

JAAC 67.81

Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 7. Februar 2003 [SRK 2002-019]).

Taxe sur la valeur ajoutée. Déduction de l'impôt préalable (s'agissant des motocycles avec une cylindrée supérieure à 125 cm³). Interdiction de la déduction de l'impôt préalable. Frais de procédure (droit transitoire).

Art. 4, art. 8 disp. trans. aCst. Art. 30 OTVA. Art. 93 LTVA.

- Confirmation de la jurisprudence selon laquelle certaines dépenses qui ont un caractère commercial sont, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, en principe exclues de la déduction de l'impôt préalable, puisqu'il s'agit d'objets dont l'emploi vaut «consommation finale dans la sphère de l'entreprise» au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral (consid. 3a/cc, b et c).

- En prévoyant que les dépenses pour l'acquisition et l'entretien de motocycles d'une cylindrée supérieure à 125 cm³ sont en principe exclus de la déduction de l'impôt préalable (situation juridique jusqu'au 31 décembre 2000), l'auteur de l'ordonnance n'a pas violé le principe d'égalité (consid. 3c).

- Transfert des frais de procédure dans le cas où une première décision de l'Administration fédérale des contributions est rendue sous l'empire de l'ancien droit et que la décision sur réclamation de l'administration est, quant à elle, rendue après l'entrée en vigueur du nouveau droit (consid. 4).

Mehrwertsteuer. Vorsteuerabzug (betreffend Motorräder mit mehr als 125 ccm Hubraum). Vorsteuerabzugsverbot. Verfahrenskosten (intertemporales Recht).

Art. 4, Art. 8 UeB aBV. Art. 30 MWSTV. Art. 93 MWSTG.

- Bestätigung der Rechtsprechung, wonach bestimmte Ausgaben mit geschäftlichem Charakter im Bereich der Mehrwertsteuer generell vom Vorsteuerabzugsverbot ausgeschlossen sind, da es sich dabei um Gegenstände handelt, deren Benutzung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als ein so genannter «Endverbrauch in der Unternehmenssphäre» zu qualifizieren ist (E. 3a/cc, b und c).

- Der Verordnungsgeber hat mit dem Ausschluss von Ausgaben für die Anschaffung und den Unterhalt von Motorrädern mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm vom Vorsteuerabzugsrecht (Rechtslage bis 31. Dezember 2000) die Rechtsgleichheit nicht verletzt (E. 3c).

- Auferlegung der Verfahrenskosten falls der erste Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung im zeitlichen Geltungsbereich des alten Rechts, der Einspracheentscheid der Verwaltung jedoch nach Inkrafttreten des neuen Rechts gefällt wurde (E. 4).

Imposta sul valore aggiunto. Deduzione dell'imposta precedente (concernente motociclette di cilindrata superiore ai 125 cc). Divieto di deduzione dell'imposta precedente. Spese di procedura (diritto transitorio).

Art. 4, art. 8 disp. trans. vCost. Art. 30 OIVA. Art. 93 LIVA.

- Conferma della giurisprudenza secondo cui, nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, determinate spese a carattere professionale sono in generale escluse dalla deduzione dell'imposta precedente, poiché si tratta di oggetti il cui utilizzo, ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale, è da considerare come un «consumo finale nella sfera aziendale» (consid. 3a/cc, b e c).

- Stabilendo che le spese per l'acquisto e la manutenzione di motociclette con una cilindrata superiore ai 125 cc. sono escluse dal diritto di deduzione dell'imposta precedente (situazione giuridica fino al 31 dicembre 2000), l'autore dell'ordinanza non ha violato il principio della parità di trattamento (consid. 3c).

- Le spese della procedura sono messe a carico del ricorrente se la prima decisione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni è stata presa nel periodo di validità temporale del diritto precedente, ma la decisione su reclamo dell'amministrazione è intervenuta dopo l'entrata in vigore del nuovo diritto (consid. 4).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. X, Zoologe, betreibt in Z. ein Oekobüro. Seine Geschäftstätigkeit umfasst im Wesentlichen die Kartierung von naturschützerisch wertvollen Lebensräumen und die Ausarbeitung von Vorschlägen zu ihrer Erhaltung und Aufwertung, teilweise auch die Begleitung der Ausführung der Massnahmen. Er ist seit

dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (im Folgenden: ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Bereits mit Schreiben vom 6. Dezember 1994 an die ESTV erhob er Einwendungen gegen die Regelung betreffend den Vorsteuerausschluss im Zusammenhang mit Ausgaben für die Anschaffung und den Unterhalt von Motorrädern mit mehr als 125 ccm Hubraum. Zusammen mit den Mehrwertsteuerabrechnungen für das 1. und 2. Quartal 1995 reichte er jeweils ein Begleitschreiben ein, worin er unter anderem festhielt, dass die auf den Betrieb und den Unterhalt seines Motorrads mit 900 ccm Hubraum entfallende, in den Abrechnungen abgezogene Vorsteuer Fr. 7.85 (1. Quartal 1995) bzw. Fr. 57.45 (2. Quartal 1995) ausmache. Er habe die ihm überwältzte Mehrwertsteuer gestützt auf Art. 8 Abs. 2 Bst. h der Übergangsbestimmungen (UeB) zur (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aBV[12]) geltend gemacht. Seines Erachtens verstosse Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV gegen die Bundesverfassung, insbesondere Art. 4 Abs. 1 und Art. 31 Abs. 1 aBV. Die Ungleichbehandlung von hubraumstärkeren Motorrädern einerseits und hubraumschwächeren Motorrädern sowie Personenwagen andererseits sei willkürlich. Massgebend für den Vorsteuerabzug sollte ausschliesslich die anteilmässige Verwendung des Fahrzeugs zu geschäftlichen Zwecken sein.

Am 20. Juli 1995 erliess die ESTV einen Entscheid betreffend die Vorsteuerkürzungen im Sinne von aArt. 30 Abs. 2 Bst. a und b MWSTV (in der bis zum 31. Dezember 1995 geltenden Fassung), gegen welchen X am 27. Juli 1995 Einsprache erhob. Dieses Verfahren wurde in der Folge sistiert, da die betreffenden Fragen bereits Gegenstand eines vor Bundesgericht hängigen Pilotverfahrens waren. Am 17. Februar 1997 erliess die ESTV einen zweiten Entscheid betreffend den Vorsteuerausschluss im Zusammenhang mit Ausgaben für die Anschaffung und den Unterhalt von Motorrädern mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm. Die Verwaltung verpflichtete X, ihr für die Steuerperioden 1. und 2. Quartal 1995 (Zeit vom 1. Januar bis 30. Juni 1995) den zu Unrecht als Vorsteuer in Abzug gebrachten Betrag von total Fr. 65.30 zu bezahlen, wobei sie sich vorbehielt, ihre Forderung aufgrund einer Steuerkontrolle zu berichtigen. Ferner stellte sie fest, dem Mehrwertsteuerpflichtigen stehe auch in Zukunft kein Vorsteuerabzug auf Ausgaben für Anschaffung und Unterhalt von Motorrädern mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm zu. Sie erwog, die Mehrwertsteuer belaste den Endverbrauch, weshalb Leistungen, die ohnehin konsumiert würden, ihr auch unterstehen sollten, unabhängig davon, ob jemand für einen Geschäftsbetrieb tätig sei oder nicht. Bei Ausgaben für unter anderem die Anschaffung und den Unterhalt von Motorrädern mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm (Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV) sei der Endkonsumcharakter in jedem Fall zu bejahen, weshalb folgerichtig der Vorsteuerabzug auszuschliessen sei. Aufgrund allgemeiner Lebenserfahrung sei davon auszugehen, dass bei der Anschaffung und Benutzung eines solchen Motorrades der Fahrgenuss im Vordergrund stehe und andere Motive dabei keine Rolle spielen würden.

B. Gegen diesen Entscheid vom 17. Februar 1997 erhob X mit Schreiben vom 20. Februar 1997 Einsprache und beantragte, der angefochtene Entscheid sei in sämtlichen Punkten, die materiell von Bedeutung seien, aufzuheben;

Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV sei zu streichen, so dass der Vorsteuerabzug für Fahrspesen mit geschäftlichem Charakter unabhängig vom benutzten Fahrzeug zu 100% geltend gemacht werden könne; der übergeordneten Behörde sei entsprechend Antrag zu stellen und es sei einstweilen auf die Anwendung von Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV zu verzichten. Für die Beurteilung der Einsprache sei das ganze Jahr 1995 mit einzubeziehen, was die Verwendung seines Motorrades für geschäftliche bzw. private Zwecke betreffe. Bereits bei erstmaligen Entscheiden der ESTV sei in Zukunft mit mehr Sorgfalt vorzugehen.

Zur Begründung dieser Anträge führte er namentlich aus, er habe ausschliesslich aus geschäftlichen Gründen den Führerausweis erworben. Sein Arbeitsort im Feld variere stark; dieser sei durch den öffentlichen Verkehr meist schlecht erreichbar. Das Motorrad könne man an viel mehr Orten abstellen als ein Auto und auch beim Kreuzen habe es wesentliche Vorteile. Ein Motorrad mit bloss 125 ccm sei für bestimmte Zwecke zu wenig leistungsfähig. Die meisten von ihm gefahrenen Kilometer seien geschäftlicher Natur gewesen. 1995 seien diese zudem überwiegend direkt mit einem Auftrag verbunden gewesen und den Auftraggebern, unter Weiterverrechnung der Mehrwertsteuer, auch (separat) belastet worden. Wenn er geschäftlich mit dem Motorrad unterwegs sei, handle es sich ganz klar nicht um Leistungen, die ohnehin konsumiert würden, unabhängig von einer Geschäftstätigkeit. Art. 30 MWSTV verletze Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV. Von einer Einschränkung des Vorsteuerabzugs für Ausgaben geschäftlichen Charakters sei in Art. 8 Abs. 2 UeB aBV nirgends die Rede, es sei denn im Rahmen von Vereinfachungen, die aber weder die Steuereinnahmen noch die Wettbewerbsverhältnisse wesentlich beeinflussen dürften (Art. 8 Abs. 2 Bst. l UeB aBV). Verletzt seien sowohl die Wettbewerbsneutralität als auch das allgemeine Gleichbehandlungsgebot und das Willkürverbot. Mit der am 18. August 1995 erfolgten Änderung von Art. 30 Abs. 2 MWSTV (Aufhebung des 50%-Ausschlusses im Zusammenhang mit Übernachtungen, Geschäftsreisen und Personenwagen) sei die Verfassungswidrigkeit noch verstärkt worden. Massgebend für den Vorsteuerabzug sollte nicht die Art des Fahrzeuges sein, sondern seine anteilmässige Verwendung zu geschäftlichen Zwecken. In ihrem Entwurf vom 28. August 1995 zu einem Mehrwertsteuergesetz schliesse sich die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats dieser Ansicht an und streiche Art. 30 Abs. 1 und 2 MWSTV.

C. In einem Begleitschreiben vom 24. August 1997 zum Formular «Meldung der zu Unrecht vorgenommenen Vorsteuerabzüge auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke sowie Unterkunft und Beförderung bei Geschäftsreisen» teilte X der ESTV mit, dass er seine Einsprache vom 27. Juli 1995 gegen den Entscheid der ESTV vom 20. Juli 1995 zurückziehe, nicht jedoch die Einsprache vom 20. Februar 1997 gegen den Entscheid vom 17. Februar 1997. Ferner habe er 50% der abgezogenen Vorsteuern für geschäftliche Motorrad-Fahrspesen des Jahres 1995 im beiliegenden Meldeformular deklariert, vorbehältlich der Einsprache vom 20. Februar 1997.

Nachdem er mit Schreiben der ESTV vom 19. Dezember 2001 über die neuesten Entscheide des Bundesgerichts und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) betreffend aArt. 30 Abs. 2 MWSTV (alte Fassung) informiert worden war und innert der ihm hiefür angesetzten Frist von der Möglichkeit des Einspracherückzugs nicht Gebrauch gemacht hatte,

wies die Verwaltung die Einsprache mit Entscheid vom 7. Februar 2002 ab und bestätigte ihre Steuerforderung von Fr. 65.30 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins ab 15. Juli 1997 (mittlerer Verfall) für die Steuerperioden 1. und 2. Quartal 1995, wobei sie festhielt, dass eine am 3. Oktober 1997 geleistete Zahlung in der Höhe von Fr. 32.65 an diese Mehrwertsteuerschuld angerechnet werde und sie sich vorbehalte, diese Forderung aufgrund einer Steuerkontrolle zu berichtigen. Sie hielt dafür, das Begehren, wonach für die Beurteilung der Einsprache das ganze Jahr 1995 mit einzubeziehen sei, stelle eine Ausweitung des Streitgegenstandes dar, weshalb darauf nicht einzutreten sei. Sodann gehe sie davon aus, dass es sich beim Begehren um Antragstellung an die übergeordnete Behörde nicht um einen formellen Antrag handle. Aus der entsprechenden Verfassungsgrundlage ergebe sich, dass bei bestimmten Ausgaben angesichts ihrer Natur der Vorsteuerabzug zu versagen sei, obschon diese Aufwendungen mit der geschäftlichen Tätigkeit zusammenhängen. Ein Endverbrauch existiere somit auch im Bereich des Geschäfts und der Begriff «Endverbrauch» sei nicht identisch mit «Privatgebrauch» oder «-verbrauch». Dieser geschäftliche Endverbrauch sei zu erfassen, was denn auch das Ziel der Mehrwertsteuer sei. Es handle sich hierbei nämlich um Leistungen, die ohnehin konsumiert würden, unabhängig davon, ob jemand einen Geschäftsbetrieb führe oder nicht. Ein Endverbrauch solle grundsätzlich auch nicht nur aus dem Grund steuerfrei werden, weil es sich beim Konsumenten zufällig um eine Person handle, die eine Geschäftstätigkeit ausübt. Dies habe das Bundesgericht in seinem Urteil vom 14. März 1997 ([BGE 123 II 295 ff.](#)) denn auch bestätigt.

Bei der Nutzung eines Motorrades im Rahmen einer geschäftlichen Tätigkeit finde auch eine private Nutzung statt, welche aber untrennbar mit der ersteren verbunden sei und sich nicht davon abgrenzen lasse. Weil die Benutzung von Motorrädern doch umständlicher sei, erstaune es nicht, dass deren Einsatz für Geschäftszwecke unüblich sei. Es handle sich dabei um einen Gegenstand, der dem Freizeitbereich bzw. der privaten Lebensführung zuzuordnen sei. Dem habe der Bundesrat beim Erlass von Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV Rechnung getragen; es handle sich hierbei um eine sachgerechte Regelung, welche die Besonderheiten bei der Benutzung von Motorrädern berücksichtige. Der Beschwerdeführer vermöge nicht darzulegen, inwiefern die besonderen Verhältnisse seiner Geschäftstätigkeit die Benutzung eines Motorrades als unerlässlich erscheinen liessen noch inwiefern er für seine geschäftliche Tätigkeit gerade auf ein Motorrad des von ihm benutzten Typs angewiesen sei. Er habe selber ausgeführt, dass er sich im Jahr 1994 unter anderem auch aus «Freude am Motorradfahren» entschlossen habe, auf ein grösseres Modell umzusteigen. Eine Ermittlung der anteilmässigen Verwendung zu geschäftlichen bzw. privaten Zwecken wäre hier gar nicht möglich. Es sei sachgerecht gewesen, auch eine Unterscheidung gegenüber der Regelung bezüglich Personenwagen zu treffen, wohne doch der Benutzung von Motorrädern ein ungleich höherer Anteil an Endkonsum inne als dies bei der Verwendung von Personenwagen der Fall sei. Wie das Bundesgericht dies bestätigt habe, stehe dem Bundesrat im Rahmen der ihm übertragenen Kompetenzen auch derselbe politische Entscheidungsspielraum zu wie dem Gesetzgeber. Die in Frage stehende Norm verletze weder die Grundsätze der Rechtsgleichheit und der Verhältnismässigkeit noch diejenigen der Wettbewerbsneutralität. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts habe im Übrigen das Prinzip des Vorsteuerabzugs gegenüber dem Grundsatz der

Besteuerung des Endverbrauchs keinen Vorrang. Gemäss Verwaltungspraxis finde schliesslich auch bei Personenwagen eine differenzierte Regelung Anwendung. Aus der Rechtslage gemäss dem neuen Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) könne nichts für das bis 31. Dezember 2000 geltende Recht abgeleitet werden.

D. Mit Eingabe vom 14. Februar 2002 erhebt X (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 7. Februar 2002 Beschwerde an die SRK. Er stellt folgende Anträge:

«1. Der Einspracheentscheid ESTV, Hauptabteilung MWST, vom 7. Februar 2002 (im folgenden einfach Einspracheentscheid genannt) ist in sämtlichen Punkten aufzuheben.

2. Artikel 30 Abs. 1 Bst. b der Verordnung über die Mehrwertsteuer [...] ist für das Jahr 1995 rückwirkend zu streichen bzw. nicht anzuwenden, so dass der Vorsteuerabzug im Sinne von Art. 8 Absatz 2 lit. h der Uebergangsbestimmungen der Bundesverfassung [...] für Fahrspesen mit geschäftlichem Charakter bei der Benützung von Motorrädern mit mehr als 125 ccm Hubraum zu 100% geltend gemacht werden kann (Steuerrechtliche Gleichbehandlung mit Motorrädern bis maximal 125 ccm Hubraum). Zudem ist Artikel 30 Abs. 1 Bst. b der Verordnung über die Mehrwertsteuer [...] ebenfalls für die Jahre 1996 bis 2000 rückwirkend zu streichen bzw. nicht anzuwenden, so dass der Vorsteuerabzug im Sinne von Art. 8 Absatz 2 lit. h der Uebergangsbestimmungen der Bundesverfassung [...] für Fahrspesen mit geschäftlichem Charakter bei der Benützung von Motorrädern mit mehr als 125 ccm Hubraum zu 100% geltend gemacht werden kann (Steuerrechtliche Gleichbehandlung mit Motorrädern bis maximal 125 ccm Hubraum sowie mit Personenwagen).

3. Der von mir an die ESTV am 3.10.1997 geleistete Betrag von Franken 148.35 für 1995 (=50% des geschäftlich begründeten Vorsteuerabzugs, 1.-4. Quartal; 1.-2. Quartal: Franken 32.65) bei der Benützung meines Motorrads Honda CBR 900 mit mehr als 125 ccm Hubraum ist mir gemäss 2. inklusive den zustehenden Verzugszinsen zurückzuerstatten. Ebenso ist der von mir geltend gemachte Vorsteuerabzug für die Jahre 1996-2000 bei der Benützung meines Motorrads Honda CBR 900 gemäss 2. voll zu akzeptieren.

4. Falls dem Antrag von Punkt 2 für das Jahr 1995 nicht stattgegeben werden kann, so ist der Vorsteuerabzug bei der Benützung von Motorrädern unabhängig von ihrer Hubraumgrösse generell wie der Vorsteuerabzug bei der Benützung von Personenwagen oder Geschäftsreisen zu handhaben, d. h. Artikel 30 Abs. 2 Bst. c bzw. b für 1995 sinngemäss auch bei Motorrädern, unabhängig von ihrer Hubraumgrösse, anzuwenden. Wird dem stattgegeben, so ist auf den Antrag in Punkt 3, was das Jahr 1995 betrifft, nicht einzutreten.

5. Es sind von mir keine Verfahrenskosten zu erheben bzw. diese im Falle meines Unterliegens entsprechend meiner bescheidenen Einkommensverhältnisse zu ermässigen.

6. Für die Beurteilung meiner Einsprache ist nicht nur meine Geschäftstätigkeit im ersten Halbjahr 1995 anzuschauen, sondern meine Geschäftstätigkeit, wie sie im weiteren zeitlichen Rahmen der Begründung vorgestellt wird.»

Zur Begründung dieser Begehren führt er im Wesentlichen aus, von einer Einschränkung des Vorsteuerabzugsrechts für Ausgaben geschäftlichen Charakters sei in Art. 8 Abs. 2 UeB aBV keine Rede, es sei denn im Rahmen von Vereinfachungen, die aber weder die Steuereinnahmen noch die Wettbewerbsverhältnisse wesentlich beeinflussen dürften. Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV tangiere und beschränke sowohl die Wettbewerbsneutralität als auch das allgemeine verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot in unverhältnismässiger Weise. Die von der ESTV zitierten Entscheide des Bundesgerichts würden nicht Art. 30 Abs. 1 MWSTV betreffen und könnten nicht direkt auf seinen Fall angewendet werden, welcher deshalb eine Neubeurteilung erfordere. Weder der Bundesrat noch die ESTV könnten mit Zahlen belegen, dass Motorräder mit mehr als 125 ccm Hubraum im Schnitt wirklich häufiger in der Freizeit verwendet würden als solche mit weniger als 125 ccm Hubraum und als Personenwagen. Der Geschäftsverkehr mit Personenwagen selbst mache nur einen kleinen Anteil der Fahrten mit Personenwagen aus. Ebenfalls unhaltbar sei die Bemerkung der ESTV, dass der Verwendung eines Motorrades ein ungleich höherer Anteil an Endkonsum innewohne als der Verwendung eines Personenwagens. Er könne nachweisen, dass er in der Lage sei, eine anteilmässige Aufteilung der Verwendung seines Motorrades für Privat- und Geschäftsfahrten vorzunehmen und den Geschäftsanteil, der bei weitem überwiege, korrekt auszuscheiden. Ein seinen geschäftlichen Fahrten innewohnender Privatanteil existiere praktisch nicht. Ein Motorrad habe er nur angeschafft, weil er aus geschäftlichen Gründen darauf angewiesen sei. Im neuen Mehrwertsteuergesetz finde sich keine Bestimmung mehr über den Vorsteuerauschluss von Motorrädern mit einem Hubraum über 125 ccm. Dies zeige, dass Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV eine missglückte und verfassungswidrige Bestimmung gewesen sei. Da sein Einkommen bescheiden sei und er sich auch keinen Anwalt leisten könne, seien ihm die Verfahrenskosten ganz oder teilweise zu erlassen.

Mit Schreiben vom 29. April 2002 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen. Im Übrigen verzichte sie auf eine Vernehmlassung und verweise auf den Einspracheentscheid und das Urteil der SRK vom 4. März 2002 in Sachen R., veröffentlicht in [VPB 66.58](#).

Aus den Erwägungen:

1.a. (Eintreten)

b. Gemäss Art. 8 Abs. 1 UeB aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) erlässt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Gesetzes betreffend die Mehrwertsteuer. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Mehrwertsteuergesetz. Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000, AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Sachverhalte, welche im

Jahr 1995 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c. Die SRK kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021) 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).

d.aa. In der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Nicht die Verfügung selbst ist also Streitgegenstand (sie bildet das Anfechtungsobjekt), sondern das in der Verfügung geregelte oder zu regelnde, im Beschwerdeverfahren noch streitige Rechtsverhältnis. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich demgegenüber die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte zwar wohl zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand ([BGE 110 V 51](#) E. 3c; *René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss*, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1996, S. 173 Rz. 899 ff., S. 186 Rz. 963 ff. und S. 279 Rz. 1462 ff.). Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens grundsätzlich weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (vgl. *André Moser*, in *Moser/Uebersax*, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a. M. 1998, S. 30 f. Rz. 2.13, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch die Entscheide der SRK vom 21. Juni 1999 in Sachen Sch. [SRK 1998-138], E. 2a, und vom 20. August 1999 in Sachen A. [SRK 1998-144], E. 1d/aa). Gegenstände, über welche die verfügende Behörde nicht entschieden hat und nicht entscheiden musste, sind durch die Beschwerdeinstanz grundsätzlich nicht zu beurteilen, weil damit in die funktionale Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen würde (*Alfred Kölz/Isabelle Häner*, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 149 Rz. 404; Moser, a.a.O., S. 75 Rz. 2.82).

bb. Die ESTV hat im angefochtenen Einspracheentscheid die Einsprache des Beschwerdeführers abgewiesen, soweit sie darauf eintrat. Ferner hat sie - wie bereits im ersten Entscheid vom 17. Februar 1997 - festgehalten, der Einsprecher schulde ihr für die Steuerperioden 1. und 2. Quartal 1995 (Zeit vom 1. Januar bis zum 30. Juni 1995) Fr. 65.30 Mehrwertsteuer, zuzüglich 5% Verzugszins ab 15. Juli 1997 (mittlerer Verfall), infolge zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuern auf den Ausgaben für den Betrieb und Unterhalt seines Motorrades. Das Rechtsverhältnis, das mittels der beiden Verfügungen geregelt wurde, beinhaltete also einzig die Festlegung des vom Mehrwertsteuerpflichtigen (nach Auffassung der ESTV) für das 1. und 2. Quartal zu viel in Abzug gebrachten und daher wieder einzubezahlenden Vorsteuerbetrages. Dies ist der Streitgegenstand, der auch im Beschwerdeverfahren vor der SRK massgebend ist und nicht ausgeweitet werden darf. Nicht einzutreten ist daher auf Ziff. 2, 3

und 4 der Beschwerdeanträge insoweit, als mit diesen eine rechtliche Regelung auch für die Zeit ab 1. Juli 1995 angestrebt wird. Was Ziff. 6 der Beschwerdeanträge betrifft, geht die SRK davon aus, dass der Ausdruck «anschauen» nicht im Sinne von «beurteilen» zu verstehen ist, sondern dass es dem Beschwerdeführer lediglich - im Sinne eines Beweisantrages - darum geht, dass allfällige Rückschlüsse, die sich aus der weiteren Entwicklung für die Beurteilung des Zeitraums vom 1. Januar bis zum 30. Juni 1995 ergeben könnten, mitberücksichtigt werden. Mit diesen Einschränkungen kann auf die Beschwerde eingetreten werden.

2.a. Die Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen UeB aBV bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der seit 1. Januar 2000 gültigen BV und stellt gesetzvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat. Selbständige Verordnungen des Bundesrates sind daraufhin zu kontrollieren, ob sie mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassungsvorschrift, auf welcher sie beruhen, harmonisieren. Bei der Mehrwertsteuerverordnung ist somit zu prüfen, ob der Bundesrat die in Art. 41^{ter} Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 aBV sowie die in Art. 8 UeB aBV (vgl. Art. 130 und 196 Ziff. 14 BV) enthaltenen Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die Verordnung nicht mit sonstigen Verfassungsnormen, besonders mit den Grundrechtsgarantien, kollidiert, soweit die ermächtigende Verfassungsnorm nicht selbst Abweichungen anordnet oder bewusst in Kauf nimmt (BGE 123 II 22 f. E. 3, BGE 123 II 298 f. E. 3).

b. (Wesen der schweizerischen Mehrwertsteuer; Grundsätze und gesetzliche Grundlagen: vgl. VPB 64.110 E. 2b)

c. Zu beachten ist, dass der Richter den dem Ordnungsgeber in Art. 8 UeB aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV 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 Ordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat (BGE 125 II 331 E. 3a, BGE 123 II 299 E. 3a).

d. Im Übrigen überprüft die SRK die gestützt auf die Mehrwertsteuerverordnung erlassenen Ausführungsverordnungen des Finanzdepartementes sowie die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV (z. B. Wegleitung, Broschüren und Merkblätter) frei.

Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. [BGE 123 II 30](#) E. 7, [BGE 123 II 299](#) E. 3b).

3.a.aa. Der Vorsteuerabzug gemäss Art. 29 ff. MWSTV ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist, die auf jeder Umsatzstufe (lediglich) den vom jeweiligen Unternehmer geschaffenen «Mehrwert» erfassen soll. Der Verwirklichung dieses Konzepts dient der Vorsteuerabzug. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat zwar die Steuer auf seinem gesamten (Ausgangs-)Umsatz (=Ausgangsumsatzsteuer) zu entrichten. Sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, kann er indessen von der Ausgangsumsatzsteuer diejenige Steuer abziehen, welche ihm von andern Mehrwertsteuerpflichtigen, die ihm Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht haben, in Rechnung gestellt worden ist. Damit reduziert der Vorsteuerabzug die Zahllast des Mehrwertsteuerpflichtigen gegenüber der ESTV. Er ist das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Beide Bereiche sind deshalb auseinander zu halten und es ist die Steuer auf dem Ausgangsumsatz von der Vorsteuer getrennt zu ermitteln (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 237 ff. Rz. 866 ff.).

Damit ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, ist grundsätzlich vorausgesetzt, dass die bezogenen Lieferungen oder Dienstleistungen für Zwecke gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a bis d MWSTV verwendet werden (vgl. auch Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. h BV bzw. Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV; *Stephan Kuhn/Peter Spinnler*, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 100), das heisst insbesondere dazu dienen, steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen (einschliesslich Leistungen, für deren Versteuerung optiert wurde) zu erbringen (Art. 29 Abs. 2 Bst. a bis c MWSTV). Dienen die bezogenen Leistungen anderen, namentlich nicht geschäftlichen Zwecken, so ist kein Vorsteuerabzug möglich. Dasselbe gilt, wenn sie dazu verwendet werden, von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze (Art. 14 MWSTV) zu erbringen (vgl. Art. 13 MWSTV).

bb. Gemäss Art. 30 Abs. 1 MWSTV sind indessen generell und in vollem Umfang vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen alle Steuerbeträge auf Ausgaben für: a. Vergnügungen; b. Anschaffung und Unterhalt von Motorrädern mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm, Segel- und Motorbooten sowie Sportflugzeugen. Dass es sich bei dem vom Beschwerdeführer angeschafften Motorrad vom Typ Honda CBR 900 um ein solches mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm handelt, ist unbestritten. Offensichtlich fällt dessen Unterhalt somit unter Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV. Dem Antrag des Beschwerdeführers, die in den Steuerperioden 1. und 2. Quartal 1995 angefallenen Auslagen, welche dieses Motorrad betreffen, seien vollumfänglich (unter Rückerstattung des zu Unrecht nachentrichteten Betrages von Fr. 32.65), mindestens aber zu 50% zum Vorsteuerabzug zuzulassen, könnte somit einzig dann entsprochen werden, wenn dieser Bestimmung die Anwendung zu versagen wäre, weil sie, wie vom Beschwerdeführer behauptet, als verfassungswidrig zu betrachten wäre.

cc. Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 14. März 1997 ([BGE 123 II 295](#) ff.) den teilweisen Ausschluss vom Vorsteuerabzugsrecht gemäss aArt. 30 Abs. 2 MWSTV auf seine Verfassungsmässigkeit hin überprüft. Dabei ist es

zu den folgenden Schlüssen gekommen: Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV lege als Grundsatz fest, unter welchen Voraussetzungen ein Vorsteuerabzugsrecht bestehe. Die Vorsteuer könne auf Gegenständen und Dienstleistungen nur abgezogen werden, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige diese für steuerbare Umsätze im In- und Ausland verwende. Für Ausgaben *ohne* geschäftlichen Charakter bestehe kein Vorsteuerabzugsrecht. Es handle sich um eine negative Voraussetzung, die ein Vorsteuerabzugsrecht nicht entstehen lasse. Das bedeute indessen nicht, dass Ausgaben *mit* geschäftlichem Charakter ohne weiteres zum Vorsteuerabzug berechtigten. Anspruch auf Vorsteuerabzug hätten nur diejenigen Unternehmen, die der Mehrwertsteuerpflicht unterstehen und als solche registriert sind. Damit ein Vorsteuerabzugsrecht bestehe, sei zudem erforderlich, dass die mit der Vorsteuer belasteten Gegenstände oder Dienstleistungen für «steuerbare Umsätze» verwendet würden, wie sich dies aus Art. 8 Abs. 2 Bst. h UeB aBV ausdrücklich ergebe. Geschäftlich begründete Ausgaben, die nicht im Zusammenhang mit steuerbaren Lieferungen stehen, würden nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. (...) Der (von der Vorinstanz vorgenommene) Vergleich der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben mit «geschäftlichem Charakter» mit den «geschäftsmässig begründeten Aufwendungen» im Recht der direkten Bundessteuer wecke Bedenken. Daraus seien keine Anhaltspunkte für die Bestimmung des Umfangs der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben zu gewinnen. Den beiden Steuern würden unterschiedliche Besteuerungsziele zugrunde liegen. (...) Wegen der anders gearteten Steuersysteme liessen sich bei der Mehrwertsteuer die «Ausgaben mit geschäftlichem Charakter» nicht nach einkommenssteuerrechtlichen Kriterien bestimmen ([BGE 123 II 303 ff.](#) E. 6a und b). (...) Die Mehrwertsteuer sei eine Verbrauchssteuer, die den Endverbraucher belasten solle. Der verfassungsmässigen Umschreibung der Mehrwertsteuer lasse sich nicht entnehmen, was Endverbrauch sei. Verbrauch werde im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer nicht im Sinne eines physischen Verzehrs, sondern als Einkommensverwendung für den Erwerb von Gütern und Dienstleistungen für den persönlichen Gebrauch definiert. Der Endverbrauch sei grundsätzlich privat, doch sei das nicht zwingend. Gewisse - aus der Sicht des Einkommenssteuerrechts - geschäftliche Ausgaben könnten für Tätigkeiten erfolgen, die ausserhalb des Unternehmenszwecks liegen, das heisst für die betriebliche Leistungserstellung nicht unmittelbar notwendig seien. Dazu würden namentlich alle Ausgaben gehören, die durch die geschäftliche Tätigkeit veranlasst seien, aber die Lebensführung der Begünstigten berühren. Inwieweit ein Endverbrauch auf der Stufe des mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmens besteuert werde, hänge letztlich von der Regelung über den Vorsteuerabzug ab: Soweit ein Vorsteuerabzug nicht gegeben sei, bleibe der Unternehmer mit den Vorsteuern belastet, so dass ein «Verbrauch» unter Umständen bereits in der Unternehmenssphäre erfolge. Der Gesetzgeber habe es in der Hand, durch Regelung des Vorsteuerabzugsrechts den Verbrauchsbegriff enger oder weiter zu fassen. Er könne das Vorsteuerabzugsrecht einschränken oder gänzlich ausschliessen, sofern er der Auffassung sei, dass ein «Verbrauch» bereits auf der Stufe des mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmens stattfinde. Dem Gesetzgeber (wie auch dem Bundesrat als Verordnungsgeber, solange er anstelle des Gesetzgebers tätig sei) werde schwerlich vorgeworfen werden können, er habe (damit) gegen «systemimmanente Prinzipien» des Mehrwertsteuerrechts oder gegen die Verfassung verstossen, wenn er dafür vernünftige Gründe anführen

könne und eine Regelung treffe, die gerecht und rechtsgleich ausgestaltet sei und insbesondere die Wettbewerbsneutralität achte. Dies treffe auch für die in aArt. 30 Abs. 2 MWSTV erwähnten Ausgaben zu. Verbrauch durch eine Unternehmung könne auch vorliegen, wenn sie Güter oder Dienstleistungen in einer Art verwende, wie das im Rahmen des Privatverbrauchs der Fall sein könne (BGE 123 II 307 f. E. 7a).

b. Diese Praxis des Bundesgerichts muss auch auf die Fälle des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht gemäss Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV übertragen werden. Der Bundesrat als Verordnungsgeber durfte aufgrund des ihm in Art. 8 UeB aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV eingeräumten Entscheidungsspielraums (vgl. E. 2c hievor und die dortigen Hinweise) in Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV unter anderem die Anschaffung und den Unterhalt von Motorrädern mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm generell vom Vorsteuerabzugsrecht ausschliessen, da es sich dabei um Gegenstände handelt, deren Benutzung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung jedenfalls als ein so genannter «Endverbrauch in der Unternehmenssphäre» qualifiziert werden kann. Wie die ESTV im angefochtenen Entscheid zu Recht festgehalten hat, handelt es sich bei einem schweren Motorrad des Typs Honda CBR 900 um ein Luxusgut, das regelmässig ausschliesslich oder zumindest überwiegend dem Privatgebrauch dient. Der Beschwerdeführer versucht zwar, dies in Abrede zu stellen, wobei er sich allerdings auch bloss darauf beschränkt, die gegenteilige Aussage der ESTV als unzutreffend zu bezeichnen. Der Vorinstanz ist indessen darin zuzustimmen, dass ein schweres Motorrad als Geschäftsfahrzeug wenig geeignet und daher nur sehr beschränkt geschäftlich sinnvoll einsetzbar ist. Dies insbesondere weil die Benutzung - namentlich wegen der zu tragenden Schutzbekleidung einschliesslich Helm - relativ umständlich ist und auch die Transportkapazität im Vergleich zu einem Auto eingeschränkter ist, und dies bei zumindest mit denjenigen eines Autos vergleichbaren Kosten. Im Winter kann das Motorrad zudem überhaupt nicht oder höchstens sehr eingeschränkt benutzt werden.

Abgesehen davon liegen in aller Regel keine besonderen Gründe für die Verwendung eines schweren Motorrades vor, so dass dieses ohne irgendwelche Nachteile durch ein anderes Fahrzeug (Personenwagen oder allenfalls Motorrad mit maximal 125 ccm) ersetzt werden könnte. Abgesehen davon vermag der Umstand, dass auch eine Verwendung der in Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV genannten Gegenstände für einen Zweck, der an sich die Vornahme des Vorsteuerabzugs rechtfertigen würde, nicht völlig ausgeschlossen ist, nicht dazu zu führen, dass diese Bestimmung als verfassungswidrig zu qualifizieren wäre. Es lässt sich zudem vernünftigerweise nicht bestreiten, dass ein schweres Motorrad üblicherweise nicht als blosses Transportmittel, zur Ausführung von Fahrten, die aus irgendeinem Grund als notwendig erscheinen, eingesetzt wird, sondern in erster Linie wegen des damit verbundenen Fahrvergnügens, beispielsweise im Rahmen von reinen Ausflugsfahrten, Passfahrten, usw. Es ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass anlässlich der Beratungen der Verfassungsartikel betreffend die Mehrwertsteuer seinerzeit ausdrücklich gesagt wurde, für eindeutige Konsumausgaben, Luxusaufwendungen und Repräsentationsaufwendungen solle kein Vorsteuerabzug möglich sein

(Bericht der vorberatenden Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, AB 1993 N 336; vgl. zum Ganzen den Entscheid der SRK vom 4. März 2002, veröffentlicht in [VPB 66.58](#) E. 5c S. 698 ff.).

c. Nach Ansicht des Beschwerdeführers soll Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV namentlich auch gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV bzw. Art. 4 aBV) verstossen. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts verletzt der Gesetzgeber das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Die Rechtsgleichheit ist insbesondere dann verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (vgl. statt vieler [BGE 127 I 192](#) E. 5, mit weiteren Hinweisen). Art. 4 aBV (bzw. heute Art. 8 BV) gewährleistet indessen keine absolute Rechtsgleichheit. Die vertretbare rechtliche Differenzierung hat an einen erheblichen tatsächlichen Unterschied anzuknüpfen, wobei sich die Frage, ob ein Unterschied erheblich ist, im Einklang mit den beherrschenden Prinzipien der Rechtsordnung und je im Hinblick auf die konkrete zu bewältigende Situation beurteilt. Diese kann gebieten, einfachheitshalber nach einem abstrakten, technischen Kriterium - beispielsweise nach dem Ort oder nach der Zeit - zu differenzieren, das den Unterschieden in der Mehrzahl der Fälle entspricht, aber Grenzfällen nicht gerecht zu werden vermag. Eine willkürliche Differenzierung braucht deswegen noch nicht vorzuliegen. Dort, wo sich die Vereinfachung in Anbetracht der zahllosen unterschiedlichen Gegebenheiten aufdrängt und die unterschiedliche Behandlung nicht zu unbilligen Resultaten führt, lässt sich jedenfalls nicht von einer unzulässigen Rechtsungleichheit sprechen ([BGE 100 Ia 328](#) f. E. 4b). Ein gewisser Schematismus ist oft unvermeidlich. Insbesondere wenn Kriterien als massgebend erachtet werden, die kaum oder überhaupt nicht normativ zuverlässig und in der behördlichen Praxis kontrollierbar erfasst werden können, muss auf Hilfskriterien - beispielsweise auf ein zuverlässiges und behördlich leicht feststellbares Konstruktionsmerkmal - abgestellt werden (vgl. [BGE 100 Ia 45](#) E. 2d).

Ähnlich verhält es sich, wenn der (kantonale) Gesetzgeber, dem hinsichtlich der Festlegung eines Steuertarifs ein weites Mass eigener Gestaltungsfreiheit zukommt, eine Differenzierung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen vornehmen will. Dabei erweist es sich als zulässig, einem Alleinstehenden, der einen eigenen Haushalt führt, einen grösseren Sozialabzug zu gewähren als einem Alleinstehenden ohne eigenen Haushalt. Es handelt sich dabei um ein relativ leicht feststellbares Kriterium. Die Auffassung, dass ein alleinstehender Steuerpflichtiger mit geringeren Lebenshaltungskosten rechnen muss als der Alleinstehende, der noch einen Haushalt führt, z. B. ein Witwer ohne Kinder, der seine bisherige Wohnung beibehält, wird in vielen Fällen zutreffen und darf deshalb vom Gesetzgeber zur Grundlage seiner Gesetzgebung gewählt werden, auch wenn sich im Einzelfall die Verhältnisse bisweilen anders gestalten werden. Die Steuertarifierung muss bis zu einem gewissen Mass schematisch erfolgen ([BGE 104 Ia 294](#) ff. E. 5; vgl. im Übrigen auch [BGE 126 II 279](#) E. 4c betreffend Wehrpflichtersatz und Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 65 S. 741 E. 4d betreffend Aktienbewertung).

Motorräder mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm, Segel- und Motorboote sowie Sportflugzeuge sind wie bereits gesagt Gegenstände, die typischerweise für private Zwecke verwendet werden, sei es für Vergnügungsfahrten oder im Rahmen einer sportlichen Betätigung. Häufig handelt es sich dabei um eindeutige Luxusgegenstände. Selbst wenn sie anlässlich der Ausübung einer geschäftlichen Tätigkeit Verwendung finden, muss regelmässig davon ausgegangen werden, dass eben - im Sinne der entsprechenden Praxis des Bundesgerichts (vgl. E. a/cc hievor) - ein bereits auf der Stufe des Mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmens stattfindender «Endverbrauch» vorliegt. Wenn nun der Bundesrat, dem im Rahmen der ihm übertragenen Kompetenzen auch derselbe politische Entscheidungsspielraum zustand wie dem Gesetzgeber (vgl. [BGE 123 II 298 f. E. 3a](#)), in Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV den Abzug der Vorsteuern im Zusammenhang mit Ausgaben für die Anschaffung und den Unterhalt derartiger Gegenstände gänzlich ausschloss, so hat er damit den Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht verletzt, weil eben die Annahme, es handle sich um Bezüge von Leistungen, welche nicht für einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Zweck verwendet werden, sondern Gegenstand von - privatem oder auf der Stufe des steuerpflichtigen Unternehmens stattfindendem - Endverbrauch bilden, in aller Regel zutreffen wird. Sie durfte deshalb vom Bundesrat zur Grundlage seiner Regelung in der Mehrwertsteuerverordnung gewählt werden, auch wenn sich im Einzelfall die Verhältnisse ausnahmsweise anders gestalten können, das heisst eine Verwendung der Gegenstände erfolgt, die nach den allgemeinen Grundsätzen an sich die Vornahme des Vorsteuerabzugs rechtfertigen würden (vgl. [BGE 104 Ia 296 E. 5c](#)). Es besteht wie gesagt kein Anspruch auf absolute Rechtsgleichheit und die konkrete zu bewältigende Situation kann gebieten, einfachheitshalber nach einem abstrakten, technischen Kriterium zu differenzieren, das den Unterschieden in der Mehrzahl der Fälle entspricht, aber Grenzfällen nicht gerecht zu werden vermag ([BGE 100 Ia 328 E. 4b](#)). Solche Kriterien sind hier sowohl die Art des verwendeten Fahr- bzw. Flugzeugs (Motorräder mit einem Hubraum von mehr als 125 ccm, Segel- und Motorboote sowie Sportflugzeuge einerseits; alle übrigen Transportmittel andererseits) als auch - innerhalb der Kategorie der Motorräder - der Hubraum (mehr als 125 ccm einerseits; höchstens 125 ccm andererseits). Von einer unzulässigen Rechtsungleichheit kann nach dem Gesagten hinsichtlich beider Kriterien keine Rede sein. Der Ordnungsgeber hat demnach mit dem Ausschluss von Ausgaben für die Anschaffung und den Unterhalt von Motorrädern mit mehr als 125 ccm vom Vorsteuerabzugsrecht die Verfassung nicht verletzt.

d. Auch aus dem Umstand, dass das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene Mehrwertsteuergesetz keine Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV entsprechende Regelung mehr enthält, kann der Beschwerdeführer nichts für sich ableiten. Die SRK hat das hier anwendbare Recht (vgl. dazu E. 1b hievor) zu berücksichtigen, auch wenn der Sachverhalt nur bis zur Anwendbarkeit des Mehrwertsteuergesetzes so zu beurteilen ist. Die neue Regelung wird vom Richter nur für Sachverhalte zu berücksichtigen sein, die sich nach Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes verwirklicht haben (vgl. den Entscheid der SRK vom 10. Januar 2001 in Sachen M. [SRK 2000-074], E. 5a). Daraus, dass der Gesetzgeber die Regelung gemäss Art. 30 Abs. 1 Bst. b MWSTV nicht in das Mehrwertsteuergesetz übernommen hat, ergibt sich im Übrigen auch nicht, dass der Ausschluss des Vorsteuerabzugs in der

Mehrwertsteuerverordnung bundesrechtswidrig gewesen wäre, hat doch der Bundesrat als Verordnungsgeber den ihm zustehenden - gerade im Bereich der Regelung des Vorsteuerabzugs sehr weit reichenden und in erheblichem Masse politisch bedingten - Entscheidungsspielraum (vgl. E. 2c und 3a/cc hievor) nicht überschritten, wie sich dies aus den vorstehenden Erwägungen ergibt.

4. Der Beschwerdeführer macht schliesslich sinngemäss geltend, es stehe im Widerspruch zu Art. 68 Abs. 1 MWSTG, welcher seit Einführung des MWSTG anwendbar sei, ihm Kosten aufzuerlegen. Die ihm im angefochtenen Entscheid auferlegten Kosten seien auf jeden Fall aufzuheben.

a. Das Übergangsrecht ist wie folgt geregelt: Die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 93 Abs. 1 MWSTG). Das neue Recht gilt für Umsätze, die ab Inkrafttreten dieses Gesetzes getätigt werden, sowie für Einfuhren von Gegenständen, die ab Inkrafttreten dieses Gesetzes zur Einfuhr abgefertigt werden (Art. 94 Abs. 1 MWSTG). Streng nach dem Wortlaut dieser Übergangsbestimmungen erscheint es unzulässig, die Kostenfrage für Verfahren betreffend Umsätze, die im zeitlichen Geltungsbereich des alten Rechts getätigt wurden, nach neuem Recht zu beurteilen (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2003 in Sachen P. [SRK 2002-013] E. 5a).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind indes 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 dem Rechtssuchenden günstiger ist (BGE 115 II 101, BGE 111 V 47; vgl. Kölz/Häner, a.a.O., S. 29 Rz. 79; Rhinow/Koller/Kiss, a.a.O., S. 209 Rz. 1081 f.).

Das Übergangsrecht des MWSTG schliesst die sofortige Anwendbarkeit des neuen Verfahrensrechts nicht ausdrücklich aus (anders als etwa Art. 81 VwVG). Es ist folglich grundsätzlich von dessen sofortigen Anwendbarkeit auszugehen für intertemporale Verfahren.

b. *In casu* hat die ESTV den ersten Entscheid (17. Februar 1997) im zeitlichen Geltungsbereich des alten Rechts, den Einspracheentscheid (7. Februar 2002) nach Inkrafttreten des neuen Rechts gefällt. Es stellt sich somit die Frage, ob für die Anwendbarkeit des Art. 68 MWSTG auf den Zeitpunkt der Fällung des ersten Entscheides oder aber des Einspracheentscheides abzustellen ist.

Der Beschwerdeführer hält sinngemäss dafür, es sei auf den nach dem 1. Januar 2001 gefällten Einspracheentscheid Art. 68 MWSTG, mithin das neue Recht, anwendbar und damit dürften von ihm keine Kosten erhoben werden. Die ESTV hält entgegen, die Frage, ob die Verfahrenskosten nach altem oder aber nach neuem Recht aufzuerlegen seien, richte sich nach dem Zeitpunkt der Fällung des ersten Entscheides. Werde der erste Entscheid vor dem 1. Januar 2001 eröffnet, sei die alte Kostenregelung anwendbar, werde er nach diesem Datum versandt, sei die neue Kostenregelung anwendbar. Vorliegendenfalls gelange folglich Art. 56 MWSTV zur Anwendung, und es seien Kosten zu erheben.

Stellt die ESTV für die Frage nach dem anwendbaren Verfahrensrecht in übergangsrechtlichen Streitigkeiten auf den Zeitpunkt der Fällung des ersten Entscheides ab, verletzt sie kein Bundesrecht. Nach Massgabe des Grundsatzes, dass neue Verfahrensvorschriften sofort anwendbar sind, wendet die ESTV mit ihren nach dem 1. Januar 2001 gefällten ersten Entscheiden in Verfahren, die Umsätze aus Steuerperioden vor dem 1. Januar 2001 betreffen, bereits Art. 68 MWSTG an. Diese Fälle beurteilt sie folglich nach den alten materiellrechtlichen Vorschriften, aber (sofort) nach der neuen Verfahrensvorschrift. Weiter braucht die ESTV nicht zu gehen. Denn ihre Praxis deckt sich mit dem geltenden Übergangsrecht, demgemäss nur die während der Geltungsdauer des neuen Rechts eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse nach neuem Recht zu beurteilen sind (Art. 93 Abs. 1 MWSTG *e contrario*). Da die ESTV mit dem ersten Entscheid ein Verfügungsverhältnis mit dem Mehrwertsteuerpflichtigen begründet, ist folglich gerechtfertigt, auf dieses - nach dem 1. Januar 2001 entstandene - Rechtsverhältnis das neue Verfahrensrecht anzuwenden, auch wenn die Sache selbst nach den alten materiellrechtlichen Vorschriften zu beurteilen ist. Erfolgt aber wie im vorliegenden Fall nur der Einspracheentscheid nach dem 1. Januar 2001 und ist das Rechtsverhältnis während der Geltungsdauer des alten Rechts entstanden (mit dem ersten Entscheid), so richten sich die Verfahrenskosten nach altem Recht. Dies umso mehr, als vorliegendenfalls mit der Einsprache vom 20. Februar 1997 das Einspracheverfahren bereits vor Inkrafttreten des neuen Rechts eingeleitet worden ist (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2003 in Sachen P. [SRK 2002-013] E. 5b).

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen.

(Kosten)

[12] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf

JAAC 67.81 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Februar 2003 [SRK 2002-019]).

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2003
Année	
Anno	
Band	67
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 006 128

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.