Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.304/2004 /sza

Urteil vom 1. Dezember 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Herrn
Dr. Christian Widmer, Rechtsanwalt,

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 5. Mai 2004.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG, _____, bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Kauf und Verkauf von Motorfahrzeugen und alle damit zusammenhängenden Geschäfte. Die Firma ist seit dem 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Im August 1998 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Kontrolle der Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998 durch. In der Folge erhob sie mit Ergänzungsabrechnung vom 6. Oktober 1998 von der Steuerpflichtigen Nachsteuern im Betrag von Fr. 66'275.–. Die Steuerpflichtige bestritt die Forderung im Umfang von Fr. 39'927.70 und verlangte eine entsprechende Reduktion. Die Eidgenössische Steuerverwaltung lehnte das Begehren ab und bestätigte mit Entscheid vom 18. August 1999 sowie Einspracheentscheid vom 14. Juli 2003 die Steuerforderung von Fr. 39'927.65 (nebst Verzugszins seit dem 28. Februar 1997). Zur Begründung führte sie aus, bei 15 Geschäftsfällen hätten die verkauften Fahrzeuge beim Ankauf einen Kilometerstand von weniger als 2'000 km ausgewiesen und hätten deshalb praxisgemäss als Neuwagen zu gelten; auf sie könne somit die für gebrauchte Motorfahrzeuge geltende Sonderregelung (Differenz- oder Margenbesteuerung) nicht angewendet werden.
B.
Eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid wurde von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission am 5. Mai 2004 abgewiesen.
C.
Die X._____ AG hat gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission am 21. Mai 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Die Beschwerdeführerin beantragt, den angefochtenen Entscheid vom 5. Mai 2004 sowie die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6.

Oktober 1998 aufzuheben und die geltend gemachte Ergänzungsabrechnung um Fr. 39'927.70 zu reduzieren. Sie macht geltend, die für gebrauchte Motorfahrzeuge geltende Margenbesteuerung sei zu Unrecht verweigert worden und die angewandte Praxis betreffend die Unterscheidung Neuwagen/Gebrauchtwagen verstosse gegen die in der Verfassung verankerten Grundsätze der Doppelbesteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst in ihrer Vernehmlassung auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer, MWSTV; siehe auch 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 grundsätzlich einzutreten.
1.2 Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit die Beschwerdeführerin auch die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. Oktober 1998 anficht, da im vorliegenden Verfahren ausschliesslich der Entscheid der Steuerrekurskommission Anfechtungsobjekt bilden kann (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 104 Ib 412 E. 1c S. 416; 125 II 29 E. 1c S. 33, mit Hinweisen; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 190).
1.3 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist es jedoch gebunden, wenn - wie im vorliegenden Fall - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.4 Die hier zu beurteilenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).
2.
2.1 Gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet (vgl. auch Art. 33 Abs. 1 MWSTG). Für den Handel mit gebrauchten Fahrzeugen enthält Art. 26 Abs. 7 MWSTV eine Sonderregelung. Danach kann der Steuerpflichtige, der ein gebrauchtes Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen hat, für die Berechnung der Steuer beim Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern er auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durfte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat. Mit dieser Bestimmung wird die sogenannte Differenz- oder Margenbesteuerung geregelt (vgl. auch Art. 35 MWSTG). Damit wird erreicht, dass nur die Differenz zwischen An- und Verkaufspreis, d.h. der Aufpreis, mit der Mehrwertsteuer belegt wird. Der Abzug des Vorumsatzes hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige so gestellt wird, wie wenn er den Vorsteuerabzug hätte geltend machen können. Damit werden die Wettbewerbsnachteile ausgeglichen, die der gewerbsmässige Handel mit Gebrauchtgegenständen gegenüber dem privaten Handel hat (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1281 ff.).
2.2 Nach dem unmissverständlichen Wortlaut von Art. 26 Abs. 7 MWSTV findet die Margenbesteuerung nur auf "gebrauchte Motorfahrzeuge" Anwendung (vgl. Urteil 2A.323/2000 vom 6. März 2001, publiziert in: RDAF 2001 II 362 E. 7c S. 372 f.). Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat diese Bestimmung anzuwenden und kann gestützt auf Art. 42 MWSTV die erforderlichen Ausführungsbestimmungen erlassen. Dementsprechend wird in der (für den hier interessierenden Zeitraum geltenden) Branchenbroschüre für das Motorfahrzeuggewerbe zwischen Neu- und Gebrauchtwagen unterschieden: Motorfahrzeuge gelten als neu, wenn der Stand des Kilometerzählers 2'000 Kilometer nicht übersteigt oder wenn 70 Betriebsstunden nicht überschritten wurden (Branchenbroschüre Nr. 610.507-2, Ziff. 5.2). Für solche Fahrzeuge ist die Margenbesteuerung nicht anwendbar. Mit

der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung getroffenen Lösung findet eine sachgerechte und rechtsgleiche Umsetzung von Art. 26 Abs. 7 MWSTV statt, die vor allem dazu dient, Neu- oder Vorführfahrzeuge, die im Betrieb eines Garagisten verschoben oder vorgeführt und damit auch gefahren werden, nicht als Gebrauchtwagen erscheinen zu lassen.
Wie die Vorinstanz zu Recht erkannt hat, ist diese Unterscheidung zwischen Neu- und Gebrauchtwagen weder untauglich noch willkürlich oder unverhältnismässig. Die Grenzziehung bei 2'000 km entspricht wohl einer schematischen Lösung, die als solche nicht jedem Einzelfall gerecht werden kann; sie ist aber auf Grund des Prinzips der Erhebungswirtschaftlichkeit der Steuer in der zur Diskussion stehenden Regelungsmaterie gerechtfertigt und liegt durchaus im Gestaltungsspielraum der Verwaltung.
2.3 Vorliegend ist unbestritten, dass die betreffenden Fahrzeuge den gemäss - bundesrechtskonformer - Praxis entscheidenden Kilometerstand von 2'000 im Zeitpunkt des Ankaufs noch nicht erreicht hatten und somit als Neuwagen gelten. Die Anwendung der Margenbesteuerung wurde deshalb zu Recht verweigert. Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, ist nicht stichhaltig:
2.3.1 Das in Art. 127 Abs. 3 BV verankerte Verbot der Doppelbesteuerung bezieht sich auf Doppelbesteuerungskonflikte zwischen Kantonen oder Gemeinden verschiedener Kantone. Der Geltungsbereich ist damit klar auf die Doppelbesteuerungsfrage zwischen unterschiedlichen Hoheitsträgern in der Schweiz beschränkt (vgl. Klaus A. Vallender/René Wiederkehr, in: St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, Zürich 2002, Art. 127 BV, Rz. 51). Ein solcher Konflikt liegt hier nicht vor. Damit ist der Rüge, die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Abgrenzung von neuen und gebrauchten Motorfahrzeugen verstosse gegen das Doppelbesteuerungsverbot, die Grundlage entzogen. An der Sache vorbei geht auch das Argument, auf Grund der fraglichen Praxis müssten Private zwei Mal Mehrwertsteuer bezahlen, denn der Private als Nicht-Steuerpflichtiger hat beim Verkauf des Motorfahrzeuges gar keine Steuer abzuliefern.
2.3.2 Inwiefern eine Verletzung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gegeben sein könnte (vgl. Art. 127 Abs. 2 BV), wird von der Beschwerdeführerin nicht begründet und ist weder ersichtlich noch nachvollziehbar. Die Behauptung, der "zitierte Private, müsste eben zwei Mal statt nur ein Mal Mehrwertsteuer bezahlen", ist schon deshalb unzutreffend, weil der Private auf dem Verkauf des Fahrzeuges wie gesagt keine Mehrwertsteuer bezahlen muss und beim Erwerb eines Autos durch den privaten Endverbraucher vom Veräusserer zu Recht Mehrwertsteuer abgeführt werden musste. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist damit nicht tangiert.
2.3.3 Die Beschwerdeführerin bringt im Übrigen für ihre Behauptung, wonach es sich bei den 16 beurteilten Fällen um "Notverkäufe" gehandelt habe, für welche die Mehrwertsteuer bereits abgeliefert worden sei, keinen Beweis. Abgesehen davon hätte ein solcher "Notverkauf" keinen Einfluss darauf, ob ein Motorfahrzeug als gebraucht oder als neu zu gelten hat. Zu dem Geschäftsfall, bei dem die Margenbesteuerung deshalb verweigert wurde, weil das Fahrzeug (noch unter der Geltung des Warenumsatzsteuerrechts) gegen Grossistenerklärung steuerfrei eingekauft worden war, im Ankaufspreis somit keine Vorsteuer enthalten war, äussert sich die Beschwerdeführerin nicht. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass eine Vorsteuerbelastung nicht nachgewiesen ist, weshalb die Differenzbesteuerung auch in diesem Fall zu Recht nicht angewandt wurde.
3.
Zusammengefasst erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als unbegründet und ist demnach abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Ansprüche auf Parteientschädigung bestehen nicht (Art. 159 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
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. Dezember 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: