Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1388/2006
{T 0/2}

Urteil vom 11. Oktober 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz), Pascal Mollard, Michael Beusch; Gerichtsschreiber Jürg Steiger

X._____AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend
Mehrwertsteuer (MWSTV; 1. Quartal 1996 - 3. Quartal 2000; Gruppenbesteuerung, Berechnung des Entgelts, Stellvertretung, Leasinggeschäfte; Formmängel).

Sachverhalt:

A. Die X._____AG (vormals: A._____AG) mit Sitz in Winterthur betreibt vorwiegend den Handel mit Motorfahrzeugen und deren Ersatz- und Zubehörteilen sowie den Betrieb einer Werkstätte für Reparaturen und Unterhalt von Fahrzeugen aller Art. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 unter der Nummer (...) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Ab dem 1. Juli 1997 erfolgte die Gruppenbesteuerung mit der X._____AG als Grupppenträgerin und der B._____AG, der C._____AG und der D._____AG – für letztere gültig ab 1. April 1998 – als Gruppen-Mitglieder. Im Januar und Februar 2001 führte die ESTV bei der Gruppe eine Mehrwertsteuerkontrolle betreffend die Periode 1. Januar 1996 bis 30. September 2000 durch, die auch die D._____AG umfasste. Die daraus entstehenden Differenzen führten zur Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 249'441 vom 29. März 2001, mit der die ESTV Fr. 186'056.-- zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 28. Februar 1999 (mittlerer Verfall) geltend machte. Der Nachbelastung lag der Umstand zugrunde, dass die X._____AG und die D._____AG anlässlich der Fakturierung an Leasingfirmen die erste Miete sowie einmalige Grundgebühren etc. an den Leasingnehmer separat inklusive Mehrwertsteuer fakturierten, aber nicht versteuerten, respektive auf dem Mehrwertsteuer-Journal bei der Faktura an die Leasingfirma wieder in Abzug brachten.

B. Da die X._____AG mit der Rechnungsstellung nicht einverstanden war, erliess die ESTV am 27. November 2002 einen förmlichen Entscheid. Am 20. Dezember 2002 reichte die X._____AG dagegen Einsprache ein und wandte sich gegen die Belastungen von Fr. 80'152.25 (EA Nr. 249'441 Seite A Ziffer 1 betreffend die X._____AG) und Fr. 97'472.01 (EA Nr. 249'441 Seite B betreffend die D._____AG). Die X._____AG begründete, im Journal würden einzig Rabatte und Preisnachlässe negativ ausgewiesen. Aus diesem Journal gehe klar hervor, dass diese Geschäfte, wenn auch über zwei Teilrechnungen, vollumfänglich mit der Mehrwertsteuer abgerechnet würden.

C. Mit dem Einspracheentscheid vom 16. September 2004 wies die ESTV die Einsprache der X._____AG ab und begründete, die X._____AG verkaufe einen Neuwagen im Leasing an einen Kunden, die Leasingfinanzierung erfolge über die E._____AG (am 7. März 2003 umfirmiert in F._____AG). Wie bei Leasinggeschäften üblich, werde das Eigentum am Fahrzeug an die Finanzierungsgesellschaft übertragen, während das Fahrzeug selbst dem Kunden übergeben werde. Die X._____AG stelle für die Abwicklung des Geschäfts einerseits dem Kunden im eigenen Namen die einmalige Grundgebühr, die Kaution sowie die erste Miete in Rechnung und weise die Mehrwertsteuer offen aus. Gegenüber der Finanzierungsgesellschaft stelle die X._____AG eine weitere Rechnung aus, in welcher zwar das volle Entgelt für die Lieferung des Fahrzeugs aufgeführt sei, aber der dem Kunden in Rechnung gestellte Betrag abgezogen werde. Erst auf dem sich nach der Verrechnung

ergebenden Betrag habe die X._____AG die Mehrwertsteuer berechnet und offen ausgewiesen. Für die Lieferung des Neuwagens an die Finanzierungsgesellschaft sei in der Regel noch ein zweiter Beleg ausgestellt worden. Die Finanzierungsgesellschaft habe für jedes Fahrzeug eine Rechnung ausgestellt, welche die X._____AG mit dem eigenen Firmenstempel und der eigenen Mehrwertsteuernummer ergänzt habe. In diesen Rechnungen werde die X._____AG als Lieferant bezeichnet. Als Entgelt werde der volle Verkaufspreis (inkl. Optionen, Zubehör und Rabatt) ausgewiesen und die Mehrwertsteuer auf diesem berechnet. Die X._____AG habe diese Rechnung nicht verbucht und die ausgewiesene Mehrwertsteuer gegenüber der ESTV nicht deklariert, obwohl gemäss ihren Angaben die Finanzierungsgesellschaft den Vorsteuerabzug aufgrund dieser Rechnung vorgenommen habe. Gleich ging die D._____AG vor.

Die X._____AG mache im Wesentlichen geltend, die Geschäfte würden voll mit der Mehrwertsteuer abgerechnet, wenn auch über zwei Teilrechnungen. Die X._____AG gehe offensichtlich davon aus, dass sie beim Verkauf eines Fahrzeugs im Leasing nur ein Umsatzgeschäft, nämlich die Lieferung des Fahrzeuges an die Finanzierungsgesellschaft tätige. Dem sei nicht so. Beim Verkauf eines Fahrzeugs im Leasing tätige die X._____AG zwei Umsatzgeschäfte. Erstens stelle sie dem Leasingnehmer die Grundgebühr und die erste Miete sowie die Kaution im eigenen Namen in Rechnung und zweitens liefere sie, mittels Übertragung des Eigentums, das Fahrzeug an die Finanzierungsgesellschaft. Beim ersten Umsatzgeschäft handle die X._____AG als indirekter Stellvertreter, d.h. sie fakturiere die Grundgebühr und erste Miete im eigenen Namen aber wohl auf Rechnung der Finanzierungsgesellschaft. Bei einer indirekten Stellvertretung lägen zwei Umsatzgeschäfte vor, nämlich eines zwischen dem Konsumenten, hier dem Leasingnehmer, und dem (indirekten) Stellvertreter, hier die X._____AG, einerseits und ein weiteres zwischen dem (indirekten) Stellvertreter und dem Vertretenen, hier der Finanzierungsgesellschaft, andererseits. Für den ersten Umsatz habe die X._____AG die Beträge zu Recht mit der Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt. Entgelt für die Lieferung an die Leasinggesellschaft sei aber nicht bloss der Aufpreis, sondern der volle Verkaufspreis. Mit ihrer Vorgehensweise habe die X._____AG gegen das Bruttoprinzip verstossen. Zu beachten sei überdies, dass die X._____AG für jeden Verkauf eines Fahrzeugs in Zusammenarbeit mit der Finanzierungsgesellschaft einen zweiten Beleg, eine Gutschrift über den vollen Verkaufspreis, erstellt habe. Dies führe dazu, dass für ein und dasselbe Geschäft zwei unterschiedliche Belege vorhanden seien; einerseits die Rechnung der X._____AG, bei der die Steuer nur auf dem Aufpreis ausgewiesen sei und anderseits die korrekte Gutschrift der Finanzierungsgesellschaft, bei welcher die Mehrwertsteuer auf dem vollen Verkaufspreis ausgewiesen werde. Dieser korrekte Beleg, aufgrund dessen die Finanzierungsgesellschaft den Vorsteuerabzug vorgenommen habe, habe die X._____AG nicht verbucht und auch nicht in den

Quartalsabrechnungen deklariert. Die ESTV habe infolgedessen zu Recht die unzulässige Verrechnungen mit der EA Nr. 249'441 nachbelastet.

Zur Berechnung der geschuldeten Steuer habe die ESTV für das Jahr 1999 die effektiven Beträge ermittelt, welche die X._____AG (Gleiches gilt für die D._____AG) unzulässigerweise in Abzug gebracht hatte. Für die übrige Zeit der kontrollierten Periode sei eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen worden, indem die ESTV für diese Jahre einen im Verhältnis zum Umsatz des Wagenhandels gleich grossen Betrag nachbelastet habe. Die X._____AG beanstande diese Vorgehensweise nicht. Zudem sei auch unbestritten, dass die Art der Geschäftabwicklung und -fakturierung in dieser Zeit nicht grundlegend verändert worden sei.

D. Die X._____AG (Beschwerdeführerin) reichte gegen den Einsprache-entscheid am 18. Oktober 2004 bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde ein und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Entscheids mit der Rückerstattung der bereits bezahlten Steuern zuzüglich Vergütungszins, die Korrektur der ermessensweisen Aufrechnung, die Einräumung der Möglichkeit, die problematischen Rechnungen zu korrigieren und eine Partei-entschädigung. Sie hielt an ihrer Begründung der Einsrache fest und machte geltend, die verhältnismässigen Umrechungen der Umsatzanteile durch die ESTV würden nicht den effektiven Zahlen entsprechen; die Ermessenseinschätzung sei deshalb viel zu hoch ausgefallen. Die ESTV sehe bei ihr zwei Umsatzgeschäfte. Wenn aufgrund von formellen Fehlern fiktive Umsätze geschaffen würden, verlangten es die allgemeinen Grundsätze der Mehrwertsteuer und der Verfassung, dass dem Steuerpflichtigen aufgezeigt werde, wie die Belege korrigiert werden könnten, um eine nicht sachgerechte Besteuerung zu vermeiden.

E. In der Vernehmlassung vom 13. Dezember 2004 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde. Weil beim Leasing das Eigentum am Fahrzeug üblicherweise der Finanzierungsgesellschaft übertragen werde, handle es sich mehrwertsteuerlich um eine entgeltliche Lieferung. Die Höhe des dafür geschuldeten Entgelts habe dem vollen Verkaufspreis zu entsprechen. Um die darauf lastende Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, benötige die Finanzierungsgesellschaft einen entsprechenden Beleg. Aus diesem Grund stelle sie der Beschwerdeführerin die selber kreierte Rechnung zu, worin die Beschwerdeführerin gewisse Angaben ergänze, d.h. sie bringe im Lieferanten-Feld den Firmenstempel an und trage die eigene Mehrwertsteuernummer ein. Die Finanzierungsgesellschaft würde jeweils ausgehend vom Katalogpreis des Fahrzeugs die Nettobeträge (exkl. MwSt) für Zubehör addieren und die gewährten Rabatte subtrahieren. Auf diesem so bestimmten Verkaufspreis (exkl. MwSt) sei in der Folge die Mehrwertsteuer zum Normalsatz offen ausgewiesen und von der Finanzierungsgesellschaft als Vorsteuer voll geltend gemacht worden.

Da die Finanzierungsgesellschaft Eigentümerin der geleasten Fahrzeuge

sei, gebe es für die Einforderung der grundsätzlich ihr zustehenden Zahlung der Leasingnehmer zwei zulässige Möglichkeiten. Entweder erfolge die diesbezügliche Rechnungsstellung zwar durch die Beschwerdeführerin aber ausdrücklich im Namen und für Rechnung der Finanzierungsgesellschaft (direkte Stellvertretung und somit lediglich ein Umsatzgeschäft) oder sie geschehe in der in casu gewählten Form. Die Beschwerdeführerin trete in der Rechnung an den Leasingnehmer im eigenen Namen auf (indirekte Stellvertretung). Mehrwertsteuerlich liege der Unterschied darin, dass die Beschwerdeführerin im massgeblichen zweiten Fall nicht nur den vollen Verkaufspreis, sondern auch den Finanzierungsanteil der Leasingnehmer als Umsatz zu versteuern habe, weil gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTV zwei Umsatzgeschäfte vorlägen. Konsequenterweise hätte eine Rechnungsstellung der Finanzierungsgesellschaft an die Beschwerdeführerin erfolgen sollen, worin erstere die Weiterleitung des ihr zustehenden Geldbetrags fakturiere. Da auf dieser Summe ein offen ausgewiesener Mehrwertsteuerbetrag laste, wäre die Beschwerdeführerin zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen. Belege letztgenannter Art fänden sich aber keine. Der von der Beschwerdeführerin gewählte Weg – die Fakturierung an die Finanzierungsgesellschaft – sei untauglich zur Vermeidung der unerwünschten „Doppelbesteuerung“.

Das Ergebnis des angefochtenen Einspracheentscheids lasse sich im Übrigen auch aus einem anderen Blickwinkel stützen. Ausgangspunkt bilde die Tatsache, dass die Finanzierungsgesellschaft den ihr zustehenden Vorsteuerabzug vornehme. Entscheidend sei, dass in diesem Vorsteuerbetrag auch derjenige Vorsteueranteil enthalten sei, der auf den Entgeltsanteil der direkt dem Leasingnehmer in Rechnung gestellten Einzelpositionen entfalle. Weise die Beschwerdeführerin in den Rechnungen an die jeweiligen Leasingnehmer auf der Betragssumme „Anteil Finanzierung Kunde“ die Mehrwertsteuer erneut offen aus, so ermögliche sie den Leasingnehmern mit einem zweifellos konformen Beleg die Geltendmachung eines Vorsteuerabzugs, den bereits die Finanzierungsgesellschaft einkassiert habe. Aus Sicht der ESTV bestehe somit die Gefahr eines doppelten Vorsteuerabzugs im Umfang desjenigen Steuerbetrags, der auf den Einzelpositionen erste Miete/Kaution/einmalige Grundgebühr/(allenfalls Immatrikulationskosten) laste. Die vorgenommene Aufrechnung der ESTV hatte einzig und allein das Ziel, diesen Missstand zu beheben. Der von der Beschwerdeführerin gestellte Antrag, es sei ihr die Möglichkeit einzuräumen, die problematischen Rechnungen zu korrigieren, erscheine im Licht der bisherigen Erläuterungen als unnötig. Die Aufrechnung sei gar nicht aufgrund fehlerhafter Rechnungen erfolgt, sondern weil es die Beschwerdeführerin versäumt habe, sämtliche mehrwertsteuerlich relevanten Umsätze zu deklarieren und zu versteuern.

Es bleibe einzig zu prüfen, ob die ermessensweise Aufrechnung der für das Jahr 1999 eruierten Zahlen auf die Jahre 1996 bis 1998 und die Steuerperioden 1. bis 3. Quartal 2000 korrekt war. Die Beschwerdeführerin

bezweifle dies und setze den in der EA Nr. 249'441 festgehaltenen Umsätzen Wagenhandel die so genannten „effektiven Umsätze“ gegenüber. Unter diesem Begriff verstehe die Beschwerdeführerin die Umsätze, welche von den Leasinggesellschaften finanziert wurden und zwar — im Sinne der Aufrechnung der ESTV — den Betrag, welcher auf den Rechnungen der Beschwerdeführerin an die Leasingnehmer als „1. Miete, Kaution und einmalige Grundgebühr“ aufgeführt worden und im EDV-System entsprechend hinterlegt sei. Diese Begriffsdefinition sei derart unklar, dass nicht darauf abgestellt werden könne. Die Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen habe sich an den erzielten Verkaufserlösen auszurichten. Im vorliegenden Fall zeige sich, dass die ESTV den Totalbetrag 1999 in der Höhe von Fr. 264'016.73 in Relation gesetzt habe zu dem aus der Buchhaltung eruierten Wert „NW Renault detail“. Der so berechnete Wert von rund 4,2% sei auf die massgeblichen Werte der anderen entscheidrelevanten Jahre/Steuerperioden umgelegt und gerundet worden. Es sei folglich nicht nachvollziehbar, inwiefern die ESTV das pflichtgemässe Ermessen überschritten habe.

F. In der Eingabe vom 12. Januar 2005 hielt die Beschwerdeführerin anhand einer tabellarischen Übersicht unter Verweis auf die eingelegten Rechnungen fest, dass die Auf- und Hochrechnungen der ESTV nicht den tatsächlichen Werten des Umsatzes der Beschwerdeführerin und der D._____AG entsprechen würden und forderte eine Gutschrift über den Betrag von Fr. 67'627.--.

G. Dazu nahm die ESTV in ihrer Eingabe vom 3. Februar 2005 Stellung. Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren seien die von der Beschwerdeführerin nicht deklarierten und versteuerten Umsätze beim Verkauf eines Fahrzeugs an eine Leasinggesellschaft und Ablieferung an den Leasingnehmer. In diesen Geschäftsfällen habe die Beschwerdeführerin zwei Umsätze getätigt. Unbestritten sei, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der Leasinggesellschaft eine Lieferung stattfinde. Die Beschwerdeführerin trete zudem bei der Lieferung (Leasing) zwischen der Leasinggesellschaft und dem Leasingnehmer als indirekte Stellvertreterin auf, indem sie dem Leasingnehmer die einmalige Grundgebühr, die Kaution sowie die erste Miete im eigenen Namen mit offenem Mehrwertsteuerausweis in Rechnung stelle. Die Beschwerdeführerin bestreite die diesbezüglichen Ausführungen der ESTV nicht. Neben der Rechnungsstellung gegenüber dem Leasingnehmer habe die Beschwerdeführerin gegenüber der Leasinggesellschaft für die erbrachte Lieferung einerseits eine Rechnung ausgestellt, in der zwar das ganze Entgelt für die Lieferung des Fahrzeuges aufgeführt, aber die Mehrwertsteuer auf dem, nach Abzug des an den Leasingnehmer fakturierten Betrags verbleibenden Wert berechnet worden sei. Deklariert und versteuert habe die Beschwerdeführerin nur diesen "Restwert". Andererseits stelle die Beschwerdeführerin der Leasinggesellschaft noch einen weiteren Beleg über die Lieferung des Fahrzeuges aus, indem sie ein von der Leasinggesellschaft vorbereitetes Rechnungsformular, in dem der ganze Kaufpreis und die darauf berechnete Mehrwertsteuer

ausgewiesen sei, mit Firmenstempel und ihrer Mehrwertsteuernummer versehen habe. Die Aufrechnung der ESTV seien erfolgt, weil die Beschwerdeführerin einen Teil ihrer Umsätze nicht deklariert und auch nicht versteuert habe. Diesen Umstand habe die ESTV anhand der fehlerhaften Verbuchung festgestellt, die sich wiederum auf die einen von der Beschwerdeführerin ausgestellten Fakturen stützt. Die Beschwerdeführerin habe die Tabelle mit dem Vergleich der von der ESTV ermittelten unversteuerten Umsätze und der von der Beschwerdeführerin als "Effekt. Umsatz" bezeichneten Beträge bereits in der Beschwerde vom 18. Oktober 2004 angeführt. Die Spalte "Effektiver Umsatz" definiere sie als "die Umsätze, welche von den Leasinggesellschaften finanziert wurden und zwar – im Sinne der Aufrechnung der ESTV – um den Betrag, welcher auf den Rechnungen der Beschwerdeführerin an die Leasingnehmer als erste Miete, Kaution und einmalige Grundgebühr aufgeführt wurde und im EDV-System entsprechend hinterlegt“ seien. Diese Umschreibung sei so unklar und in sich widersprüchlich, dass die ESTV nicht in der Lage gewesen sei nachzuvollziehen, ob die Steuernachforderung allenfalls reduziert werden könnte. Die Steueraufrechnung betreffe die von den Leasingnehmern bezahlten Beträge und nicht diejenigen, die von der Leasinggesellschaft finanziert worden seien. In der Eingabe vom 12. Januar 2005 führe die Beschwerdeführerin aus, sie habe in der Verwaltungsbeschwerde "die tatsächlich formell falschen Belege und Beträge dargestellt". Ob damit die von der Beschwerdeführerin den Leasingnehmer mit offenem Mehrwertsteuerausweis in Rechnung gestellten Beträge gemeint seien, bleibe im Dunkeln. Auch wenn davon ausgegangen werde, dass es sich bei den Zahlen in der Spalte "Effekt. Umsatz" um die von der Beschwerdeführerin nicht versteuerten Umsätze handle, werde die Richtigkeit dieser nicht nachgewiesen. So bleibe die Beschwerdeführerin insbesondere eine Erklärung schuldig, wieso bei der D._____AG in den Jahren 1996 und 1997 trotz hohem Wagenhandelsumsatz offensichtlich kein einziges Leasinggeschäft abgeschlossen worden sei.

H. In der Eingabe vom 6. November 2006 an die SRK forderte die Beschwerdeführerin im Hinblick auf die Praxismitteilung der ESTV vom 26. Oktober 2006 zur Behandlung von Formmängeln eine Rückerstattung von Fr. 157'820.--. Es sei unbestritten, dass die damalige Fakturierung formell falsch gewesen sei und der Leasingnehmer als Rechnungsempfänger allenfalls die Vorsteuer nochmals hätte geltend machen können. Im erhobenen Zeitraum beträfen aber aufgerechnete Umsätze im Umfang von 82% private Leasingnehmer, die bekanntlich keine Vorsteuer geltend machen könnten. Aufgrund dessen sei dem Fiskus mit dieser Aufrechnung durch die ESTV die Umsatzsteuer für ein und denselben Anteil am Gegenstand zweimal zugeflossen. Somit verbleibe eine gerechtfertigte Aufrechnung von 18%.

I. In der Antwort vom 25. Januar 2007 stellte die ESTV den der Nachbelastung zugrunde liegenden Sachverhalt aus ihrer Sicht noch einmal dar. Gemäss dem Grundsatz "fakturierte Steuer = geschuldete Steuer", der vom Bundesgericht bestätigt worden sei, hätten an sich die

gesamten unverbuchten und unversteuerten Rechnungen nachbelastet werden müssen. Da aber davon ausgegangen werden könne, dass die Leasinggesellschaft die Lieferung eines Fahrzeugs nur einmal verbucht (mit dem Beleg über den vollen Verkaufspreis) und die Vorsteuern (berechnet auf dem vollen Verkaufspreis) nur einmal in Abzug gebracht habe, habe die ESTV bloss die nicht versteuerte Differenz nachbelastet. Nach Art. 45*a* der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201), in der Fassung vom 1. Juli 2006, werde allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar sei oder die steuerpflichtige Person nachweise, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden sei. Die SRK habe in ihrem Entscheid vom 11. September 2006 (SRK 2005-089) festgehalten, dass das Prinzip "fakturierte Steuer = geschuldete Steuer" der Anwendung von Art. 45*a* MWSTGV entgegenstehe. Die zu Unrecht erfolgte Fakturierung stelle keinen blossen Formmangel dar, der zu keinem Steuerausfall führe. Eine Rechnung, bei der ein zu hoher Steuersatz angewendet worden sei – dies gelte auch, wenn zu Unrecht auf die Steuer hingewiesen werde – könne nur durch eine formell richtige Gutschrift korrigiert werden, die verbucht werde und dem Leistungsempfänger zugestellt werden müsse. Von dieser Korrekturmöglichkeit habe die Beschwerdeführerin nach Wissen der ESTV bisher nicht Gebrauch gemacht. Aus dem Ausgeführten ergebe sich, dass auch der neue Art. 45*a* MWSTGV an der Beurteilung der Steuernachbelastung nichts ändere. Selbst wenn in Betracht gezogen werden sollte, aufgrund von Art. 45*a* MWSTGV die Steuernachbelastung teilweise aufzuheben, könnte nicht auf die Aufstellung der Beschwerdeführerin abgestellt werden. Ein Verzicht auf eine Steuernachbelastung könnte, abgesehen von der notwendigen Korrektur der ausgestellten Belege, nur dann in Betracht gezogen werden, wenn nachgewiesen werde, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden sei. Die Beschwerdeführerin reiche eine Tabelle ein, in der behauptet werde, 82% seien private Leasingnehmer. Aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin gehe aber nicht hervor, was sie unter "privaten Leasingnehmer" verstehe und wie sie diesen Anteil ermittelt habe. Zu bedenken sei insbesondere auch, dass mit dem neuen Art. 15*a* MWSTGV nicht davon ausgegangen werden könne, dass eine Rechnung, die an eine natürliche Person ausgestellt wurde, nicht früher oder später (z.B. Einlagenentsteuerung) für den Vorsteuerabzug verwendet werden könne. Im Weiteren sei nicht zu vergessen, dass auch dem nicht steuerpflichtigen Käufer (z.B. dem privaten Konsumenten und Steuerträger) mit der in der Rechnung ausgewiesenen Steuer angezeigt werde, welchen Steuerbetrag der Rechnungsteller der Eidgenossenschaft schulde und weiterzuleiten habe.

J. Das Bundesverwaltungsgericht, das den Parteien am 1. Februar 2007 die Übernahme des Verfahrens angezeigt hatte, forderte mit der Verfügung vom 9. Juli 2007 die ESTV auf, zur Frage der Gruppenbesteuerung ab

1. Januar 1996 und der Verjährung bezüglich der D._____AG Stellung zu nehmen. Die ESTV stellte sich mit der Eingabe vom 12. September 2007 auf den Standpunkt, sie habe gegenüber der D._____AG in der Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. März 1998 die Gruppenbesteuerung nicht vorgenommen. Die Aufnahme eines neuen Gruppenmitglieds in die Gruppenbesteuerung sei – was die administrativen Belange angehe – mit der Steuernachfolge vergleichbar. Der Gruppenträger trete in die (administrativen) Rechte und Pflichten des neuen Gruppenmitglieds ein. Dies gelte nicht bloss für die zukünftigen, sondern auch für die vergangenen Steuerperioden. Mit der Aufnahme in die Mehrwertsteuergruppe existiere das Gruppenmitglied nicht mehr als selbständiges Mehrwertsteuersubjekt. Wenn die Nachforderung noch nicht bezahlt worden wäre, würden sowohl die EA Nr. 249'441 vom 29. März 2001, der Entscheid der ESTV vom 27. November 2002 wie auch der Einspracheentscheid vom 16. September 2004 Einforderungshandlungen darstellen, welche den Lauf der Verjährung unterbrächen.

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 Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig; es übernimmt die Beurteilung der am 31. Dezember 2006 bei der SRK hängigen Beschwerde und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin 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, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, Rz. 2.59 ff.). Im Verwaltungsbeschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (Art. 12 VwVG; 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 demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN,

a.a.O., Rz. 1632), d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. BGE 119 V 347 E. 1a). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1677/2006 vom 20. August 2007 E. 2, B-7406/2006 vom 1. Juni 2007 E. 2; Entscheid der Eidgenössischen Alkoholrekurskommission vom 20. Oktober 1998, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.64 E. 1; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1998, VPB 63.29 E. 4a). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c).

1.3 Die Beschwerdeführerin firmiert seit dem 2. März 2006 nicht mehr unter der Firma A._____AG, sondern X._____AG (vgl. SHAB Nr. 47 vom 8. März 2006, Seite ...). Davon ist Vormerk zu nehmen und ist das Rubrum dieses Urteils entsprechend anzupassen.

1.4 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1998 bis 2000 zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit noch altes Recht der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.

2.1

2.1.1 Juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, können nach Art. 17 Abs. 3 MWSTV beantragen, gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt zu werden (BGE 125 II 326 E. 9a/aa; Entscheid der SRK vom 6. Oktober 2003, VPB 68.57 E. 4; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 660 ff.). Die Wirkung beginnt mit dem im Antragsentscheid festgelegten Zeitpunkt; jede in einer MWST-Gruppe zusammengefasste Unternehmung haftet für Steuerschulden der Gruppe gegenüber der ESTV solidarisch (Ziffer 14 Merkblatt zur Gruppenbesteuerung vom 30. November 1994 [Merkblatt 1994]; Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 675). Gemäss Ziff. 13.5 des Merkblatts 8.95 [Merkblatt 1995] haftet jedes in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogene Mitglied für die während seiner Mitgliedschaft entstandenen Steuerschulden solidarisch. Beim Übertritt in eine neue Gruppe entsteht beim Eintretenden keine solidarische Haftung für Steuerschulden der Gruppe, die vor dem Eintritt entstanden sind (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1155). Gemäss der Praxis der ESTV haften bei- und austretende Gesellschaften nur für die während der Dauer ihrer Gruppenzugehörigkeit entstandenen Steu-

erforderungen solidarisch (WILLI LEUTENEGGER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 24 zu Art. 22; THOMAS P. WENK, mwst.com, a.a.O., N. 29 zu Art. 32). Rückwirkende Eintragungen von Mehrwertsteuergruppen werden (ausser im Fall von Umstrukturierungen) nicht bewilligt (Ziff. 9 Merkblatt 1995). Daraus folgt, dass bis zu seinem Beitritt ein Gruppenmitglied individuell zu besteuern ist (Entscheide der SRK vom 6. Oktober 2003, VPB 68.57 E. 7a/aa und vom 8. April 2003, VPB 67.126 E. 2d, 3a). Für die vor seinem Beitritt zur Mehrwertsteuergruppe entstandenen Steuerforderungen besteht mithin keine Solidarhaftung der Gruppenmitglieder.

2.1.2 Die D._____AG unterlag nach dem Entscheid der ESTV erst ab dem 1. April 1998 der Gruppenbesteuerung nach Art. 17 Abs. 3 MWSTV; ein rückwirkender Beitritt aufgrund einer Umstrukturierung (E. 2.1.1) wird von der ESTV nicht behauptet. Die D._____AG musste deshalb – im Gegensatz zur Darstellung der ESTV – bis zum 31. März 1998 individuell und konnte nicht im Rahmen der Gruppenbesteuerung über die Beschwerdeführerin besteuert werden. Für die Steuerperioden vor dem Beginn der Gruppenbesteuerung tritt der Gruppenträger – ohne anders lautende ausdrückliche Vereinbarung der Beteiligten – nicht in die administrativen Rechte und Pflichten des Gruppenmitglieds ein und wird so diesbezüglich auch nicht automatisch zum Zustelldomizil. Die Gruppenträgerin könnte die D._____AG damit lediglich vertraglich vertreten, was im vorliegenden Fall jedoch nicht geschehen ist. Das Gruppenmitglied kann für die Zeit vor Beginn seiner Mitgliedschaft eigene Parteirechte beanspruchen und geltend machen. Es hat Anspruch darauf, einen auf die eigene Firma lautenden, einsprache- und beschwerdefähigen Entscheid korrekt und mit Rechtsmittelbelehrung eröffnet zu erhalten, der allenfalls nach einem separaten Einsprache- und Beschwerdeverfahren in einen Vollstreckungstitel enden würde.

Im anderen Fall müsste der angefochtene Einspracheentscheid das Vertretungsverhältnis der Beschwerdeführerin ausdrücklich aufnehmen, denn die Wirkungen der Gruppenbesteuerung können erst mit deren Beginn eintreten. Es wäre stossend, wenn für den Fall, dass die Gruppenträgerin Einsprache- und Beschwerdefristen verpassen würde, dies auch bei fehlender ausdrücklicher vertraglicher Vertretung für die Zeit vor dem Beitritt zur Gruppe zu Lasten des neuen Gruppenmitglieds ginge. Es kann aus diesem Grund der ESTV nicht zugestimmt werden, der Gruppenträger trete für die vergangenen Steuerperioden in die (administrativen) Rechte und Pflichten des neuen Gruppenmitglieds ein. Eine Steuernachfolge im Sinn des Art. 23 Abs. 2 MWSTV liegt gerade nicht vor (vgl. CAMENZIND/HONAUER, a.a.O., Rz. 749 ff.). Die Steuernachfolge ist für den Fall vorgesehen, in dem ein Steuersubjekt ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven übernommen wird (SCHAFROTH/ROMANG, mwst.com, a.a.O., N. 2 zu Art. 30). Diese Vorschrift dient der Sicherung des Steuereinzugs (vgl. dazu CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1150). Im vorliegenden Fall bleibt die D._____AG auch nach ihrem Beitritt zur Mehrwertsteuergruppe als eigenständiges Unternehmen bestehen. Es besteht kein Grund, Mehrwertsteuerforderungen gegen die D._____AG aus der Zeit vor ihrem Beitritt zur Mehrwertsteuergruppe in einem auf die Gruppenträ-

gerin lautenden Verfahren zu beurteilen und zu entscheiden.

Der EA Nr. 249'441 vom 29. März 2001 (Seite B Anhang 4) liegen Mehrwertsteuerforderungen allein gegen die D._____AG von Fr. 21'255.-- das Jahr 1996, von Fr. 16'705.-- das Jahr 1997 und Fr. 16'474.-- das Jahr 1998 betreffend zugrunde. Für die Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. März 1998 wurde die D._____AG zu Unrecht in den Rahmen der Gruppenbesteuerung einbezogen; mit anderen Worten, wurde die Beschwerdeführerin zu Unrecht als (administrative) Rechtsnachfolgerin der D._____AG betrachtet. Die Beschwerde ist deshalb insoweit gutzuheissen. Die ESTV wird die D._____AG für den erwähnten Zeitraum in einem individuellen Verfahren besteuern müssen, was zur Folge haben wird, dass der D._____AG eigene Einsprache- und Beschwerdemöglichkeiten offenstehen werden.

2.2 Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustauschs in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (BGE 126 II 451 E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1379/2006 vom 10. September 2007 E. 2.4 und A-1354/A-1409 vom 24. August 2007 E. 3.4). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Es muss ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Leistungsaustausch auf einem Vertrag beruht (BGE 126 II 249 E. 4a, 443 E. 6a). Ein Leistungsaustausch kann aber unter Umständen auch gegeben sein, ohne dass ein Vertrag vorliegt (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Juni 2000, veröffentlicht in: MWST-Journal 2/200 S. 151 f. E. 4a).

2.3 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab; sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, VPB 70.7 E. 2a mit Hinweisen, vom 18. November 2002, VPB 67.49 E. 3c/aa mit Hinweisen; ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 112 Fn. 125; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei

der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 73 S. 569 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.4).

2.4 Die Steuer wird gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört nach Art. 26 Abs. 2 MWSTV alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Wenn Lieferungen oder Dienstleistungen in Verrechnung mit Gegenleistungen (Lieferungen oder Dienstleistungen) abgegolten werden, haben beide Vertragspartner den vollen Wert der eigenen Lieferung und den vollen Wert der Gegenleistung zu verbuchen. Die blosse Verbuchung des Differenzbetrages zwischen den gegenseitigen Leistungen ist nicht gestattet, und zwar auch dann nicht, wenn es sich beim Vertragspartner um einen Nichtsteuerpflichtigen oder einen Privaten handelt (Ziffer 924 Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997]). Wird bei solchen Verrechnungsgeschäften in einer einzigen Rechnung abgerechnet, darf diese nicht nur den Aufpreis ausweisen. Es müssen für beide Leistungen das volle Entgelt und der entsprechende Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen sein. Zudem muss die Mehrwertsteuernummer von beiden Beteiligten angegeben sein (Ziffer 763 ff. Wegleitung 1997).

2.5 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt. Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. September 2007, a.a.O., E. 2.5 und A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.1; Isabelle Homberger Gut, mwst.com, a.a.O., N. 1 ff. zu Art. 46; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1579 ff.).

2.6 Nach Art. 48 MWSTV nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor, wenn keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Eine Schätzung muss insbesondere auch dann erfolgen, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (BGE 105 Ib 182 ff.; ASA 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006

E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. September 2007, a.a.O., E. 2.6, vom 29. August 2007, a.a.O., E. 2.3). Selbst eine formell einwandfreie Buchführung kann die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den Erfahrungszahlen wesentlich abweichen (ASA 58 S. 383 E. 2b, 42 S. 407 E. 2c, 35 S. 479 E. 2). Die Verwaltung hat diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb des Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (ASA 61 S. 819 E. 3a; Urteil des Bundesgerichts 2A.253/2005 vom 3. Februar 2006 E. 4.1). In Betracht fallen einerseits Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (ASA 73 S. 233 f. E. 2c/aa; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4; Entscheid der SRK vom 24. Oktober 2005, VPB 70.41 E. 2d.aa).

Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Mehrwertsteuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (Entscheide der SRK vom 15. Oktober 1999, VPB 64.47 E. 5b, vom 29. Oktober 1999 E. 5, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.580/1999 vom 21. Juni 2000). Erst wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass die Verwaltung mit der Ermessensveranlagung Bundesrecht verletzt bzw. dass ihr dabei erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind, nahm die SRK eine Korrektur der Schätzung vor (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Januar 2000, VPB 64.83 E. 2, vom 25. August 1998, VPB 63.27 E. 5c, vom 24. Oktober 2005 [SRK 2003-105] E. 2d/bb). Für das Bundesverwaltungsgericht besteht kein Anlass, von diesem Vorgehen abzuweichen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. Juli 2007, a.a.O., E. 2.5.2).

2.7 Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (direkte Stellvertretung; Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (indirekte Stellvertretung; Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Tritt ein Stellvertreter im eigenen Namen auf, dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt; der Vermittler bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (statt vieler vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.272/2002, 2A.273/2002 und 2A.274/2002 vom 13. Januar 2003 jeweils E. 2 bis 4; Ur-

teile des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. September 2007, a.a.O., E. 2.3, A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2; Entscheide der SRK vom 26. April 2006, VPB 70.77 E. 2b, vom 24. September 2003, VPB 68.54 E. 2a, vom 19. Mai 2000, VPB 64.110 E. 3b).

Die direkte Stellvertretung wird nach den Ziffern 286 – 289 der Wegleitung 1997 durch einen schriftlichen Auftrag nachgewiesen, durch Dokumente wie Kaufvertrag, Rechnung und Quittung, aus denen hervorgeht, dass der Stellvertreter den Gegenstand oder die bezeichneten Gegenstände ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen verkauft hat und schliesslich durch eine schriftliche Abrechnung, mit welcher der Stellvertreter mit dem Vertretenen abrechnet. Von einer direkten Stellvertretung kann gemäss der Ziffer 2.1 der Praxismitteilung Behandlung von Formmängeln vom 26. Oktober 2006 (Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 zur "Behandlung von Formmängeln", Einleitung, online auf: www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/praxis/2006.htm [Praxismitteilung], siehe unten E. 2.8) dennoch ausgegangen werden, wenn aus der Gesamtheit der relevanten Unterlagen eindeutig hervorgeht, dass der Vertrag direkt zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger zustande gekommen und abgewickelt worden ist, der Vertreter dem Endabnehmer gegenüber keine Leistung erbringt oder für die Leistung der einen oder anderen Vertragspartei nicht einstehen muss, der Geschäftsvorfall korrekt, d.h. insbesondere beim Vertreter bloss die Provision erfolgswirksam verbucht wurde, der Vertretene für den Dritten erkennbar und aus der Gesamtheit der Unterlagen eindeutig identifiziert werden kann und der Vertreter dem Vertretenen gegenüber abrechnet.

2.8 Am 1. Juli 2006 ist Art. 45a MWSTGV in Kraft getreten, welcher wie folgt lautet: "Allein aufgrund von Formmängeln wird keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist".

Art. 45a MWSTGV stellt materiell eine sogenannte Verwaltungsverordnung mit Aussenwirkung dar (zum Begriff: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 129 ff.; FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 103), die darauf ausgerichtet ist, der ESTV für die Anwendung und Auslegung der entsprechenden Normen des Mehrwertsteuergesetzes Weisung zu erteilen. Als Dienstanweisung des Bundesrats an die ESTV mit Aussenwirkung entfaltet sie auch Auswirkungen auf das Verhältnis zwischen der Verwaltung und den steuerpflichtigen Personen. Der Bundesrat will damit eine einheitliche, gleichmässige, rechtsgleiche und sachrichtige Praxis in der Anwendung des geltenden Mehrwertsteuergesetzes sicherstellen und eine gleichmässige Ausübung des Ermessens durch die ESTV fördern (Praxismitteilung, a.a.O., Einleitung 3. Abschnitt; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 124). Die ESTV trägt diesen Verwaltungsanweisungen des Bundesrats nicht nur inskünftig Rechnung, sondern auch bezüglich aller per 1. Juli

2006 bestrittenen, noch pendenten Fälle, mithin rückwirkend (Praxismitteilung, a.a.O. Einleitung in fine). Da die Verwaltung mit dieser Rückwirkung eine Gleichbehandlung aller hängigen Verfahren beabsichtigt und mit der sofortigen Befolgung der Anweisungen des Bundesrats Rechtssicherheit schafft, dem überspitzten Formalismus entgegenwirkt und letztlich die Steuerneutralität anstrebt (vgl. PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos?, in: Festschrift SRK, Lausanne 2004, S. 65, zur "tolérance administrative" bei Formvorschriften), sieht sich das Bundesverwaltungsgericht nicht veranlasst, die Rückwirkung der Verwaltungsanweisungen im Bereich von Formmängeln in Frage zu stellen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1344/2006 vom 11. September 2007 E. 3.3.1, A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2, A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3).

Allerdings betrifft Art. 45a MWSTGV einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Gesetzliche Vorschriften oder selbst die Verwaltungspraxis der ESTV werden dadurch nicht aufgehoben. Sie bleiben vielmehr gültig und sind von den Steuerpflichtigen zu beachten. Materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich von Art. 45a MWSTGV unberührt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. September 2007, a.a.O., E. 3.3.2, vom 11. Juni 2007, a.a.O., E. 3.3, vom 25. April 2007, a.a.O., E. 6).

3. Die Beschwerdeführerin forderte in der Einsprache vom 20. Dezember 2002, den Betrag der EA Nr. 249'441 vom 29. März 2001 von Fr. 177'623.26 aufgrund der belegten Nachweise zu stornieren und einschliesslich Vergütungszins zurückzuzahlen. In der Beschwerde vom 18. Oktober 2004 an die SRK begehrte sie aufgrund einer geltend gemachten falschen Ermessenseinschätzung der ESTV für die Jahre 1996 bis 1998 und das 1. bis 3. Quartal 2000 eine Korrektur und eine Gutschrift im Umfang von Fr. 67'114.--; die Forderung erhöhte sie in der Eingabe vom 12. Januar 2005 auf Fr. 67'627.--. Mit der Eingabe vom 6. November 2006 machte die Beschwerdeführerin schliesslich gestützt auf die Praxismitteilung einen Rückerstattungsanspruch von Fr. 157'820.-- geltend (einschliesslich das Jahr 1999) mit der Begründung, sie habe im erhobenen Zeitraum im Umfang von 82% an private Leasingnehmer geliefert, die keine Vorsteuer geltend machen könnten; deswegen sei dem Staat durch die falsche Fakturierung kein Steuerausfall entstanden. Sie stellte aber die Sichtweise der ESTV über die mehrwertsteuerliche Belastung von zwei Umsätzen infolge ihrer indirekten Stellvertretung und die Schätzung der Umsätze nicht mehr in Frage (vgl. oben E. 2.6). Es bleibt dennoch zu prüfen, ob (i) die Ermessensschätzung der ESTV ausgehend vom errechneten Umsatz von Fr. 264'016.73 der Beschwerdeführerin (bzw. Fr. 327'493.-- der D._____AG) im Jahr 1999 für die Jahre 1996 – 1998 und das 1. bis 3. Quartal 2000 korrekt und (ii) ob

auf Grund der Praxismitteilung gestützt auf Art 45*a* MWSTGV die Beschwerde begründet ist.

3.1 Die Voraussetzungen der Ermessenschätzung bei der Beschwerdeführerin (und der D._____AG) waren erfüllt, da die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmten (vgl. oben E. 2.6). Die Beschwerdeführerin hat ihren Umsatz – wie sie heute auch selbst eingesteht – mehrwertsteuerlich falsch abgerechnet (vgl. oben E. 2.5). Damit obliegt es der Beschwerdeführerin, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Die ESTV hat den massgeblichen Umsatz der Beschwerdeführerin für das Jahr 1999 aufgrund der vorhandenen Belege auf Fr. 264'016.73 berechnet. Die Beschwerdeführerin bestreitet die Richtigkeit dieser Berechnung nicht. Gleichermassen hat die ESTV den Umsatz der D._____AG für das Jahr 1999 mit Fr. 327'493.47 festgestellt; auch dagegen wendet die Beschwerdeführerin nichts ein. Es ist zunächst durchaus plausibel, wenn die ESTV im Verhältnis zum Umsatz Wagenhandel der Beschwerdeführerin von ausgeglichenen Umsätzen für alle Jahre der Kontrollperiode ausgeht (1996 Fr. 209'000.--, 1997 Fr. 249'000.--, 1998 Fr. 242'000.-- und 1. bis 3. Quartal 2000 Fr. 198'000.--), da keine objektiven Umstände für unterschiedliche Geschäftstätigkeiten der Beschwerdeführerin im Kontrollzeitraum vorlagen. Zum Beweis ihrer davon abweichenden Behauptungen legt die Beschwerdeführerin einzig eine grössere Anzahl Rechnungen vor, die ihren und der D._____AG relevanten Umsatz im Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 1998 und 1. Januar bis 30. September 2000 beweisen sollen. Sie will gestützt darauf, gemäss ihrem Schreiben vom 6. November 2006, die folgenden Umsätze mit der Leasinggesellschaft erzielt haben: 1996 Fr. 68'567.--, 1997 Fr. 145'609.--, 1998 Fr. 240'947.--, 1. bis 3. Quartal 2000 Fr. 156'128.--. Sie legt aber nicht, z.B. durch revidierte Erfolgsrechnungen und Bilanzen oder durch Geschäftsberichte und (Branchen)Umsatzstatistiken oder durch Konjunkturdaten, dar, weshalb sie in den Jahren 1996 und 1997 einen wesentlich tieferen Umsatz als in den Jahren 1998 und 1999 erzielt haben will oder worin sich der Aufschwung in den Jahren 1998 und 1999 und der erneute Abschwung im Jahr 2000 objektiv begründen liesse. Sie gibt auch keinerlei Begründung für die Abweichung in den ersten drei Quartalen des Jahres 2000. Die Schätzung der ESTV für das Jahr 1998 ist schliesslich im Vergleich zur Darstellung der Beschwerdeführerin über ihren tatsächlichen Umsatz ohnehin praktisch identisch; sie weist eine (zufällige) Differenz von lediglich Fr. 1'053.-- zu Gunsten der Beschwerdeführerin aus. Das vermag die Zuverlässigkeit und Begründung der Schätzung der ESTV zu stützen. Die Beschwerdeführerin kommt damit ihrer Beweispflicht einer unkorrekten Ermessenseinschätzung durch die ESTV nicht nach (E. 2.6), weshalb es bei den Ergebnissen der ESTV sein Bewenden haben muss.

Das Gleiche gilt für die D._____AG im relevanten Zeitraum vom 1. April bis 31. Dezember 1998 und in den ersten drei Quartalen des Jahres 2000.

Die ESTV schätzte den Umsatz der D._____AG ausgehend vom Umsatz 1999 von Fr. 327'493.--, der von der Beschwerdeführerin anerkannt wird und legte die Schätzung für das Jahr 1998 von Fr. 255'000.-- und für das 1. bis 3. Quartal 2000 von Fr. 245'000.-- um. Demgegenüber behauptet die Beschwerdeführerin einen tatsächlichen Umsatz von Fr. 126'450.-- im Jahr 1998 und einen solchen von Fr. 214'933.- im ersten bis 3. Quartal 2000. Es findet sich jedoch keinerlei Begründung oder Nachweis der Beschwerdeführerin, weshalb der Umsatz der D._____AG im Jahr 1998 nur ca. 38.6 % des Umsatzes 1999 betragen hatte. Ebenso wenig wird die Abweichung für die ersten drei Quartale des Jahres 2000 begründet. Die Rechnungen an die Kunden allein können auch bei der D._____AG den Beweis der Ermessensüberschreitung der ESTV nicht erbringen. Sie müssten durch revidierte Bilanzen, Erfolgrechnungen mit den entsprechenden Kontenblättern, Geschäftsberichten und Angaben über den allgemeinen und ihren besonderen Geschäftsverlauf hinterlegt werden. Die Beschwerdeführerin kommt damit ihrer Beweispflicht auch in Bezug auf die D._____AG nicht nach (E. 2.6), weshalb die Ermessenschätzung der ESTV auch in dieser Hinsicht nicht zu beanstanden ist.

3.2 Nach Art 45*a* MWSTGV wird allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (E. 2.8). Damit steht die materielle Steuerprüfung im Vordergrund. Dabei soll der tatsächliche Sachverhalt ermittelt bzw. festgestellt, aufgrund der einschlägigen mehrwertsteuerlichen Gesetzesbestimmungen beurteilt und die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen bestimmt werden (vgl. Einleitung der Praxismitteilung).

Die Beschwerdeführerin (bzw. die D._____AG) haben jeweils zwei Umsatzgeschäfte im eigenen Namen abgeschlossen, die je für sich mehrwertsteuerpflichtig waren, nämlich (i) die Rechnungsstellung als indirekte Stellvertreterin auf Rechnung des Leasinggebers an ihre Kunden (Leasingnehmer) für die erste Miete und die Kaution des Leasingfahrzeugs, unter der sie die Mehrwertsteuer abgerechnet hat, und (ii) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die Übertragung des Eigentums am Leasingfahrzeug an den finanzierenden Leasinggeber, dem sie den vollen Kaufpreis des jeweiligen Fahrzeugs hätte unter Abrechnung der Mehrwertsteuer in Rechnung stellen müssen (E. 2.4). Die Beschwerdeführerin anerkennt heute, „dass die damalige Fakturierung formell falsch war“ (Eingabe vom 6. November 2006). Es liegt dadurch aber noch kein Formmangel im Sinn von Art. 45*a* MWSTGV vor. Wenn sich die Beschwerdeführerin – aus welchen Gründen auch immer – entschieden hat, dem Leasingnehmer und dem Leasinggeber formgültige und korrekte, separate Rechnungen zuzustellen und gegenüber dem Leasingnehmer im Interesse des Leasinggebers im eigenen Namen (als

indirekte Stellvertreterin) aufzutreten, war dies eine durchaus mögliche (und auch häufig gewählte) zivilrechtliche und wirtschaftliche Konstellation (Entscheide der SRK vom 26. April 2006, VPB 70.77 E. 2b, vom 31. März 2002, VPB 68.126 E. 3 a/b), die allerdings mit den entsprechenden (vielleicht unerwünschten) mehrwertsteuerrechtlichen Konsequenzen verbunden war. Das mehrwertsteuerliche Resultat des wirtschaftlichen Vorgehens durch die Beschwerdeführerin ist zu akzeptieren. Damit spielt es auch keine Rolle, wieviele Fahrzeuge die Beschwerdeführerin und die D._____AG an nicht mehrwertsteuerpflichtige Leasingnehmer verkauften, denn wenn kein Formmangel besteht, stellt sich auch die Frage des unterbliebenen Steuerausfalls für den Bund nicht.

4. Zusammenfassend ist deshalb die Beschwerde in Bezug auf die Mehrwertsteuerforderung der D._____AG gegenüber für die Jahre 1996, 1997 und das erste Quartal 1998 gutzuheissen, der Einspracheentscheid vom 16. September 2004 aufzuheben und die Sache zur neuen Berechnung der Mehrwertsteuerforderung zurückzuweisen. Eine Rückweisung ist notwendig. Das Bundesverwaltungsgericht kann die Umsatzschätzung der ESTV für das gesamte Jahr 1998 von Fr. 255'000.-- nicht ohne Weiteres und unbesehen auf einen Viertel für das erste Quartal 1998 festlegen, da unter Umständen noch weitere Aspekte – wie zum Beispiel saisonale Schwankungen der Verkäufe – zu berücksichtigen sein werden. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin gemäss Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) die Verfahrenskosten von Fr. 4'500.-- teilweise, im Umfang von Fr. 3'500.--, aufzuerlegen; der Rest des Kostenvorschusses von Fr. 4'500.--, ausmachend Fr. 1'000.--, wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils erstattet. Die teilweise unterliegende ESTV trägt keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Es wird der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 7 Abs. 2 VGKE eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'000.-- (inklusive MWST und Auslagen) zu Lasten der ESTV zugesprochen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird im Sinn der Erwägungen teilweise gutgeheissen, der Einspracheentscheid vom 16. September 2004 wird aufgehoben und die Sache zur Berechnung der Mehrwertsteuerforderung an die ESTV zurückgewiesen; im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 4'500.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 3'500.-- auferlegt und mit dem Kostenvorschuss von Fr. 4'500.-- verrechnet. Der Überschuss von Fr. 1'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückbezahlt. Fr. 1'000.-- der Verfahrenskosten gehen zu Lasten des Staates.

3. Die ESTV wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 1'000.-- zu bezahlen.

4. Dieses Urteil wird eröffnet:

   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr. ...) (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Markus Metz	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]).

Versand am: