habe die Vorinstanz in einer rein politischen Frage ihr Ermessen an Stelle desjenigen des Bundesrates gesetzt. Die Leasinggesellschaften stellen sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass Leasinggeschäfte, die bereits der Warenumsatzsteuer unterstanden, von der

Mehrwertsteuer zu befreien seien. Sie räumen allerdings ein, dass auch eine Lösung in der Art der Vorinstanz verfassungsmässig wäre.

8. Art. 8 Abs. 3 ÜbBest. BV betrifft das Übergangsrecht. Satz 1 von Absatz 3 ermächtigt den Bundesrat allgemein, den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer zu regeln. Satz 2 bestimmt sodann, dass der Bundesrat auch für die erste Zeit nach Inkrafttreten der neuen Umsatzsteuer den Vorsteuerabzug für Anlagegüter einschränken oder zeitlich vorverlegen kann. Weitere Bestimmungen übergangsrechtlicher Natur enthält die Bundesverfassung nicht. Es fragt sich, ob sich aus Art. 8 Abs. 3 ÜbBest. BV für die Behandlung

der hier fraglichen Leasingverträge etwas gewinnen lässt. a) Bei der Beratung des Entwurfs zu Art. 8 Abs. 3 ÜbBest. BV im Parlament standen drei Massnahmen übergangsrechtlicher Art im Vordergrund (Bericht Matthey, Amtl.Bull. N 1993 337 bzw. 345): Einerseits war vorgesehen, dass die Warenumsatzsteuer, die bei Beginn der Mehrwertsteuerpflicht auf den Vorräten von Handelswaren und Werkstoffen lastet, von der Mehrwertsteuer soll abgezogen werden können. Andererseits sollte eine Vertragspartei berechtigt sein, die Anpassung des vertraglichen Entgelts an die nach dem neuen Recht geschuldete Steuer zu verlangen. Beide Massnahmen gaben im Parlament zu keinen besonderen Bemerkungen Anlass. Der Bundesrat hat dem ersten Anliegen Rechnung getragen, indem er in der Mehrwertsteuerverordnung (Art. 85) vorgesehen hat, dass der Steuerpflichtige auf Wiederverkaufswaren und Werkstoffen im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses unter bestimmten Voraussetzungen die Warenumsatzsteuer, die er seinen Lieferanten vergütet hat, wie Vorsteuern abziehen kann. Diese Bestimmung steht hier nicht in Frage, weil unter der Warenumsatzsteuer Leasinggegenstände Betriebsmittel und nicht Wiederverkaufsware (Handelsware) oder Werkstoffe darstellten (vgl. vorn E. 7a). Der zweiten im Parlament vorgesehenen Massnahme hat der Bundesrat in Art. 84 Abs. 8 MWSTV Rechnung getragen; sie ist hier ebenfalls nicht streitig. Als dritte Massnahme wurde dem Parlament in Art. 8 Abs. 3 Satz 2 ÜbBest. BV vorgeschlagen, dass der Bundesrat vorübergehend den Vorsteuerabzug auf Anlagegütern einschränken kann, wenn zu befürchten ist, dass der sofortige steuerfreie Bezug von Investitionsgütern die Unternehmen bewegen könnte, im Jahr vor der Einführung der Mehrwertsteuer nicht mehr zu investieren. Dieser Vorschlag gab zu ausgedehnten Diskussionen Anlass (Amtl.Bull. 1993 N 399-401, 1246-1248, S. 336, 539). Zweifel an der Tauglichkeit

der Massnahme wurden laut. Zudem wurde geltend gemacht, dass der Bundesrat bei Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung aufgrund der dannzumaligen Wirtschaftslage den Vorsteuerabzug auch soll vorverlegen können. Art. 8 Abs. 3 Satz 2 ÜbBest. BV wurde in der Folge so gefasst, dass der Bundesrat den Vorsteuerabzug für Anlagegüter nach dem Inkrafttreten der Mehrwertsteuer nicht nur einschränken, sondern die Entlastung von der Warenumsatzsteuer unter dem Titel Vorsteuerabzug im Prinzip auf das Jahr 1994 vorverlegen kann. Unbestritten war, dass es sich bei diesem Entscheid um eine rein konjunkturpolitische Massnahmen handelt.
Aus der parlamentarischen Debatte ergibt sich somit, dass nach dem Willen des Parlaments der Vorsteuerabzug für Anlagegüter vorübergehend eingeschränkt oder auch vorverlegt werden kann, sofern die wirtschaftliche Lage es erfordert, wobei dieser Entscheid dem Bundesrat obliegt. Ferner soll für Wiederverkaufswaren und Werkstoffe im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses der Vorsteuerabzug für die darauf lastende Warenumsatzsteuer zulässig sein (jetzt Art. 85 MWSTV). Über eine Entsteuerung der "Betriebsmittel" - und damit von Leasinggegenständen - wurde indessen nicht gesprochen. Aus den Voten geht nicht hervor, ob der Begriff Anlagegüter in Art. 8 Abs. 3 Satz 2 ÜbBest. BV auch die "Betriebsmittel" (im Sinne der warenumsatzsteuerlichen Terminologie) erfassen soll. Die Frage braucht hier nicht entschieden zu werden. An seiner Sitzung vom 4. Mai 1994 hat der Bundesrat beschlossen, für Anlagegüter keine Regelung im Sinne von Art. 8 Abs. 3 Satz 2 ÜbBest. BV zu erlassen. Somit gilt auch für die Betriebsmittel im Sinne der Warenumsatzsteuer keine Sonderordnung. Unbestritten war im Parlament im übrigen, dass der Vorsteuerabzug im Prinzip ab Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung zulässig sein soll. Das ist in der Mehrwertsteuerverordnung namentlich auch für die sog. Betriebsmittel und Anlagegüter gewährleistet (Art. 29 ff. in Verbindung mit 84 Abs. 1 MWSTV). Weitere Anhaltspunkte, welche spezifisch bei der Interpretation von Art. 8 Abs. 3 ÜbBest. BV berücksichtigt werden könnten, ergeben sich aus der parlamentarischen Beratung nicht. b) Nach Ansicht der Leasinggesellschaften muss für die Auslegung von Art. 8 Abs. 3 ÜbBest. BV freilich auch der Entwurf des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Mehrwertsteuerverordnung vom 28. Oktober 1993 herangezogen werden. In der Tat sah der Entwurf zur Mehrwertsteuerverordnung (Art. 85 Abs. 1 lit. a) eine Entlastung von der Warenumsatzsteuer nicht nur

für Wiederverkaufswaren und Werkstoffe, sondern auch für Mietgegenstände vor ("Waren ... zur entgeltlichen Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung"). Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, der Verfassungsgeber habe eine Entsteuerung von Mietwaren gewollt. Am 28. Oktober 1993 hat das Eidgenössische Finanzdepartement den Verordnungsentwurf in das Vernehmlassungsverfahren gegeben. Die interessierten Kreise konnten dazu bis 28. Februar 1994 Stellung nehmen. Am 28. November 1993, im Zeitpunkt der Volksabstimmung über den Bundesbeschluss über die Finanzordnung, mit dem die Art. 41ter BV und 8 ÜbBest. BV geändert wurden, war das Vernehmlassungsverfahren somit noch offen. Bereits aus diesem Grund kann der Verordnungsentwurf nicht als Auslegungshilfe zur Interpretation des Art. 8 Abs. 3 Satz 1 ÜbBest. BV herangezogen werden. Der Verordnungsentwurf kann im übrigen auch nicht Vertrauensgrundlage bilden in dem Sinne, dass die Rechtsunterworfenen sich darauf berufen können, weil ein in die Vernehmlassung gegebener Entwurf vermutungsweise noch Änderungen unterworfen ist. Gegenüber dem Art. 85 Abs. 2 wurden denn auch Einwände erhoben (vgl. Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements über das Vernehmlassungsverfahren zum Verordnungsentwurf über die Mehrwertsteuer vom 28. Oktober 1993, ad Art. 85 Abs. 2). Es wäre im übrigen fraglich, ob ein Entwurf des Departements, den der Bundesrat noch nicht beraten und genehmigt hat, diesen binden kann.

c) Zu keiner anderen Auslegung des Art. 8 Abs. 3 ÜbBest. BV führt die parlamentarische Sonderdebatte, die aufgrund verschiedener dringlicher Interpellationen im Oktober 1994 im Nationalrat stattgefunden hat (Amtl.Bull. N 1994 1823-1838). Bei den diesbezüglichen Voten handelt es sich um Wünsche, Anregungen und dergleichen zur Auslegung der inzwischen in der Volksabstimmung angenommenen Verfassungsartikel und um Stellungnahmen einzelner Parlamentarier zur Mehrwertsteuerverordnung, die jedoch am Willen des Verfassungsgebers, wie er namentlich in der Botschaft des Bundesrates zur Neuordnung der Bundesfinanzen (BBl 1989 II 1 ff.) und in den parlamentarischen Debatten zu den Verfassungsartikeln zum Ausdruck kommt, nichts zu ändern vermögen. Sie können höchstens als zusätzliche Interpretationshilfe herangezogen werden, sofern aus ihnen ein bestimmter Wille des (damaligen) Verfassungsgebers klar abgelesen werden kann, doch lässt nichts in den Stellungnahmen darauf schliessen, dass der Wille des Verfassungsgebers damals auf eine Entsteuerung von Betriebsmitteln abzielte.

d) Nach dem Gesagten kann somit nicht zweifelhaft sein, dass Art. 8 Abs. 3 ÜbBest. BV dem Bundesrat bei der Ausgestaltung des Übergangsrechts einen relativ grossen Ermessensspielraum einräumt. Namentlich schreibt die Bestimmung dem Bundesrat nicht vor, dass er beim Systemwechsel die Entlastung von der Warenumsatzsteuer ausser für Wiederverkaufswaren und Werkstoffe im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses noch für weitere Waren vorsehen müsste. Dem Bundesrat kann daher nicht vorgeworfen werden, er habe die ihm durch Art. 8 Abs. 3 ÜbBest. BV eingeräumte Kompetenz überschritten, wenn er in Art. 83 Abs. 3, 84 Abs. 4 und 6 Satz 1, zweiter Teil, und 85 Abs. 1 lit. a MWSTV eine Ordnung getroffen hat, die für Leasingverträge (Mietverträge) während der Übergangsperiode vorschreibt, dass für Miet- bzw. Leasingware auf den 31. Dezember 1994 die Warenumsatzsteuer (Eigenverbrauchssteuer) abgerechnet werden muss, und die das Vermieten/Verleasen dieser Gegenstände ab 1. Januar 1995 der Mehrwertsteuer unterstellt und es nicht erlaubt, von der Mehrwertsteuer die Warenumsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Zu prüfen ist im folgenden, ob dieses Übergangsrecht andere Grundsätze oder Grundrechte der Verfassung verletzt.

9. Eine Übergangsordnung soll die Einführung des neuen Rechts ermöglichen oder erleichtern und den Übergang zwischen altem und neuem Recht mildern. Sie schafft mit dem Erlass technisch-organisatorischer Bestimmungen die Voraussetzungen für die Anwendung des neuen Rechts. Sie trägt allfälligen Härten der Betroffenen

unter anderem dadurch Rechnung, dass sie gewisse Bestimmungen der Neuregelung früher oder später in Kraft treten lässt als den übrigen Erlass, Anpassungsfristen gewährt oder auf andere Weise für eine stufenweise Einführung strengerer Vorschriften sorgt (BGE 106 Ia 254 E. 2b, S. 257). Auf welchen Zeitpunkt eine Neuregelung in Kraft gesetzt werden soll, ist dem pflichtgemässen Ermessen des Gesetzgebers anheimgestellt und hängt vom angestrebten Zweck ab. Eine rasche Einführung drängt sich in der Regel im Wirtschaftsrecht auf, wo die staatlichen Massnahmen häufig in den Wirtschaftsablauf eingreifen und der damit verfolgte Zweck schnell durchgesetzt werden muss, um Missbräuchen vorzubeugen (BGE 104 Ib 205 E. 5b). Neben dem öffentlichen Interesse, das hinter jeder Rechtsänderung stehen muss, sprechen im übrigen Erwägungen der Rechtsgleichheit und der Rechtseinheit dafür, dass altrechtliche Rechtsverhältnisse möglichst rasch mit dem neuen Recht in Einklang gebracht werden. Nur wenn schützenswerte

Interessen es gebieten, kann in einem gewissen Mass bei der Anpassung an das neue Recht auf bestehende Rechtsverhältnisse Rücksicht genommen werden (FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 109, 115 ff.; BLAISE KNAPP, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band I, 4. Aufl. 1992, N. 578 ff.). Doch ist von Härtemilderungs- oder Ausnahmeklauseln auch in solchen Fällen zurückhaltend Gebrauch zu machen (ALFRED KÖLZ, Intertemporales Verwaltungsrecht, ZSR 102/1983 II 245, 246, 249). Bei der Wahl des Übergangsrechts hat der Gesetzgeber die Vorschriften der Verfassung und, wenn keine ausdrücklichen Vorschriften bestehen, die allgemeinen Grundsätze, z.B. der Verhältnismässigkeit, und das Willkürverbot zu beachten. Auch die allenfalls gewählte Übergangslösung muss verfassungs- oder gesetzmässig sein (BGE 104 Ib 205 E. 5b, S. 216). Ob die Übergangsbestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung, welche die Vorinstanz als verfassungswidrig bezeichnet hat, das heisst die Art. 83 Abs. 3, 84 Abs. 4 und 6 sowie 85 Abs. 1 lit. a, diesen Grundsätzen genügen, ist im folgenden zu prüfen. a) Art. 83 Abs. 3 MWSTV schreibt vor, dass auf dem Restwert (Marktwert) der Mietwaren am 31. Dezember 1994 die Warenumsatzsteuer nachzuentrichten ist, wenn die Steuer statt vom Wert der Ware bei Beginn der Vermietung von den Mieteinnahmen berechnet worden ist. Nach Ansicht der Verwaltung bezweckt diese Ordnung in zweierlei Hinsicht eine Gleichbehandlung der Betroffenen: Zum einen sollen Vermieter bzw. Leasinggeber, welche die Warenumsatzsteuer auf den Mieteinnahmen abgerechnet haben (vgl. vorn E. 7a), nicht besser gestellt werden als diejenigen, welche die Mietware steuerbelastet bezogen oder im Eigenverbrauch zu Beginn der Miete versteuert haben. Zum anderen sollen für bisherige und neu Steuerpflichtige bei Inkrafttreten der Mehrwertsteuer hinsichtlich der Anlagegüter und Betriebsmittel die genau gleichen Voraussetzungen geschaffen werden (Merkblatt Nr. 3 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, a.a.O.). In der Tat fiele die auf den Mieteinnahmen bezahlte Warenumsatzsteuer oft bedeutend geringer aus, als wenn die Ware bei Beginn der Vermietung im Eigenverbrauch versteuert worden wäre. Art. 83 Abs. 3 MWSTV korrigiert diese Folge. Die Vorschrift behandelt zudem Leasingware (Mietware) konsequent als Betriebsmittel im Sinne der Praxis zum Warenumsatzsteuerrecht und stellt damit die Leasinggesellschaften den übrigen Unternehmungen gleich, welche ihre Betriebsmittel und Anlagegüter auf den 1. Januar 1995 ebenfalls nicht entsteuern

können. Insofern gibt die Vorschrift keinen Anlass zu Bedenken. Auf die Frage, ob mit der Behandlung der Leasinggegenstände als Betriebsmittel der besonderen Situation der Leasinggesellschaften genügend Rechnung getragen wird, was diese bezweifeln, wird noch zurückzukommen sein (nachfolgend E. 11c). Auch die verfassungsmässige Grundlage von Art. 83 Abs. 3 MWSTV kann nicht in Frage gestellt werden. Die Entrich-

tung der Eigenverbrauchssteuer auf den Mieteinnahmen statt zu Beginn der Vermietung auf dem Marktwert der Mietsache vermochte sich nicht auf eine gesetzliche Grundlage zu stützen, sondern beruhte auf einer den Steuerpflichtigen von der Eidgenössischen Steuerverwaltung zugestandenen Toleranz (vorn E. 7a). Mit der Schlussabrechnung der Eigenverbrauchssteuer auf dem Restwert der Ware am 31. Dezember 1994 wird somit nur die Besteuerung wieder hergestellt, wie sie sich aufgrund der Ordnung im Bundesratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer ergibt. b) Unter der Mehrwertsteuer ist sowohl das Vermieten (Verleasen) wie auch das Veräussern von Gegenständen steuerpflichtig (Art. 5 Abs. 1 und 2 lit. b MWSTV). Die Leasingfirmen haben die Leasingraten wie auch das Entgelt bei einem späteren Verkauf des Leasinggegenstandes zu versteuern, sofern sie im Sinne der Mehrwertsteuerverordnung steuerpflichtig sind (Art. 17 ff. MWSTV). Sie können aber unter den Voraussetzungen der Art. 29 ff. MWSTV die Mehrwertsteuer, die ihnen von ihren Lieferanten in Rechnung gestellt worden sind, als Vorsteuern abziehen.
An dieser Ordnung ändert Art. 84 MWSTV nichts. Die Vorschrift beschränkt sich darauf, den zeitlichen Geltungsbereich der Besteuerung festzulegen: Gemäss Absatz 1 findet das neue Recht sofort Anwendung auf Umsätze, die ab Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung getätigt werden. Insofern entfaltet die Mehrwertsteuer namentlich keine Vorwirkungen. Auf Leistungen, die teilweise vor und teilweise nach Inkrafttreten der Verordnung erbracht werden, ist das neue Recht auf denjenigen Teil der Leistung anwendbar, der ab Inkrafttreten der Verordnung ausgeführt wird. Das gilt auch dann, wenn die Leistung bisher nicht, ab 1. Januar 1995 aber neu steuerbar ist; vorher gilt das alte Recht (Absatz 4). Der Steuerpflichtige ist aber berechtigt, auf dem Bezug von Betriebsmitteln und Anlagegütern den Vorsteuerabzug (Art. 29 ff. MWSTV) vom 1. Januar 1995 an geltend zu machen, und zwar auch dann, wenn diese Güter im Zusammenhang mit Verträgen stehen, die vor dem 1. Januar 1995 abgeschlossen worden sind. Art. 84 Abs. 6 hält schliesslich fest, dass

der Verkauf von gebrauchten Gegenständen unter dem neuen Recht vollständig zu versteuern ist, auch wenn die Ware vor dem Systemwechsel steuerbelastet bezogen oder im Eigenverbrauch versteuert worden ist (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, ad Art. 84 Abs. 1, 4 und 6). Für sich genommen besagen diese Bestimmungen nur, dass das neue Recht auf alle Umsätze, die ab dem 1. Januar 1995 getätigt werden, sofort Anwendung findet. Sie verletzen indessen keinen Verfassungsgrundsatz und keine Verfassungsrechte. Es ist allgemein bekannt, dass der Verfassungsgeber eine rasche Einführung der Mehrwertsteuer wünschte. Die Grundsätze der Rechtsgleichheit und der Wettbewerbsneutralität sprechen zudem dafür, dass die Mehrwertsteuerverordnung als Ganzes sofort Anwendung findet, ohne dass einzelne Umsätze davon ausgenommen werden. Art. 84 MWSTV trägt diesen Anforderungen Rechnung. Auch diese Vorschrift entzieht sich somit der Kritik. c) Art. 85 MWSTV schliesslich gibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die dem Lieferanten oder bei der Einfuhr entrichtete Warenumsatzsteuer wie Vorsteuern abzuziehen, sofern die in lit. a-c genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Es handelt sich ausschliesslich um Waren, die zum Wiederverkauf oder als Werkstoffe für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses bestimmt sind. Mit der Entsteuerung von Handelswaren und Werkstoffen hat der Bundesrat der Massnahme, wie sie bereits dem Parlament vorgeschlagen wurde (vorn E. 8a), Rechnung getragen. Schon unter der Warenumsatzsteuer konnten Grossisten ihre Wiederverkaufswaren und Werkstoffe gegen Grossistenerklärung steuerfrei beziehen (Art. 14 Abs. 1 lit. a und Abs. 2, 15 Abs. 3 WUStB) oder die darauf entrichtete Steuer nach Art. 23 WUStB anrechnen lassen. Art. 85 MWSTV ergänzt diese Ordnung, indem er beim Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer dem Steuerpflichtigen (unter den Voraussetzungen nach Abs. 1 lit. a-c) gestattet, den Abzug der Warenumsatzsteuer auf den Warenvorräten geltend zu machen. Die Vorschrift richtet sich vor allem an Unternehmen, die unter der Mehrwertsteuer erstmals steuerpflichtig werden und somit vom steuerfreien Bezug dieser Waren gegen Grossistenerklärung nicht profitieren konnten (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, ad Art. 85 Abs. 1). Insofern ist auch Art. 85 MWSTV nicht zu beanstanden.

Dass der Bundesrat die Steuerentlastung auf Wiederverkaufswaren und Werkstoffe beschränkt hat, steht im übrigen mit der Verfassung im Einklang. Diese schreibt die Entsteuerung von Betriebsmitteln und Investitionsgütern nicht vor (vorn E. 8). Auch unter der Herrschaft der Warenumsatzsteuer konnten Grossisten ihre Anlagegüter und Betriebsmittel nicht steuerfrei beziehen. Es ist daher sachlich gerechtfertigt und folgerichtig, wenn der Bundesrat eine Steuerentlastung auf diesen Gütern nicht vorgesehen hat.

10. Es trifft zu, wie die Vorinstanz erwogen hat, dass die aufeinanderfolgende Anwendung des Warenumsatzsteuerrechts und der Mehrwertsteuerverordnung bei Leasinggeschäften zu einer steuerlichen Belastung führt, die sowohl über dem Satz von 6,2 Prozent der Warenumsatzsteuer als auch über dem Satz von 6,5 Prozent der Mehrwertsteuer liegt. Diese Steuerlast würde sich nicht (oder nicht im gleichen Umfang) einstellen, wenn das Geschäft ausschliesslich der Warenumsatzsteuer oder der Mehrwertsteuer unterliegen würde. Sie ist die Folge davon, dass die Mehrwertsteuerverordnung eine Entsteuerung von Anlagegütern und Betriebsmitteln, und folglich der Leasinggegenstände, hinsichtlich der Warenumsatzsteuer auf den 1. Januar 1995 nicht vorsieht. Es stellt sich die Frage, ob diese Unterlassung gegen verfassungsrechtliche Grundsätze über die Mehrwertsteuer, wie sie in Art. 41ter Abs. 3 BV und namentlich Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV für die Ausführungsbestimmungen enthalten sind, verstösst. Einen wesentlichen Grund für den Verfassungsgeber, das Umsatzsteuersystem zu wechseln, bildete unzweifelhaft das Bestreben, die Taxe occulte zu beseitigen. Darauf hat der Bundesrat bereits in seiner Botschaft zur Vorlage von 1976 hingewiesen (BBl 1976 I 1439 f.). Die Taxe occulte schien unter dem System der Warenumsatzsteuer unvermeidlich, was die Betriebsmittel und Anlagegüter betrifft (METZGER, a.a.O., N. 25, 49); unter der Mehrwertsteuer entfällt sie weitgehend, weil der Vorsteuerabzug auch auf allen Investitionsmitteln und Hilfsmitteln für die Produktion und Verteilung gewährt wird.
Auch wenn das Motiv - die Beseitigung der Taxe occulte - seinen Niederschlag in verschiedenen Bestimmungen im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzugsrecht bereits auf Verfassungsstufe gefunden hat (vgl. Art. 41ter Abs. 3 BV sowie 8 Abs. 2 lit. b, c, d, h, i und Abs. 3 ÜbBest. BV) und als Prinzip bei der Auslegung der mehrwertsteuerrechtlichen Vorschriften berücksichtigt werden kann (JEAN-MARC RIVIER, L'interprétation des règles de droit qui régissent

la Taxe à Valeur Ajoutée, ASA 63 S. 355 ff., 358 ff.; XAVIER OBERSON, Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, RDAF 1997 S. 33 ff., 38 f.), handelt es sich dennoch nicht um einen Verfassungsgrundsatz, dem gegenüber anderen Verfassungsprinzipien zwingend Vorrang zukommt (vgl. BGE 123 II 295 E. 6). Aus dem Prinzip kann auch nicht abgeleitet werden, dass sämtliche mit der Warenumsatzsteuer belasteten Güter auf den 1. Januar 1995 von dieser Steuer entlastet werden müssen. Wie bereits dargelegt, hat der Verfassungsgeber eine Entsteuerung nur für Wiederverkaufswaren und Werkstoffe im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses vorgesehen. Für Anlagegüter wollte er den Entscheid dem Bundesrat überlassen, der den Vorsteuerabzug auf diesen Gegenständen im Prinzip nicht nur vorverlegen, sondern ab Inkrafttreten der Mehrwertsteuerverordnung auch einschränken kann (Art. 8 Abs. 3 Satz 2 ÜbBest. BV). Für Betriebsmittel im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses hat der Verfassungsgeber die Frage nicht explizit geregelt. Wenn daher der Bundesrat eine Ordnung getroffen hat, die zwar eine Entlastung der Investitionsgüter von der Warenumsatzsteuer auf den 1. Januar 1995 nicht vorsieht, hingegen den Vorsteuerabzug für die Mehrwertsteuer auf allen Gütern sofort zulässt, so kann ihm nicht vorgeworfen werden, er habe gegen das Prinzip des Vorsteuerabzuges oder gegen andere verfassungsrechtliche Grundsätze der Mehrwertsteuer verstossen. Art. 41ter Abs. 3 BV und Art. 8 Abs. 2 ÜbBest. BV sind dadurch nicht verletzt.

11. Zu prüfen bleibt, ob die steuerliche Mehrbelastung von Leasinggeschäften während der Übergangsperiode allgemeine Verfassungsrechte und -grundsätze, besonders den Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung und das Verhältnismässigkeitsprinzip, verletzt. a) Es ist richtig, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung geltend macht, dass es sich bei der zusätzlichen steuerlichen Belastung, die sich für Leasinggeschäfte ergibt, nicht um eine Doppelbesteuerung im klassischen Sinn handelt, weil unter der Warenumsatzsteuer der Erwerb der Leasingware oder deren Eigenverbrauch belastet war, während unter der Mehrwertsteuer die Vermietung die steuerbare Lieferung bildet. Dennoch sind die Mieterträge ab 1. Januar 1995 zu versteuern, während sie es nicht wären, wenn das Geschäft ausschliesslich der Warenumsatzsteuer unterliegen würde; die entgeltliche Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung waren unter der Herrschaft der Warenumsatzsteuer keine steuerbaren Vorgänge.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beruft sich auch zu Unrecht darauf, dass der Warenumsatzsteuerbeschluss keine Entsteuerung von Leasingware vorsehe und diese Ordnung der Verfassungskontrolle entzogen sei. Der Warenumsatzsteuerbeschluss stützte sich zwar unmittelbar auf den alten Art. 8 Abs. 1 und 2 ÜbBest. BV (AS 1982 138), der unter Vorbehalt von Bundesgesetzen die am 31. Dezember 1981 geltenden Bestimmungen über die Warenumsatzsteuer, die direkte Bundessteuer und die Biersteuer in Kraft beliess, und gehört wie der Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer zur Bundesgesetzgebung, die nach Art. 114bis Abs. 3 BV für das Bundesgericht verbindlich ist (BGE 100 Ib 166 E. 1; 117 Ib 367 E. 1a). Der Bundesrat leitet seine Kompetenz zum Erlass von Übergangsbestimmungen indessen aus Art. 8 Abs. 3 ÜbBest. BV ab. Diese Kompetenz umfasst auch die Befugnis zum Erlass von Vorschriften auf dem Gebiet der Warenumsatzsteuer, soweit diese lediglich das Übergangsrecht betreffen. Es handelt sich um Bestimmungen, die nach dem 31. Dezember 1981 erlassen worden sind und daher der Verfassungskontrolle unterliegen. Die Frage, ob allgemeine Verfassungsrechte oder -grundsätze verletzt sind, ist somit zu prüfen. b) Die Leasinggesellschaften machen zunächst geltend, die steuerliche Mehrbelastung von Leasingverträgen während der Übergangsperiode verstosse gegen das Rechtsgleichheitsgebot und sei unverhältnismässig. Dieser Einwand ist nicht berechtigt. Die steuerliche Mehrbelastung von Leasinggeschäften in der Übergangsperiode ist wohl hoch, nicht aber unverhältnismässig. Sie rührt davon her, dass die Mehrwertsteuerverordnung eine Entsteuerung von Anlagegütern und Betriebsmitteln und damit von Leasinggegenständen von der Warenumsatzsteuer nicht vorsieht. Die Taxe occulte auf Investitionsgütern bestand indessen schon zur Zeit der Warenumsatzsteuer. Unter der Mehrwertsteuer ist sie eine vorübergehende. Sie wird sich im Laufe der Jahre vermindern und aufgrund des Vorsteuerabzuges, den die Leasinggesellschaften für ihre Kosten und Ausgaben mit geschäftlichem Charakter (Art. 29 ff. MWSTV) bereits ab 1. Januar 1995 geltend machen können, teilweise kompensiert. Die steuerliche Mehrbelastung ist zwar um so höher, je länger der Vertrag unter dem neuen Recht andauert, weil zusätzlich zur Warenumsatzsteuer (Eigenverbrauchssteuer) die Mehrwertsteuer auf den Leasingraten zu entrichten ist. Doch stellt sich das Problem für andere Unternehmen genau gleich. Auch bei diesen fällt die

steuerliche Mehrbelastung auf Investitionsgütern um so mehr ins Gewicht, je näher beim Systemwechsel diese Güter erworben worden sind; sie haben keine Möglichkeit, diese Güter auf den 1. Januar 1995 zu entsteuern, weshalb deren Anschaffungskosten - einschliesslich Taxe occulte - noch während einer verhältnismässig langen Zeit die Preiskalkulation belasten werden. Diese Unternehmen hatten zudem ihre Produkte unter der Warenumsatzsteuer zum Satz von 6,2 oder 9,3 Prozent zu versteuern, sofern es sich um steuerbare Umsätze handelte. Von dieser zusätzlichen Steuer waren die Leasinggesellschaften nicht betroffen, weil die Vermietung unter

der Warenumsatzsteuer nicht steuerpflichtig war. Von einer rechtsungleichen Behandlung kann unter diesen Umständen nicht die Rede sein. c) Die Leasinggesellschaften behaupten auch zu Unrecht, dass den Besonderheiten des Leasinggeschäfts nicht genügend Rechnung getragen werde. Die Leasinggesellschaften werden gleich behandelt wie ein anderes steuerpflichtiges Unternehmen, das seine vor dem 1. Januar 1995 erworbenen Betriebsmittel und Anlagegüter von der darauf lastenden Warenumsatzsteuer nicht befreien kann, obschon die Kosten dieser Gegenstände noch während Jahren in die Herstellungskosten und damit in den Preis des fertigen Produkts einfliessen werden. Die Situation der Leasingfirmen unterscheidet sich auch nicht grundlegend von derjenigen anderer Unternehmen, deren Leistungen unter der Warenumsatzsteuer nicht steuerpflichtig waren: Ob Leistungen im Rahmen von Leasinggeschäften erbracht werden oder beispielsweise im Zusammenhang mit Abonnementsverträgen, Speditionsverträgen oder Beherbergungsverträgen, kann unter dem Gesichtswinkel des Gleichbehandlungsgebots nicht entscheidend sein. Auch bei diesen Unternehmen bleibt eine Taxe occulte solange bestehen, als der Preis für das fertige Produkt oder die Dienstleistung die Kosten von Anlagegütern und Betriebsmitteln erfasst, die vor 1995 angeschafft worden sind und folglich mit der Warenumsatzsteuer belastet sind. Aus diesen Gründen sind auch die Berechnungen der Vorinstanz, die für die Übergangsperiode in jedem Fall eine Steuerbelastung von Leasinggeschäften von über 6,2 bzw. 6,5 Prozent ergeben, nicht schlüssig. Sie berücksichtigen nicht, dass auch andere Unternehmen, die unter der Warenumsatzsteuer als Grossisten oder Nichtgrossisten ihre Betriebsmittel und Investitionsgüter steuerbelastet einkaufen mussten, in der Übergangsperiode weiterhin einer steuerlichen Mehrbelastung, der Taxe occulte, ausgesetzt sind.

d) Die Leasinggesellschaften machen geltend, Leasinggegenstände seien im Rahmen der Mehrwertsteuerverordnung klar den Wiederverkaufswaren zuzuordnen, weshalb sie nach Art. 85 MWSTV auf den 1. Januar 1995 zu entsteuern seien. Diese Ansicht geht fehl. Die Mehrwertsteuer knüpft nicht mehr an die Unterscheidung zwischen Engros- und Detaillieferungen und damit an die Unterscheidung zwischen Waren für den Wiederverkauf und Werkstoffen einerseits und Anlagegütern und Betriebsmitteln andererseits an. Diese Unterscheidung war für das Warenumsatzsteuerrecht wesentlich: Als Engroslieferung galt die Lieferung von Waren für den Wiederverkauf oder als Werkstoffe (Art. 15 Abs. 3 WUStB), Detaillieferungen waren alle Lieferungen, auf welche diese Voraussetzung nicht zutraf (Art. 19 Abs. 3 WUStB). Es ist bereits dargelegt worden, dass Miet- und Leasingwaren unter dem Recht der Warenumsatzsteuer Betriebsmittel darstellten (vorn E. 7a). Art. 85 Abs. 1 lit. a MWSTV, auf den die Leasinggesellschaften für die Entsteuerung Bezug nehmen, ist denn auch klar: Er verweist für die Begriffsumschreibung auf den Warenumsatzsteuerbeschluss. Nur Waren zum Wiederverkauf oder zur Verwendung als Werkstoffe für die gewerbsmässige Herstellung von Waren oder Bauwerken im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses können unter den Voraussetzungen der lit. a-c von der Warenumsatzsteuer entlastet werden; Miet- und Leasingwaren gehören nicht dazu. e) Die Leasinggesellschaften meinen freilich, aus verschiedenen Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung ableiten zu können, dass der Bundesrat in Einzelfällen sehr wohl eine Entsteuerung von Betriebsmitteln, die unter der Warenumsatzsteuer erworben worden sind, vorgesehen habe: - Die Leasinggesellschaften berufen sich zunächst auf Art. 14 Ziff. 20 in fine MWSTV, der die Lieferung der im Betrieb gebrauchten Gegenstände von der Steuer ausnimmt, soweit der Bezug dieser Gegenstände vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer, ad Art. 14 Ziff. 20). Bei dieser Bestimmung handelt es sich jedoch nicht um Übergangsrecht. Vielmehr gehen in dieser Hinsicht die Art. 84 Abs. 6 und 7 MWSTV vor (vgl. je Abs. 6 und 7 in fine). Danach unterliegen sowohl Verkäufe von beweglichen Gegenständen, die unter altem Recht vermietet worden sind (Abs. 6), wie auch Verkäufe von gebrauchten Gegenständen, die unter dem alten Recht eingekauft und nach dem 31. Dezember 1994 mit Anspruch auf Vorsteuerabzug bearbeitet worden sind oder für

welche Dienstleistungen bezogen worden sind (Abs. 7), vollumfänglich der Mehrwertsteuer, obschon diese Gegenstände wie alle Betriebsmittel bereits mit der Warenumsatzsteuer belastet sind (vgl. KUHN/SPINNLER, Mehrwertsteuer, Ergänzungsband, S. 64). Entgegen der Ansicht der Leasinggesellschaften sieht die Verordnung die Entsteuerung von Betriebsmitteln bei diesen Gegenständen nicht vor. - Was Art. 26 Abs. 7 MWSTV betrifft, so bezieht sich diese Vorschrift wie Art. 14 Ziff. 20 MWSTV nur auf Geschäfte, die sich vollständig unter der Herrschaft der Mehrwertsteuer abwickeln. Aus dieser Bestimmung lässt sich für den vorliegenden Fall ebenfalls nichts gewinnen. - Art. 26 Abs. 3 lit. a Ziff. 3 MWSTV schliesslich, der durch Änderung vom 18. September 1995 eingeführt worden ist, betrifft die Berechnung der Steuer beim Eigenverbrauch von unbeweglichen Gegenständen, wenn das Unternehmen für die Versteuerung optiert hat. In diesen Fällen darf die Steuer höchstens vom Wert der Aufwendungen berechnet werden, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Diese Vorschrift regelt indessen einen anderen Sachverhalt (Verwendung von Immobilien im Eigenverbrauch), der mit demjenigen der Leasinggesellschaften nichts zu tun hat. Der Verordnungsgeber konnte die beiden Fälle unterschiedlich regeln, ohne das Rechtsgleichheitsgebot zu verletzen. f) Wenn daher der Bundesrat keine anderen oder zusätzlichen Bestimmungen eingeführt hat, um die steuerliche Belastung, die sich für Leasinggeschäfte während der Übergangsperiode aus der Besteuerung mit der Warenumsatzsteuer und der Mehrwertsteuer ergibt, abzuwenden, so kann ihm nicht vorgeworfen werden, er habe eine willkürliche, rechtsungleiche oder unverhältnismässige Ordnung getroffen. Die übergangsrechtlichen Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung sind auch unter diesem Gesichtswinkel nicht zu beanstanden.

12. Aus diesen Erwägungen kann die vom Bundesrat für Miet- und Leasingverträge getroffene Übergangsordnung nicht als verfassungswidrig bezeichnet werden und schulden die Leasinggesellschaften die Steuern gemäss der Ordnung, wie sie sich namentlich aus den Art. 83 Abs. 3, 84 Abs. 4 und 6 MWSTV ergibt; Art. 85 MWSTV ist nach dem Gesagten nicht anwendbar...