Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.156/2003 kil

Urteil vom 1. September 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprecher
Michael Ueltschi, Spitalgasse 4, Postfach 8563,
3001 Bern,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Margenbesteuerung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. März 2003.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG betreibt den Handel mit und den Reparaturservice an Wohnwagen und Wohnmobilen. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Ab diesem Zeitpunkt und bis zum 3. Quartal 1997 rechnete sie sowohl für die Geschäfte mit gebrauchten Wohnmobilen als auch betreffend den Handel mit Occasionswohnwagen gemäss der sog. Margenbesteuerung (Erfassung der Differenz zwischen Ver- und Ankaufspreis) ab.

In Bezug auf die Wohnanhänger erklärte die Eidgenössische Steuerverwaltung diese Differenzabrechnung als unzulässig und erhob mit Ergänzungsabrechnung vom 26. Januar 1998 die ordentliche Mehrwertsteuer auf dem vollen Verkaufspreis, was für die genannten Perioden zu einer Nachforderung von Fr. 84'964.– zuzüglich Verzugszins führte. Mit Entscheid vom 18. Mai 2000 bestätigte sie diese Nachforderung. Dagegen erhob die X._____ AG vergeblich Einsprache und sodann Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission.
B.
Am 9. April 2003 hat die X._____ AG beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Sie beantragt, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. März 2003 aufzuheben, weil die unterschiedliche Besteuerung von Wohnmobilen und Wohnwagen namentlich das Rechtsgleichheitsgebot und den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verletze. Der unter Vorbehalt bezahlte Nachsteuerbetrag sei zurückzuerstatten.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gemäss Art. 97 ff. OG können Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der bundesrätlichen Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer, MWSTV, AS 1994 1464; Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde können nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
2.
2.1 In materieller Hinsicht ist hier noch die Mehrwertsteuerverordnung 1994 anwendbar. Auf deren Art. 26 Abs. 7 beruft sich die Beschwerdeführerin und rügt, diese Bestimmung werde rechtswidrig ausgelegt. Ohne sachlichen Grund würden zwei praktisch identische Sachverhalte, d.h. der Handel mit gebrauchten Wohnmobilen und Occasionswohnanhängern, unterschiedlich besteuert. Darin liege auch ein Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV) und den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität.
2.2 Gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Abs. 7 bestimmt dagegen: "Hat der Steuerpflichtige ein gebrauchtes Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen, so kann er für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern er auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durfte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat."

Die Vorschrift regelt die sogenannte Differenz- oder Margenbesteuerung. Danach kann der steuerpflichtige Verkäufer eines gebrauchten Motorfahrzeuges für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf den Ankaufs- vom Verkaufspreis abziehen. Die Steuer ist somit nur auf dem sogenannten Aufpreis zu entrichten. Voraussetzung ist jedoch, dass der Steuerpflichtige beim Bezug des Motorfahrzeuges keine Vorsteuer abziehen konnte, namentlich beim Erwerb von einem nicht steuerpflichtigen Privaten, oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend machte. In diesen Fällen tritt der Abzug des Ankaufspreises (oder Vorumsatzes) vom Verkaufspreis an die Stelle des Vorsteuerabzugs.

Müsste demgegenüber der Wiederverkäufer nach der Regelbesteuerung (Art. 26 Abs. 1 MWSTV) die Mehrwertsteuer auf dem vollen Verkaufspreis bezahlen, so wäre für den Erwerber des Occasionswagens bei voller Überwälzung der Steuer der Preis auf jeden Fall höher. Dieser könnte zudem die Vorsteuer nur dann zum Abzug geltend machen, wenn er steuerpflichtig ist und das erworbene Fahrzeug für einen weiteren steuerbaren Umsatz verwendet. Die Differenzbesteuerung ist daher für die Beteiligten im Allgemeinen günstiger, als wenn die Steuer auf dem vollen Verkaufspreis berechnet würde (vgl. zum Ganzen: StR 2003 209 E. 1; RDAF 2001 2 112 E. 4a; 2001 2 362 E. 7: siehe auch: Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, ad Art. 26 Abs. 7; Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern/Stuttgart/Wien, 2. A., 2003, S. 438 ff., Rz 1281 ff.)
2.3 Nach dem klaren und unmissverständlichen Wortlaut von Art. 26 Abs. 7 MWSTV soll die Margenbesteuerung aber nur für "gebrauchte Motorfahrzeuge" zur Anwendung kommen. Dies hat das Bundesgericht in einem Entscheid vom 6. März 2001 bestätigt (vgl. RDAF 2001 II 362 E. 7). Darunter fallen auch gebrauchte Wohnmobile, die sich wie die übrigen Motorfahrzeuge mit eigenem Antrieb fortbewegen können, nicht aber Occasionswohnwagen, welche auf ein Zugfahrzeug angewiesen sind. Ebenso wenig ist die Margenbesteuerung für sonstige Transportmittel - wie Flugzeuge, Schiffe usw. - zulässig.

Die Differenzbesteuerung bildet eine Sonderregelung, die der Bundesrat aus Gründen der Neutralität der Steuer in die Mehrwertsteuerverordnung eingeführt hat. Es sollen die Nachteile ausgeglichen werden, die dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer bei Anwendung der Regelbesteuerung gegenüber einem privaten Verkäufer dadurch entstehen würden, dass der gewerbsmässige Anbieter die Mehrwertsteuer für das gebrauchte Motorfahrzeug auf dem vollen Wiederverkaufspreis berechnen muss (selbst wenn das Geschäft für ihn keinen Gewinn abwirft), während der private Verkäufer keine Mehrwertsteuer schuldet. Die Ausnahmeregelung für gebrauchte Motorfahrzeuge rechtfertigt sich durch die grosse Anzahl privater Anbieter auf diesem Markt, die im Gegensatz zu den gewerbsmässigen Verkäufern der Mehrwertsteuer nicht unterliegen. Zudem geht es beim Gebrauchtwagenhandel um relativ hohe Beträge, so dass sich die Differenzbesteuerung rechtfertigt. Der Steuerpflichtige kann aber nach seiner Wahl auch die Regelbesteuerung anwenden (vgl. zum Ganzen RDAF 2001 2 112 E. 4b u. 5a).
2.4 Darin liegt keine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes. Die Gründe für die Sonderlösung von Art. 26 Abs. 7 MWSTV - namentlich die grosse Anzahl von privaten Anbietern auf dem Occasionsmarkt für Motorfahrzeuge - bestehen für Wohnanhänger nicht. Überdies werden insbesondere Wohnmobile und Wohnwagen von einer jeweils anderen Käuferschaft erworben und liegen in verschiedenen Preiskategorien. Die von der Beschwerdeführerin geforderte Ausdehnung der Margenbesteuerung würde zudem Ungleichheiten gegenüber dem übrigen Gebrauchtwarenhandel (insbesondere mit anderen Transportmitteln, wie Motorbooten oder Segelschiffen) schaffen. Die vom Verordnungsgeber getroffene Unterscheidung erweist sich somit als durchaus stichhaltig.
2.5 Unzutreffend ist auch die Rüge, die Beschränkung auf den Handel mit gebrauchten Personenwagen (inkl. Wohnmobile, unter Ausschluss der Wohnanhänger) verstosse gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität (vgl. Art. 31 aBV; Art. 27 und 94 BV; vgl. dazu Botschaft des Bundesrates vom 20. November 1996 über eine neue Bundesverfassung, S. 174 ff., BGE 123 II 16 E. 10 S. 35; 123 II 385 E. 11 S. 401, BGE 121 I 129, E. 3b, 132 mit Hinweisen; Klaus A. Vallender in St. Galler Kommentar zu Schweizerischen Bundesverfassung zu Art. 27 BV, a.a.O., Rz 23, S. 361; BGE 125 I 431, 436; RDAF 2001 2 362 E. 7). Eine Verzerrung des Wettbewerbs unter direkten Konkurrenten ist schon deshalb nicht ersichtlich, weil beide Kategorien Anbieter jeweils ohne Ausnahme gleich behandelt werden: Während die Margenbesteuerung allen Händlern mit gebrauchten Motorfahrzeugen (inkl. Wohnmobilen) offen steht, ist sie für den Occasionshandel mit Wohnanhängern insgesamt unzulässig. Zudem geht sogar die Beschwerdeführerin davon aus, dass die gewerbsmässigen Anbieter allesamt (wie sie selbst auch) gleichzeitig gebrauchte Wohnmobile und -wagen vertreiben. Eine tatsächliche Verzerrung des Wettbewerbs ist somit nicht dargetan.
2.6 Die Differenzbesteuerung wurde in Art. 35 MWSTG auf alle gebrauchten beweglichen Gegenstände (einschliesslich Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten) ausgedehnt. Diese Neuregelung lehnt sich an das Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Gemeinschaften an (vgl. Art. 26a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, 77/388/EWG; Abl.EG 1977 Nr. L 145, S. 1) und ist insofern "eurokompatibel" (vgl. BGE 124 II 193 E. 6a, 372 E. 7b; siehe auch RDAF 2001 2 112 E. 4b).

Daraus kann die Beschwerdeführerin allerdings nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Gesetzesbestimmung bildet nämlich nicht nur eine Verdeutlichung oder Konkretisierung von Art. 26 Abs. 7 MWSTV, sondern eine bewusste Erweiterung der zuvor gültigen Sonderregelung (vgl. Bericht vom 28. August 1996 der WAK-N, zu Art. 33 E-MWSTG, S. 59; ebenso Willi Leutenegger, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München, 2000, N 1 zu Art. 35 MWSTG; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., 2. A., N 1281, S. 438).
3.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit in allen Teilen als unbegründet. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4’000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 1. September 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: