Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-4072/2007
{T 0/2}

Urteil vom 11. März 2009

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann,
Richterin Claudia Pasqualetto Péquignot,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV),
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Eintauschgeschäfte, Margenbesteuerung.

Sachverhalt:

A.
A._____ betreibt in (...) eine Garage und ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. An diversen Tagen im März und April 2000 führte die ESTV bei A._____ eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Aufgrund dieser Prüfung forderte die ESTV mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 237'404 vom 27. April 2000 für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1999 Fr. 39'220.-- zuzüglich Verzugszins zu 5% nach. Die Nachforderung resultierte insbesondere aus – gemäss Sicht der ESTV – nicht ordnungsgemäss abgerechneten Eintauschgeschäften.

B.
A._____ bestritt diese Nachforderung und verlangte mit Schreiben vom 17. Mai 2000 einen anfechtbaren Entscheid. Am 15. Dezember 2003 erliess die ESTV einen Entscheid in Anwendung von Art. 63 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), in dem sie ihre Nachforderung von Fr. 39'220.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 30. April 1998 bestätigte. Gegen diesen Entscheid erhob A._____ am 15. Januar 2004 Einsprache. Zur Begründung brachte er im Wesentlichen vor, er akzeptiere, dass unverbuchte Eintauschwerte aufgerechnet würden. Im Gegenzug müssten aber nun die vollumfänglich versteuerten Verkäufe der Eintauschwagen bis zum Betrag der Eintauschwerte gutgeschrieben werden. Im Weiteren sei die ermessensweise Ermittlung der Eintauschgeschäfte willkürlich. Es seien alle Verkäufe der Eintauschwagen versteuert worden. Zudem könnten die eingetauschten Kommunalfahrzeuge in der Regel nicht weiterverkauft werden, sondern müssten nach der Demontage von wieder verwendbaren Teilen entsorgt werden. Der aufgeführte Rücknahmewert sei im Grunde genommen eine Rabattgewährung.

C.
Nachdem die ESTV am 6. Dezember 2005 vorsorglich die Verjährung unterbrochen hatte, forderte sie mit Schreiben vom 20. Dezember 2005 A._____ auf, eine Liste sämtlicher Verkäufe der eingetauschten Personenwagen sowie alle dazugehörenden Rechnungen einzureichen. Dieser Aufforderung kam A._____ am 30. Januar 2006 nach.

Mit Einspracheentscheid vom 15. Mai 2007 erkannte die ESTV, dass der Entscheid vom 15. Dezember 2003 im Umfang von Fr. 1'838.65 in Rechtskraft erwachsen sei. Die Einsprache von A._____ werde im Umfang von Fr. 10'291.-- gutgeheissen, weitergehend jedoch abgewiesen. A._____ schulde der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 über den in Rechtskraft erwachsenen Betrag hinaus Fr. 27'090.35 Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins zu 5%. Zur Begründung legte die ESTV im Wesentlichen dar, dass vorliegend die Regeln über die Margenbesteuerung nicht zur Anwendung kommen könnten, da A._____ in den Verkaufsfakturen die Steuerbeträge offen ausgewiesen habe. Eine Versteuerung nur des Aufpreises bzw. der Marge beim Verkauf der Eintauschwagen komme somit nicht in Frage. Im Weiteren sei es systembedingt, dass Steuerbeträge am Verkäufer „hängen blieben“, sobald als dessen Lieferant nicht steuerpflichtige Privatpersonen auftreten würden. Auch die im Zusammenhang mit den Kommunalfahrzeugen vorgebrachten Argumente seien nicht stichhaltig. In mehreren Fällen hätten auch hier Wiederverkäufe stattgefunden. Im Übrigen gelte bei der Hingabe einer Ware an Zahlungsstatt als Entgelt der Betrag, der durch die Warenhingabe ausgeglichen werde. Massgebend sei der im Rahmen der Parteiverhandlung ausgehandelte Rücknahmepreis.

D.

A._____ (Beschwerdeführer) führte am 14. Juni 2007 gegen den Einspracheentscheid vom 15. Mai 2007 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit den folgenden Anträgen: „(1) Der Entscheid der ESTV, HA MWST, vom 15. Mai 2007 sei aufzuheben und die ESTV, HA MWST, sei zu veranlassen, für die Lieferungen vor allem an Private, trotz Verletzung von Formvorschriften, die Regeln der Margenbesteuerung anzuwenden. (2) Die Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV) vom 22. Juni 1994 sei auf ihre Verfassungsmässigkeit zu überprüfen.“ Der Beschwerdeführer legte insbesondere dar, dass er bereits anlässlich der Kontrolle im Jahr 2000 auf den sogenannten „Restmehrwertsteuerwert“ im Sinn des Entscheids der Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) vom 9. Dezember 2002 (SRK 2002-057) hingewiesen habe. Die ESTV habe bei ihren Berechnungen die Restmehrwertsteuer nicht berücksichtigt. Das Prüfungsergebnis müsse dem Resultat entsprechen, wie es sich bei einer korrekten Rechnungsstellung ergeben würde. Ausser in den Fällen 7, 14, 20, 28, 44.1, 47, 49 und 55 handle es sich um Lieferungen an Nichtmehrwertsteuerpflichtige, die trotz fehlerhafter Rechnungs-

stellung die Vorsteuer nicht geltend machen könnten. Im Weiteren könnten die eingetauschten Kommunalfahrzeuge in der Regel nicht weiterverkauft werden. Sie würden in Teile zerlegt. Die weiterverwendbaren Teile würden als Ersatzteile verkauft und versteuert. Der grössere Teil werde entsorgt. Die aufgeführten Rücknahmewerte stellten deshalb Rabatte dar. Entscheide über Neuanschaffungen würden leichter gefällt, sofern das zu ersetzende Gerät einen Eintauschwert aufweise. Wenn diese Werte schon aufgerechnet werden müssten, seien sie in der Folge auch als Verlust bzw. Erlösminderung anzuerkennen. Im Übrigen sei die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464-1500) verfassungswidrig. Insbesondere sei mit der Kompetenzdelegation an den Bundesrat gegen das Gebot der Gewaltentrennung verstossen worden. In den Erläuterungen des Bundesrates zur Volksabstimmung vom 28. November 1993 seien Versprechungen gemacht worden, die danach in der MWSTV nicht verwirklicht worden seien. Beanstandet werde schliesslich auch die lange Verfahrensdauer. Die ESTV habe die Kontrolle bereits am 28. April 2000 abgeschlossen gehabt.

E.

Am 16. Juli 2007 lud das Bundesverwaltungsgericht die ESTV zur Einreichung einer Vernehmlassung ein und forderte diese gleichzeitig auf, ebenfalls zu allfälligen Auswirkungen des am 1. Juli 2006 in Kraft getretenen Art. 14 Abs. 2 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; SR 641.201) auf das vorliegende Beschwerdeverfahren Stellung zu nehmen. Dieser Aufforderung kam die ESTV mit Schreiben vom 28. August 2007 nach. Sie beantragte die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers. Hinsichtlich sämtlicher Verkaufsfakturen könne festgehalten werden, dass die zur Anwendung von Art. 14 Abs. 2 MWSTGV notwendige Widersprüchlichkeit der fraglichen Belege nicht gegeben sei. Es sei offensichtlich, dass in den fraglichen Rechnungen nirgends ein Hinweis auf die Margen- bzw. Differenzbesteuerung zu finden sei. Unbeachtlich sei im vorliegenden Beschwerdeverfahren auch der ebenfalls am 1. Juli 2006 in Kraft getretene Art. 45a MWSTGV.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149). Im Verwaltungsbeschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1623 ff. und 1758 f.; ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1632).

1.3

1.3.1 Am 1. Januar 2001 ist das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1999 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch altes Recht, die MWSTV, anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG). Sie ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Die MWSTV stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember

1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) bzw. auf den (mittlerweile aufgehobenen) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar (vgl. Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.48 E. 3a mit Hinweis auf BGE 123 II 298).

1.3.2 Der Beschwerdeführer bezweifelt die Verfassungsmässigkeit der MWSTV. Seines Erachtens sei mit der Kompetenzdelegation an den Bundesrat gegen das Gebot der Gewaltentrennung verstossen worden. Die Bundesgesetzgebung sei eine undelegierbare Arbeit der beiden Abteilungen der Bundesversammlung. Zudem sei die Grundlage jeder Verordnung ein entsprechendes Gesetz, wobei der MWSTV dieses Grundlagengesetz fehle. Der Beschwerdeführer verkennt, dass es für den Erlass der MWSTV keiner Gesetzesdelegation bedurfte; dies im Unterschied zu den sogenannten "unselbständigen Verordnungen". Vielmehr handelte es sich um eine unmittelbar auf die Bundesverfassung gestützte (und daher "selbständige"), gesetzesvertretende Verordnung des Bundesrates. Die Kompetenz, eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) zu erheben, wurde dem Bund schon mit Art. 41ter Abs. 1 aBV eingeräumt. Gemäss Art. 41ter Abs. 6 aBV war die Ausführung des Verfassungsartikels Bundessache. Um mit der Einführung der Mehrwertsteuer nicht bis zum Ende der ordentlichen Gesetzesberatungen warten zu müssen, wurde dem Bundesbeschluss vom 18. Juni 1993 über die Finanzordnung eine Bestimmung beigefügt, dergemäss der Bundesrat in Abweichung von Art. 41ter Abs. 6 aBV die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen hatte, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung (MWSTG) gelten sollten (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 12). Diese parlamentarische Vorlage wurde in der Volksabstimmung vom 28. November 1993 von Volk und Ständen (und damit vom Verfassungsgeber) angenommen (BBl 1994 I 462).

Die MWSTV ist kein formelles Gesetz und deshalb akzessorisch, d.h. vorfrageweise in konkreten Anwendungsfällen, auf ihre Verfassungsmässigkeit überprüfbar (BGE 123 II 385 E. 4b; Urteil des Bundes-

verwaltungsgerichts A-4620/2008 vom 19. Januar 2009 E. 4.2 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 12. Oktober 1999, veröffentlicht in VPB 64.48 E. 4c, vom 15. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.94 E. 3d; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 14). Soweit der Beschwerdeführer vorliegend aber – auch mit weiteren Argumenten wie angeblich nicht eingehaltene Versprechungen anlässlich der Volksabstimmung – eine umfassende und globale Überprüfung der MWSTV auf ihre Verfassungsmässigkeit hin verlangt, ist folglich auf diesen Antrag aufgrund des Verbots der abstrakten Normenkontrolle nicht einzutreten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 8.2; BGE 108 Ib 546 E. 3).

2.

2.1 Nach dem im Mehrwertsteuerrecht geltenden Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.) trägt die mehrwertsteuerpflichtige Person nach konstanter Rechtsprechung und Lehre die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze (Urteile des Bundesgerichts 2C.356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2, vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 727 ff. E. 1; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 2 mit weiteren Hinweisen; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 1 zu Art. 46). Die MWSTV stellt hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem sie ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren überträgt. Er hat nicht nur selber zu bestimmen, ob er die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt, sondern ist auch für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und die Ablieferung der Steuer verantwortlich (Art. 34 ff. MWSTV).

2.2 Laut Bundesgericht hat der Steuerpflichtige demnach auch selber darüber zu befinden, ob er die von ihm deklarierte und somit geschuldete Steuer vorbehaltlos, d.h. aufgrund der geltenden Praxis abliefern will, oder ob er, wenn er sich mit dem einen oder anderen Punkt nicht einverstanden erklärt, dies nur unter Vorbehalt tun will. Der Steuerpflichtige ist daher auch an seine Abrechnung gebunden, wenn er in Bezug auf Steuerpflicht, Steuerbetrag, Abzüge usw. keinen Vorbehalt anbringt. Er kann deshalb auf die Abrechnung bzw. Selbstveranlagung – ausgenommen in den gesetzlichen Fällen – nicht

mehr zurückkommen. Gebunden ist nur der Steuerpflichtige, nicht auch die ESTV: Diese kann Überprüfungen vornehmen und dabei Feststellungen treffen (Art. 50 MWSTV) und von Amtes wegen oder auf Verlangen des Steuerpflichtigen Entscheide erlassen (Art. 51 MWSTV) (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.321/2002 vom 2. Juni 2003 E. 2.4.3.2 f.). Aufgrund der erwähnten Bindungswirkung trägt der Steuerpflichtige eine hohe Eigenverantwortung und namentlich das Risiko für die Richtigkeit seiner Erklärung. Sie bindet ihn auch, soweit er von den Wahlmöglichkeiten, die ihm die gesetzlichen Bestimmungen bieten, Gebrauch macht. So ist beispielsweise Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips, dass derjenige Steuerpflichtige, der sich trotz Möglichkeit der Margenbesteuerung gemäss Art. 26 Abs. 7 MWSTV (vgl. dazu unten E. 4.3.1) für die ordentliche Berechnung der Steuer mit Umsatzversteuerung und Vorsteuerabzug entscheidet (sog. Regelbesteuerung, vgl. E. 3), an seine diesbezügliche eigene Deklaration gebunden bleibt und nicht nachträglich – nach vorbehaltloser Abrechnung – die Margenbesteuerung geltend machen kann (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 2.3).

3.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die durch Steuerpflichtige im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV).

3.2 Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung Vorsteuern für Lieferungen und Dienstleistungen gemäss Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV abziehen. Vorsteuerabzugsberechtigt ist der steuerpflichtige Leistungsempfänger einer Leistung, auf welcher die Vorsteuern abgezogen werden sollen (siehe DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 247, 251, 253; IVO P. BAUMGARTNER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 13 zu Art. 38). Das Recht zum Vorsteuerabzug kann der Steuerpflichtige grundsätzlich nur bezüglich der ihm selbst durch einen anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer beanspruchen (Urteile des Bundesverwaltunsgerichts A-1555/2006

vom 27. Juni 2008 E. 2.3.1, A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1, A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

4.

4.1 Das Entgelt ist nicht nur Tatbestandsmerkmal der mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistung, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage, d.h. die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Entsprechend dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier die Sicht des Verbrauchers massgeblich. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts definiert sich folglich aus der Optik des Abnehmers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.5, A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; RIEDO, a.a.O., S. 96, 228; METZGER, a.a.O., S. 110 Rz. 3).

4.2 Beim Tausch von Gegenständen oder tauschähnlichen Umsätzen gilt der Wert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung; bei der Leistung an Zahlungs Statt gilt als Entgelt der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird (Art. 26 Abs. 4 MWSTV; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1593/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 20. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 66.57 E. 6b). Bei der Veräusserung eines neuen Fahrzeuges gegen Rücknahme eines Gebrauchtwagens plus Zahlung eines Aufpreises stellt daher für den Verkäufer sowohl die entgegengenommene Ware als auch das Aufgeld das zu versteuernde (Gesamt-)Entgelt dar (vgl. Entscheid vom 13. Februar 1998 [SRK 1997-041] E. 3a noch zur

Warenumsatzsteuer). Bei der Bewertung des an Zahlungs Statt hingegebenen gebrauchten Gegenstandes gilt als Entgelt der Betrag, den die Parteien nach ihrer Vereinbarung auf den festgesetzten Lieferpreis anrechnen wollen. Nicht massgebend für die Steuer ist ein allfälliger „innerer“ Wert oder ein allfälliger späterer Verkaufserlös des hingegebenen Gegenstandes (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, ESTV, Frühling 1997, Rz. 305; Branchenbroschüre Motorfahrzeuggewerbe, ESTV, November 1995, Ziff. 3.2; METZGER, a.a.O., S. 113 Rz. 11; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1179). Soll dem Käufer mit einem hohen Eintauschwert ein verdeckter Rabatt gewährt werden, so kann dieser bei der Berechnung der Steuer nicht berücksichtigt werden. Rabatte werden nur anerkannt, soweit sie in der Rechnung als solche ausgewiesen sind (vgl. noch zur Warenumsatzsteuer: Urteile des Bundesgerichts vom 30. September 1986, veröffentlicht in ASA 59 S. 425, vom 16. Dezember 1982, veröffentlicht in ASA 54 S. 59 mit weiteren Hinweisen).

4.3

4.3.1 Für den Handel mit gebrauchten Fahrzeugen enthält Art. 26 Abs. 7 MWSTV eine Sonderregelung. 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 (Art. 26 Abs. 7 MWSTV). Mit dieser Bestimmung wird die sogenannte Differenz- oder Margenbesteuerung geregelt. Bemessungsgrundlage für die Steuer auf dem Verkauf ist die Marge zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis. In Abweichung von Art. 29 MWSTV tritt hierbei der Abzug des Ankaufspreises, der sog. Vorumsatzabzug, an die Stelle des Vorsteuerabzugs. Dadurch wird der Steuerpflichtige im Ergebnis so gestellt, als hätte er auf der Eingangsleistung die Vorsteuer abziehen können (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 2.2). Insbesondere für Fälle, wo kein Vorsteuerabzug möglich ist (z.B. beim Erwerb von einem Nicht-Steuerpflichtigen), erweist sich die Differenzbesteuerung für die Beteiligten im Allgemeinen günstiger, als wenn die Mehrwertsteuer, mit Recht auf Vorsteuerabzug, auf dem vollen Verkaufspreis berechnet wird, zumal sich bei voller Überwälzung der Steuer auch ein höherer Verkaufspreis ergeben würde (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.416/1999 vom 22. Februar

2001 E. 4a). Der Steuerpflichtige kann aber nach seiner Wahl auch die Regelbesteuerung anwenden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 2.2).

4.3.2 Die Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 7 MWSTV ist von der Rechtsprechung im Rahmen der konkreten Normenkontrolle (E. 1.3.2) bereits mehrfach bestätigt worden (vgl. etwa Urteile des Bundesgerichts 2A.25/2005 vom 17. Januar 2006 E. 3.1, vom 22. Februar 2001, veröffentlicht in Revue de Droit Administratif et de Droit fiscal [RDAF] 2001 II 117 E. 4b; Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 4/99, S. 154 f. E. 3c). Die Margenbesteuerung wurde aus Gründen der Neutralität der Steuer in der MWSTV eingeführt. Es sollen die Wettbewerbsnachteile ausgeglichen werden, die der gewerbsmässige Handel mit Gebrauchtgegenständen gegenüber dem privaten Handel hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1466/2006 vom 10. September 2007 E. 4.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 2.2; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2A.156/2003 vom 1. September 2003 E. 2.2 mit Hinweis, 2A.24/2005, 2A.25/2005 und 2A.44/2005 vom 17. Januar 2006 E. 3.1; ausführlich: Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2002, veröffentlicht in VPB 67.51 E. 2b/aa mit Hinweisen).

4.3.3 Gemäss Art. 26 Abs. 7 MWSTV kann die Margenbesteuerung nur angewendet werden, wenn die gebrauchten Motorfahrzeuge zum Zweck des Wiederverkaufs bezogen worden sind. Damit es bei der Differenzbesteuerung zu keiner ungerechtfertigten Steuerrückerstattung kommt, darf der Verkäufer gegenüber dem Käufer keine Steuer ausweisen. Deshalb bestimmt Art. 28 Abs. 4 MWSTV, dass der Steuerpflichtige, wenn er die Steuer auf dem Verkauf gebrauchter Motorfahrzeuge nach Art. 26 Abs. 7 MWSTV berechnet, weder in Preisanschriften, Preislisten oder sonstigen Angeboten noch in Rechnungen auf die Steuer hinweisen darf. Das gilt namentlich für Rechnungsstellungen. Denn mit dem Steuerausweis in der Rechnung erklärt der Aussteller dem Empfänger, dass er die ausgewiesene Mehrwertsteuer der ESTV abgeliefert hat oder noch abliefern wird. Die Rechnung dient dem Empfänger überdies dazu, die bezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend zu machen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1312; siehe auch Urteil des Bundesgerichts 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.3 sowie BGE 131 II 185 E. 5 zum Grundsatz „fakturierte MWST gleich geschuldete MWST“, der selbst dann gilt, wenn es sich beim Leistungsempfänger nicht um

einen Steuerpflichtigen handelt). Laut Bundesgericht bildet Art. 28 Abs. 4 MWSTV nicht eine blosse Ordnungsvorschrift, sondern die notwendige Ergänzung zu Art. 26 Abs. 7 MWSTV und regelt mit diesem die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung. Art. 28 Abs. 4 MWSTV will bei den nach der Differenzmethode abgerechneten Geschäften einen Vorsteuerabzug wirksam verhindern (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.416/1999 vom 22. Februar 2001 E. 6). Mit anderen Worten ausgedrückt, bildet Art. 28 Abs. 4 MWSTV grundsätzlich Gültigkeitsvorschrift für die Anwendung der Differenzbesteuerung (Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2000 vom 31. Mai 2002 E. 2). Hat der Wiederverkäufer Art. 28 Abs. 4 MWSTV nicht befolgt und namentlich in der Kundenrechnung einen Hinweis auf die Mehrwertsteuer angebracht, so ist die Differenzbesteuerung ausgeschlossen und es greift die Regelbesteuerung ein. Dieser strenge Formalismus rechtfertigt sich insbesondere, um Fehlern bei der Steuerabrechnung vorzubeugen (Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2000 vom 31. Mai 2002 E. 2).

4.3.4

4.3.4.1 Nach neuem Verordnungsrecht ist nun ein gleichzeitiger Hinweis auf die MWST und die Margenbesteuerung nicht mehr unbedingt schädlich. Gemäss Art. 14 Abs. 2 Satz 2 MWSTGV (nur Satz 2 ist neu) wird die Margenbesteuerung trotzdem zugelassen, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass für den Bund kein Steuerausfall auf Grund dieses Mangels entstanden ist. Dieser Nachweis ist grundsätzlich von der steuerpflichtigen Person in schriftlicher Form zu erbringen, indem sie sich beispielsweise von ihren Abnehmern schriftlich bestätigen lässt, dass diese keine Vorsteuern geltend gemacht haben bzw. machen werden. Von einem Nachweis der steuerpflichtigen Person kann nur dann abgesehen werden, wenn ohne Weiteres erkennbar ist, dass kein Steuerausfall entstanden ist (Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 zur Behandlung von Formmängeln, S. 14).

4.3.4.2 Art. 14 Abs. 2 Satz 2 MWSTGV ist wie Art. 15a und 45a MWSTGV am 1. Juli 2006 in Kraft getreten und soll gleichermassen dem Formalismus in der Mehrwertsteuer entgegenwirken (siehe Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006, S. 14). Das Bundesverwaltungsgericht hat die Rückwirkung dieser neuen "Pragmatismusbestimmungen" auf (zum Zeitpunkt ihrer Inkraftsetzung)

bereits hängige Fälle (selbst unter dem Geltungsbereich der MWSTV) in grundsätzlicher Weise bejaht (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1466/2006 vom 10. September 2007 E. 4.6 mit Hinweis auf BGE 133 II 153 E. 6.1, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.1 und 4.2). Für den Anwendungsbereich der Margenbesteuerung bildet Art. 14 Abs. 2 MWSTGV in Bezug auf Art. 45a MWSTGV lex specialis (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 4.3.4.1, A-1466/2006 vom 10. September 2007 E. 4.5 in fine mit Hinweis auf BGE 133 II 153 E. 6.1).

4.4 Zusammenfassend hat der Steuerpflichtige, der mit gebrauchten Motorfahrzeugen handelt, somit die Möglichkeit, entweder den Vorsteuerabzug auf dem Ankaufspreis geltend zu machen und anschliessend den gesamten Wiederverkaufspreis als steuerbaren Umsatz zu deklarieren oder in Anwendung von Art. 26 Abs. 7 MWSTV auf einen Vorsteuerabzug auf dem Ankaufspreis zu verzichten und nur die Differenz zwischen Verkaufs- und Ankaufspreis der Umsatzsteuer zu unterwerfen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1429). Bei Anwendung der Margenbesteuerung ist jedoch (neben dem Vorsteuerabzugsverzicht als Grundvoraussetzung) auch jeglicher spätere Vorsteuerabzug ausgeschlossen, da in der Rechnung ein Hinweis auf die Mehrwertsteuer unzulässig ist (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 4.2).

5.

Im vorliegenden Fall nahm der Beschwerdeführer beim Verkauf eines Neuwagens wiederholt das alte Fahrzeug des Kunden unter Anrechnung an den Kaufpreis als sog. Eintauschfahrzeug entgegen. Bei solchen Eintauschgeschäften deklarierte er jeweils nur die Mehrwertsteuer auf dem Aufpreis, d.h. auf dem Preis des Neuwagens minus des angerechneten Wertes des Eintauschwagens. Vorweg ist festzuhalten, dass dieses Vorgehen nicht korrekt war. Gemäss Art. 26 Abs. 4 MWSTV hätte der Beschwerdeführer das Gesamtentgelt, bestehend aus dem angerechneten Wert des Eintauschwagens und dem Aufpreis, versteuern müssen (E. 4.2). Die ESTV nahm in der Folge deshalb zu Recht mit der EA Nr. 237'404 vom 27. April 2000 eine entsprechende Aufrechnung vor. Der Beschwerdeführer bestreitet diese Nachforderung denn auch nur insofern, als dass er hinsichtlich des (späteren) Verkaufs der Eintauschwagen die Anwendung der Margenbesteuerung verlangt (E. 5.1). Unbestrittenermassen hat er die

Verkäufe der Eintauschwagen vollständig (nach der Regelbesteuerung, vgl. E. 3) versteuert. Gleiches gilt für die eingetauschten Kommunalfahrzeuge. Auch hier ist die Frage der Anwendbarkeit der Margenbesteuerung zu beantworten (E .5.2).

5.1

5.1.1 Beim anschliessenden Verkauf der Eintauschwagen wies der Beschwerdeführer in den Rechnungen jeweils den Verkaufspreis inkl. MWST, unter Angabe „Code 0 = MWST 6,5%“ und des entsprechenden MWST-Betrages in Franken, aus. Einzig die (älteste) Rechnung vom 20. Juni 1995 weist die MWST nicht betragsmässig aus, enthält aber den Hinweis „Mehrwertsteuer 6.5% inkl.“. Im Weiteren fehlen bei den Akten einige Rechnungen von verkauften Eintauschwagen. In diesen Fällen reichte der Beschwerdeführer zum Teil Quittungen (diese enthalten keinen Hinwies auf die MWST) oder Auszüge aus der Buchhaltung ein. Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass die entsprechenden Rechnungen gleich wie die Übrigen erstellt worden sind. Im Weiteren macht der Beschwerdeführer nichts Gegenteiliges geltend.

5.1.2 Zunächst muss festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer in seinen Abrechnungen von der ihm grundsätzlich offen stehenden Möglichkeit der Margenbesteuerung gemäss Art. 26 Abs. 7 MWSTV offensichtlich keinen Gebrauch gemacht hat. Bereits gestützt auf das Selbstveranlagungsprinzip ist ihm daher nicht zu folgen, wenn er nun im Nachhinein die Anwendung der Margenbesteuerung verlangt. Abgesehen davon, kann dem Begehren auch deshalb nicht stattgegeben werden, weil er – wie oben aufgezeigt – in den Rechnungen auf die MWST hingewiesen hat. Damit hat er die Voraussetzungen gemäss Art. 28 Abs. 4 MWSTV verletzt (vgl. E. 4.3.3). An diesem Resultat vermag auch Art. 14 Abs. 2 MWSTGV nichts zu ändern. Die vorliegenden Verkaufsrechnungen enthalten keine widersprüchlichen Angaben bezüglich Margen- und Regelbesteuerung. Vielmehr ergibt sich aus den vom Beschwerdeführer eingereichten Belegen, dass er in den Rechnungen (bis auf eine) die MWST sogar betragsmässig ausgewiesen und damit für die Leistungsempfänger klarerweise einen Rückforderungsbeleg für angefallene Vorsteuern geschaffen hat, andererseits aber in keiner Rechnung einen Hinweis auf die Margenbesteuerung angebracht hat. Nicht stichhaltig ist der Einwand des Beschwerdeführers, dass es sich

bei den meisten Leistungsempfängern um Nichtsteuerpflichtige gehandelt habe, die keine Vorsteuer geltend machen konnten. Ein Verkäufer weiss in vielen Fällen nicht zum Voraus, ob der Gegenstand an einen Steuerpflichtigen oder an eine Privatperson verkauft wird (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1285). Zudem ist nicht ausgeschlossen, dass ein „privater Käufer“ später doch steuerpflichtig wird und im Rahmen der Einlageentsteuerung gemäss Art. 33 MWSTV die Vorsteuer nachträglich in Abzug bringen kann (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 6.2 mit weiteren Hinweisen). Gänzlich fehl geht schliesslich der Einwand des Beschwerdeführers, dass die mehrwertsteuerrechtliche Würdigung des Sachverhaltes vorliegend dem Resultat entsprechen müsse, das sich bei einer korrekten Rechnungsstellung ergeben würde. Massgebend für die rechtliche Würdigung ist selbstredend der tatsächliche Sachverhalt. Der Beschwerdeführer muss sich an der von ihm vorgenommenen Rechnungsstellung und an seine Abrechnung der MWST behaften lassen.

5.2 Entsprechendes gilt für diejenigen eingetauschten Kommunalfahrzeuge, die der Beschwerdeführer weiterverkaufte (z.B. Pistenmaschine „Hämmerle“, „Ski-Doo Tundra“, „Rolba R200“). Ebenfalls hier kann bereits aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips keine nachträgliche Anwendung der Margenbesteuerung gewährt werden. Im Weiteren weisen auch hier die Verkaufsrechnungen die MWST betragsmässig aus und verstossen somit gegen die Vorgaben von Art. 28 Abs. 4 MWSTV. Der Beschwerdeführer bringt schliesslich vor, dass die eingetauschten Kommunalfahrzeuge in der Regel nicht weiterverkauft werden könnten, sondern in Teile zerlegt würden. Die weiterverwendbaren Teile würden als Ersatzteile verkauft, die meisten Teile aber verschrottet. Die aufgeführten Eintauschwerte stellten deshalb eine Rabattgewährung dar. Diese Argumente des Beschwerdeführers sind nicht stichhaltig. Zunächst ist der Handel mit gebrauchten Einzelteilen von Motorfahrzeugen ohnehin nicht mehr durch Art. 26 Abs. 7 MWSTV gedeckt. Ferner ist für die Margenbesteuerung vorausgesetzt, dass der Gegenstand individualisierbar ist und dessen Verkaufspreis dem entsprechenden Ankaufspreis einwandfrei zugeordnet werden kann, was nicht mehr der Fall ist, wenn ein gebrauchtes Fahrzeug als Ganzes zugekauft und sodann in Einzelteile zerlegt wird, bevor diese weiterverkauft werden (Entscheid der SRK vom 30. Oktober 2002, veröffentlicht in VPB 67.52 E. 4b-d). Im Weiteren werden Rabatte gemäss konstanter Rechtsprechung nur

anerkannt, soweit sie in der Rechnung als solche ausgewiesen sind (vgl. E. 4.2 in fine).

5.3 Es kann somit festgehalten werden, dass die ESTV dem Beschwerdeführer die (nachträgliche) Margenbesteuerung zu Recht verweigert hat. Der Verkauf der Eintauschwagen unterliegt folglich der Regelbesteuerung (d.h. Besteuerung der Bruttoumsätze mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs, vgl. E. 3). Das Argument des Beschwerdeführers, dass die im Wert des von den Nicht-Steuerpflichtigen erworbenen Eintauschfahrzeugen enthaltene „Restmehrwertsteuer“ zu berücksichtigen sei, ist somit nicht zu hören. Bei der Regelbesteuerung kann der Vorsteuerabzug nur bei Eingangsumsätzen von anderen Steuerpflichtigen erfolgen. Ein Gegenstand, der die steuerbare Umsatzkette zwischen Steuerpflichtigen verlässt, wird definitiv mit der Mehrwertsteuer belastet, selbst wenn er – wie vorliegend – in den steuerbaren Bereich zurückgelangt (RIEDO, a.a.O., S. 277).

6.
Der Beschwerdeführer beanstandet schliesslich die lange Verfahrensdauer vor der ESTV.

6.1 Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsbehörden unter anderem Anspruch auf Beurteilung innert angemessener Frist. Die Angemessenheit der Dauer eines Verfahrens bestimmt sich nicht absolut, sondern unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls (etwa: Komplexität der Angelegenheit, Verhalten der betroffenen Privaten und der Behörden, Bedeutung für die Betroffenen, für die Sache spezifische Entscheidungsabläufe; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_642/2008 vom 12. Dezember 2008, 2C_170/2008 vom 30. Juli 2008 E. 3, 2A.34/2007 vom 8. Januar 2008 E. 3.6, 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3).

6.2 Das Verfahren vor der ESTV nahm seinen Anfang mit dem Abschluss der Kontrolle im April 2000 und der Forderung um Erlass einer anfechtbaren Verfügung am 17. Mai 2000. Die ESTV traf am 15. Dezember 2003 einen Entscheid und schloss das Verfahren schliesslich am 15. Mai 2007 mit dem Einspracheentscheid ab. Insgesamt betrug die Dauer des Verfahrens vor der ESTV also sieben Jahre. Zur Beurteilung dieser Dauer ist vorliegend insbesondere von Relevanz, dass keine speziellen Gründe seitens der ESTV wie zum

Beispiel eine Sistierung bis zum Entscheid einer höheren Instanz zu einer ähnlichen Rechtsfrage (vgl. zu einem solchen Fall: Urteil des Bundesgerichts 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2) ersichtlich sind und auch nicht geltend gemacht werden. Andererseits kann nicht gesagt werden, dass es um ein hochrangiges Rechtsgut geht. Bezüglich des Verhaltens des Beschwerdeführers kann erwogen werden, dass dieser nichts zur Beschleunigung des Verfahrens beigetragen hat und im Übrigen die umstrittene Steuer unter Vorbehalt hätte begleichen können, ohne dass ihm daraus ein Nachteil entstanden wäre. Diese Umstände vermögen indessen die überlange Verfahrensdauer nur zum Teil zu rechtfertigen. Gesamthaft kann die Dauer des Verfahrens vor der ESTV nicht mehr als "angemessen" im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV bezeichnet werden. Was die prozessualen Folgen anbelangt, muss es mit der Feststellung, dass eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV wegen übermässiger Verfahrensdauer gegeben ist, sein Bewenden haben. Namentlich kann eine Verletzung des Beschleunigungsgebots in Steuerangelegenheiten nicht dazu führen, dass die geschuldete Steuer nicht bezahlt werden müsste (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2). Eine Verjährung der Steuerforderung ist vorliegend nicht gegeben und wird auch nicht behauptet.

7.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind dem Beschwerdeführer als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem Beschwerdeführer zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: