Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1560/2007
{T 0/2}

Urteil vom 20. Oktober 2009

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Markus Metz,
Richterin Marianne Ryter Sauvant,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 2000).

Sachverhalt:

A.
Das Einzelunternehmen X._____ handelte mit Occasionsautos und war – ursprünglich unter der Bezeichnung A._____ – vom 1. Januar 1998 bis zum 31. März 2004 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Inhaberin dieses Einzelunternehmens war X._____. Als Geschäftsführer war A._____ tätig.

B.
B.a Im Oktober 2003 unterzog die ESTV das Einzelunternehmen X._____ einer Kontrolle. Dabei stellte sie für die Abrechnungsperioden 1998 bis 2000 unter anderem die fehlende Führung eines Kassabuchs, die Verbuchung des Kassaverkehrs jeweils per Ende Monat, Kassaminusbestände, unverbuchte Fahrzeugeinkäufe und -verkäufe sowie die fehlende Wagenhandelskontrolle fest.

Aus diesen Gründen erachtete die ESTV die Buchhaltung des Einzelunternehmens X._____ als nicht beweiskräftig und ermittelte den Umsatz für die Abrechnungsperioden 1998 bis 2000 nach Ermessen. Für die Schätzung des im Jahre 1998 getätigten Umsatzes ging die ESTV davon aus, dass das besagte Einzelunternehmen 10% der Autoeinkäufe nicht verbucht und mit dem Verkauf dieser Autos eine Marge von 23% erzielt hatte. Des Weiteren trug die ESTV den höchsten unverbuchten Kassaminussaldo als unverbuchten Umsatz nach. Schliesslich ermittelte sie das Verhältnis der Summe der verbuchten und unverbuchten Umsätze zu den Einkäufen, berechnete die erzielte Marge und legte diese anschliessend auf die Jahre 1999 und 2000 um. Für die Bemessung der Steuer stellte sich die ESTV auf den Standpunkt, dass die Differenzbesteuerung aufgrund fehlender Wagenhandelskontrolle nicht gewährt werden könne. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 17. Oktober 2003 setzte die ESTV ihre Steuernachforderung für die Abrechnungsperioden 1. Januar 1998 bis 31. Dezember 2000 auf Fr. ... zuzüglich Verzugszins fest. Zudem machte die ESTV X._____ darauf aufmerksam, dass sie – als Inhaberin des Einzelunternehmens X._____ – gegenüber der ESTV abrechnungspflichtig und als Steuersubjekt im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen sei. Es sei unzulässig, anstelle der Einzelunternehmerin deren Geschäftsführer als Steuerpflichtigen im Mehrwertsteuerregister einzutragen.

Aufgrund eines Fehlers wurde diese EA storniert und am 7. Januar 2004 durch die EA Nr. ... ersetzt; die nachgeforderte Steuer belief sich auf Fr. ... zuzüglich Verzugszins von 5% ab dem 31. August 2001.

B.b Die ESTV bestätigte ihre Steuernachforderung in Höhe von Fr. ... zuzüglich Verzugszins mit Entscheid vom 21. Januar 2004. Gegen diesen Entscheid erhob X._____ Einsprache und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Als Beilagen wurden insbesondere eine Wagenhandelskontrolle für die Jahre 1997 und 1998 sowie eine Inventarliste per 31. Dezember 2000 eingereicht. Zur Behandlung der Einsprache verlangte die ESTV die Hauptbücher für die betreffenden Abrechnungsperioden ein.

Mit Entscheid vom 7. Februar 2007 hiess die ESTV die Einsprache teilweise gut. Gemäss Dispositiv wurde die Steuernachforderung von Fr. ... (Entscheid vom 21. Januar 2004) um Fr. ... (Gutheissung gemäss Erwägungen) reduziert und auf Fr. ... (recte: Fr. ...) angesetzt.

Die ESTV erachtete es im Einspracheverfahren insbesondere als nicht gerechtfertigt, im Basisjahr 1998 zusätzlich zum kalkulierten unverbuchten Umsatz aus unverbuchten Einkäufen auch noch den höchsten Kassaminusbestand als unverbuchten Umsatz anzusehen und nahm von Amtes wegen eine Korrektur der Schätzung vor. Dabei ging die ESTV davon aus, dass 10% der gesamten Einkäufe nicht verbucht worden sind. Der unverbuchte Umsatz wurde mit den in den jeweiligen Jahren in der Buchhaltung ausgewiesenen durchschnittlichen Margen kalkuliert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage hielt die ESTV jedoch daran fest, dass sie dem Einzelunternehmen X._____ die Differenzbesteuerung nicht gewähren könne. Mit der Einsprache sei mit Blick auf die relevante Abrechnungsperiode lediglich eine Wagenhandelskontrolle für das Jahr 1998 eingereicht worden, welche zudem keine Angaben zu den Laufnummern, den Namen der Verkäufer und Käufer sowie den Kilometerständen der gehandelten Autos enthalte. Damit sei eine leichte und zuverlässige Überprüfung der Voraussetzungen zur Anwendung der Differenzbesteuerung nicht möglich.

C.
Gegen diesen Einspracheentscheid vom 7. Februar 2007 gelangte X._____ (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 12. März 2007 an das Bundesverwaltungsgericht und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die Rückweisung an die Vorinstanz zur Neufestsetzung der für die Steuerperioden 1998 bis 2000 geschulde-

ten Mehrwertsteuer unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz. Eventualiter stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie für die Steuerperioden 1998 bis 2000 Fr. ... zuzüglich 5% Verzugszins seit 31. August 2001 an nachgeforderten Mehrwertsteuern schulde. Als Beilagen reichte die Beschwerdeführerin insbesondere eine Wagenhandelskontrolle für die Jahre 1998, 1999 und 2000 sowie ein Fahrzeuginventar per 31. Dezember 1998, 31. Dezember 1999 und 31. Dezember 2000 ein.

Mit Vernehmlassung vom 22. Mai 2007 hielt die Vorinstanz am angefochtenen Entscheid fest und beantragte, die Beschwerde sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

Auf die Begründung wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (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). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der Departemente und der ihnen unterstellten oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG).

1.2 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

1.2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen.

Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

1.2.2 Im Rechtsmittelverfahren kommt jedoch – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zu tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; Patrick L. Krauskopf/Katrin Emmenegger, in Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, N. 59 ad Art. 12; Frank Seethaler/Fabia Bochsler, in Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, N. 67 ad Art. 52; Christoph Auer, in Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), Zürich/St. Gallen 2008, N. 9 und 12 ad Art. 12).

Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, N. 676; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N. 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen.

1.3 Der Grundsatz von Treu und Glauben zählt nach schweizerischem Rechtsverständnis zu den grundlegenden Rechtsprinzipien. Er gilt seit jeher als Richtschnur für das Handeln der Privaten untereinander (vgl. Art. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]) und bestimmt auch die Beziehungen zwischen Staat und Privaten (PASCAL MAHON, in Jean-François Aubert/Pascal Mahon [Hrsg.], Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zürich/Basel/Genf 2003, N. 15 ad Art. 5; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/St. Gallen/Basel/Genf 2006, N. 622).

Inhaltlich umfasst der Grundsatz von Treu und Glauben im Verwaltungsrecht unterschiedliche Tatbestände wie den Vertrauensschutz, das Verbot widersprüchlichen Verhaltens und das Rechtsmissbrauchsverbot (Urteil des Bundesgerichts 1P.701/2004 vom 7. April 2005 E. 4.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 623). Während der Vertrauensschutz nunmehr in seiner spezifisch grundrechtlichen Ausprägung in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankert ist, hängt das Rechtsmissbrauchsverbot – welches mit dem Vertrauensschutz nichts zu tun hat, da die Behörden keine das Verhalten des Bürgers beeinflussenden Erwartungen begründen – näher mit der behördlichen Pflicht zu einem Verhalten nach Treu und Glauben im Allgemeinen zusammen; diese Pflicht ist im Sinne einer grundlegenden Handlungsmaxime in Art. 5 Abs. 3 BV verankert (Urteile des Bundesgerichts 1P.701/2004 vom 7. April 2005 E. 4.2 und 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 5.2; zur Abgrenzung von Art. 5 Abs. 3 BV von Art. 9 BV vgl. insbesondere BEATRICE WEBER-DÜRLER, Neuere Entwicklungen des Vertrauensschutzes, in Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2002 S. 281 ff., 282 f.). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann das Rechtsmissbrauchsverbot (Urteil des Bundesgerichts 1P.701/2004 vom 7. April 2005 E. 4.2) bzw. das Verbot widersprüchlichen Verhaltens (Urteil des Bundesgerichts 2C_446/2007 vom 22. Januar 2008 E. 3.1) nur Art. 5 Abs. 3 BV und damit einem allgemeinen Rechtsgrundsatz zugeordnet werden, welcher seine Geltung unmittelbar auf die Verfassung stützt und als grundlegende Schranke der Rechtsanwendung und -ausübung dient (vgl. auch THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich/Basel/Genf 2005, S. 187 ff.). Als Verbot widersprüchlichen Verhaltens und des Rechtsmissbrauchs untersagt der Grundsatz von Treu und Glauben sowohl den Behörden wie auch den Privaten, sich in ihren öf-

fentlich-rechtlichen Rechtsbeziehungen widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich zu verhalten. Er gebietet staatlichen Organen und Privaten ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr (Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 5.2).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung findet der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht vor allem auf das Verfahren Anwendung sowie dort, wo den Steuerpflichtigen ein gewisser Ermessensspielraum eingeräumt ist. Das Hauptanwendungsgebiet namentlich des Verbots widersprüchlichen Verhaltens liegt bei den fortgesetzt erhobenen Steuern und dem bei diesen den Steuerpflichtigen nach dem Gesetz zustehenden Ermessen (BGE 97 I 125 E. 3). Entsprechend ist eine Sachdarstellung, die von einem Steuerpflichtigen über Jahre hinweg in gleicher Art und Weise vertreten wurde, schwerer zu gewichten als die Abgabe einer Erklärung in einem bestimmten Zeitpunkt (Urteile des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 5.2, vom 2. Oktober 1992 E. 5a, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 S. 37 ff.).

2.

2.1 Am 1. Januar 2001 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) sowie die dazugehörende Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich indessen auf die Steuerperioden 1. Semester 1998 bis 2. Semester 2000. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich – vgl. zur Rückwirkung der MWSTGV jedoch E. 5.3 f. – noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

2.2 Beim mehrwertsteuerlichen Stellvertretungstatbestand von Art. 10 MWSTV ist von zentraler Bedeutung, in wessen Namen gegen aussen aufgetreten wird. Denn als blosser Vermittler einer Leistung gilt nur, wer diese ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt (direkte Stellvertretung; Abs. 1). 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 mehrwertsteuerliche Leistung vor (indirekte Stellvertretung; Abs. 2). Nur wer Geschäfte Dritter

bloss vermittelt, das heisst als direkter Stellvertreter im fremden Namen und für fremde Rechnung tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.2.1, A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.2; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 31. März 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.126 E. 3b). Wird dabei jedoch eine Vermittlungsprovision erzielt, ist die Vermittlungsleistung zu versteuern (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 3.2.1, 1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.1).

2.3 Das Erfordernis, dass als blosser Vermittler nur gilt, wer ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, wurde durch die Rechtsprechung für den zeitlichen Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung als rechtmässig und anwendbar erklärt (Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, veröffentlicht in ASA 72 S. 319 ff.; Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000 E. 3c/aa und bb, veröffentlicht in VPB 65.59). Es genügt folglich nicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 E. 2.2.2; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005 E. 5b, veröffentlicht in VPB 70.7; Pierre-Marie Glauser, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N. 14 zu Art. 11).

2.4 Eine stillschweigende Willenskundgabe, im fremden Namen und für fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt nach der gesetzlichen Regelung ebenfalls nicht zur Annahme einer direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Namentlich reicht nicht aus, dass die Beteiligten in Kenntnis der Vertretungsverhältnisse handeln bzw. – wie dies bei der Stellvertretung nach Zivilrecht der Fall wäre (vgl. Art. 32 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) – der Dritte aus den Umständen schliessen muss, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder wenn es ihm gleichgültig ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 3.2.3, A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.2; (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., N. 282; Glauser, a.a.O., N. 15 zu Art. 11). Das Bundesgericht hat festgehalten, es sei zur Verhinderung von Missbräuchen unerlässlich und

diene der richtigen und einfachen Anwendung des Gesetzes, wenn ein (steuerfreies) Vermittlungsgeschäft voraussetze, dass der Vertreter ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen handle (Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 240 mit Hinweis).

3.

3.1 Grundsätzlich werden Steuerveranlagungsverfahren vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht (anstatt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.3). Art. 2 Abs. 1 VwVG nimmt jedoch Steuerverfahren insbesondere vom Anwendungsbereich von Art. 12 VwVG aus, wonach die Behörde den Sachverhalt von Amtes wegen feststellt. Nach dem Willen des historischen Gesetzgebers sollte das Steuerverfahren vorbehalten bleiben, "soweit das normale Verwaltungsverfahren für die Steuerverwaltung nicht passt und das Bundessteuerrecht ein abweichendes, besser auf ihre Bedürfnisse zugeschnittenes Verfahren kennt" (Botschaft des Bundesrates vom 24. September 1965 an die Bundesversammlung über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1361; PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, N. 9.311). Nach der Rechtsprechung ist eine vom VwVG abweichende Verfahrensgestaltung zu beachten; für Verfahren gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG gelten somit die spezialgesetzlichen, nicht die allgemeinen Bestimmungen des VwVG über die Sachverhaltsermittlung (BGE 103 Ib 192 E. 3b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.2, A-1504/2006 vom 25. September 2008 E. 2, A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; Entscheid der SRK vom 30. Juni 1998 veröffentlicht in VPB 63.23 E. 3a/aa; ebenso PIERRE TSCHANNEN, in Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N. 6 ad Art. 2 und NADINE MAYHALL, in Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, N. 6 ad Art. 2).

3.2 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer auf den Umsätzen im Inland erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen 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 Ab-

lauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. 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 (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [Kommentar EFD], S. 38).

In Verfahren, welche durch das Selbstveranlagungsprinzip beherrscht werden, ist die Steuerschuld in der Regel nur bei bestehenden Uneinigkeiten zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde durch eine amtliche Verfügung festzusetzen (MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008, S. 6). Die ESTV ermittelt denn auch die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N. 1680 ff.).

4.

4.1 Gemäss Art. 47 Abs. 1 MWSTV hat der Mehrwertsteuerpflichtige seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Die ESTV kann hierüber nähere Bestimmungen aufstellen. Von dieser Befugnis hat sie mit dem Erlass der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige (in erster Auflage erschienen im Herbst 1994; im Frühling 1997 als "Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige" neu herausgegeben, im Folgenden: Wegleitung 1997), Gebrauch gemacht. Darin sind genauere Angaben enthalten, wie eine Buchhaltung auszugestalten ist (N. 870 ff. Wegleitung 1997). Alle Geschäftsfälle müssen fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufgezeichnet werden (N. 874 Wegleitung 1997) und alle Eintragungen haben sich auf entsprechende Belege zu stützen, so dass die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur Steuerabrechnung und bis zum Jahresabschluss sowie umgekehrt leicht und genau verfolgt werden können ("Prüfspur"; vgl. N. 879 Wegleitung 1997).

Einträge in das Kassabuch oder in das entsprechende Kassakonto müssen fortlaufend addiert und periodisch saldiert werden; die Saldi haben mit dem regelmässig zu kontrollierenden Bargeldbestand übereinzustimmen (N. 874 Wegleitung 1997; siehe dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.297/2005 vom 3. Februar 2006 E. 3.1). Da einer Kasse nicht mehr entnommen werden kann, als darin enthalten ist, ist ein Negativsaldo in einer Kasse definitionsgemäss nicht möglich. Nur wenn anderweitige flüssige Mittel vorhanden sind, können Zahlungen vorgenommen werden, deren Einsatz aber offensichtlich nicht verbucht worden sind. Der Umstand von Negativsaldi auf dem Kassenkonto ist deshalb ein gewichtiges Indiz für das Vorhandensein von Geschäftsvorgängen, die nicht ordnungsgemäss bzw. gar nicht verbucht worden sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1635/2006 vom 27. August 2008 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

4.2 Die Erfüllung der Pflicht zur Anmeldung als Steuerpflichtiger sowie die Steuerabrechnungen und -ablieferungen werden von der ESTV überprüft (Art. 50 Abs. 1 MWSTV). Zur Abklärung des Sachverhalts hat die steuerpflichtige Person der ESTV Zugang zu ihrer Betriebs- und Finanzbuchhaltung – unter Einschluss von Belegen – zu gewähren; dasselbe gilt auch für auskunftspflichtige Personen (Art. 50 Abs. 2 MWSTV).

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV nach Art. 48 MWSTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Eine Ermessenstaxation ist somit immer dann nötig, wenn eine steuerpflichtige Person ihren Obliegenheiten zur Mitwirkung nicht ordnungsgemäss nachkommt und entweder überhaupt keine oder aber unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen führt (Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 190 N. 1). Die Ermessenseinschätzung ist deshalb auch logische Folge von Art. 50 MWSTV, welcher die ESTV beauftragt, die Erfüllung der den Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten zu überprüfen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 2.3, A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 2.3; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, ASA 69 S. 519).

4.3 Zu unterscheiden sind nach dem Gesagten zwei voneinander unabhängige Konstellationen, welche zu einer Ermessenseinschätzung

gemäss Art. 48 MWSTV führen. Die erste ist diejenige der ungenügenden Aufzeichnung, wobei eine Schätzung insbesondere dann zu erfolgen hat, wenn die Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsregeln derart gravierend sind, dass sie die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse in Frage stellen (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.4). Zweitens kann selbst eine formell einwandfreie Buchführung die Durchführung einer Schätzung erfordern, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen. Dies ist nach der Rechtsprechung insbesondere dann der Fall, wenn die in den Büchern enthaltenen Geschäftsergebnisse von den von der Steuerverwaltung erhobenen branchenspezifischen Erfahrungszahlen wesentlich abweichen, vorausgesetzt der Steuerpflichtige ist nicht in der Lage, allfällige besondere Umstände, auf Grund welcher diese Abweichung erklärt werden kann, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1406/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.3, A-5712/2007 vom 17. Januar 2008 E. 2.6).

4.4 Sind die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung erfüllt, ist die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, eine solche nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht wahrnehmen und keine, unvollständige oder ungenügende Aufzeichnungen über ihre Umsätze führen, dürfen keine Steuerausfälle zur Folge haben (Kommentar EFD zu Art. 48 MWSTV; Urteil des Bundesgerichts 2A.552/2006 vom 1. Februar 2007 E. 3.2: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 3.2).

Im Rahmen des Schätzungsvorgangs hat die Behörde einerseits den Sachverhalt aufgrund von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen festzustellen (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 404, mit weiteren Hinweisen) sowie andererseits darauf die Rechtssätze über die Steuerpflicht und die Besteuerung anzuwenden (Zweifel/Casanova, a.a.O., S. 243). Die ESTV hat diese Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen, d.h. diejenige Schätzungsmethode zu wählen, die den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Steuerpflichtigen soweit als möglich Rechnung trägt, auf plausiblen Angaben beruht und deren Ergebnis der wirklichen Situation möglichst nahe kommt (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 3.2, 2A.253/2005 vom

3. Februar 2006 E. 4.1). Die Ermessensveranlagung hat somit zum Ziel, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst gerecht zu werden. Es haftet ihr deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.3.3, A-1526/2006 vom 28. Januar 2008 E. 3.3 und 3.4). Ein pflichtgemässes Ermessen schliesst aber auch ein, dass die ESTV in zumutbarem Rahmen Auskünfte, Nachweise und Belege bei Dritten einholt (METZGER, a.a.O., S. 190 N. 3). Im Weiteren ist dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben und Akteneinsicht zu gewähren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 4.1).

In Betracht fallen einerseits Schätzungsmethoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen, andererseits Umsatzschätzungen aufgrund unbestrittener Teil-Rechnungsergebnisse in Verbindung mit Erfahrungssätzen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1454/2006 vom 26. September 2007 E. 2.6.1, A-1398/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.4 mit Hinweisen; vgl. auch MOLLARD, a.a.O., S. 526 ff.). Im Rahmen einer Ermessenseinschätzung ist es nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässig, dass die ESTV eine Prüfung der Verhältnisse während eines Teils der Kontrollperiode vornimmt und in der Folge das Ergebnis auf den gesamten kontrollierten Zeitraum umlegt bzw. hochrechnet. Dies setzt jedoch voraus, dass die Verhältnisse, wie sie im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt vorherrschten, über die gesamte Kontrollperiode in den massgeblichen Punkten gleich geblieben waren (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1). Dazu bedarf es gewichtiger Anhaltspunkte. Die ESTV ist diesbezüglich nicht verpflichtet, in den anderen Zeitabschnitten Erhebungen mit dem gleichen Aufwand zu betreiben; sie hat jedoch stichprobenweise zu prüfen und einzelfallweise zu belegen, dass auch in den anderen Zeitabschnitten Fahrzeugverkäufe buchhalterisch nicht ausgewiesen worden sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1).

4.5

4.5.1 Ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind (oben, E. 4.3), überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts

A-1523/2006 vom 10. Dezember 2008 E. 2.2, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.1).

4.5.2 Demgegenüber auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen (oben, E. 4.4) eine gewisse Zurückhaltung (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2007 vom 3. Juli 2009 E. 5.1, A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 2.5.3) und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter, die höchstrichterlich bestätigt worden ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenseinschätzung erfüllt, obliegt es nach ständiger Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (Urteile des Bundesgerichts 2C_171/2008 vom 30. Juli 2008 E. 4.3, 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.3). Dabei ist eine ausführliche Begründung unter Hinweis auf Beweismittel erforderlich, inwiefern die Mehrwertsteuerforderung tiefer sein soll als von der ESTV geschätzt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.2, A-1397/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5.2). Aufgrund der Zurückhaltung bei der Überprüfung der zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagung nimmt das Bundesverwaltungsgericht erst dann eine Korrektur der erstinstanzlichen Schätzung vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche und offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1425/2006 vom 6. November 2008 E. 2, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 2.4). Es ist dem Mehrwertsteuerpflichtigen indes unbenommen, sogar noch im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1374/2006 vom 21. Januar 2008 E. 2.7.3 mit weiteren Hinweisen).

5.

5.1 Die Steuer wird grundsätzlich vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV). Für den Handel mit gebrauchten Fahrzeugen enthält Art. 26 Abs. 7 MWSTV indes eine Sonderregelung (so genannte Differenz- oder Margenbesteuerung): 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. Bei der Differenz- oder Margenbesteuerung von gebrauchten Motorfahrzeugen tritt somit in Abweichung von Art. 29 MWSTV der Abzug des Ankaufspreises – der so genannte Vorumsatzabzug – an die Stelle des Vorsteuerabzugs. Bemessungsgrundlage für die Steuer auf dem Verkauf bildet damit die Marge zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis. Dadurch wird der Steuerpflichtige im Ergebnis so gestellt, als hätte er auf der Eingangsleistung die Vorsteuer abziehen können (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.3.1, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 4.1; Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2002 E. 2b/aa, veröffentlicht in VPB 67.51). Insbesondere in den Fällen, in welchen kein Vorsteuerabzug möglich ist – wie etwa beim Erwerb von einem Nicht-Steuerpflichtigen – erweist sich die Differenzbesteuerung für die Beteiligten im Allgemeinen günstiger als eine Berechnung der Mehrwertsteuer (mit vollem Mehrwertsteuerabzug) auf dem vollen Verkaufspreis, zumal sich bei voller Überwälzung auch ein höherer Verkaufspreis ergeben würde (Urteil des Bundesgerichts 2A.416/1999 vom 22. Februar 2001 E. 4a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.3.1). Der Steuerpflichtige kann aber nach seiner Wahl auch die Regelbesteuerung anwenden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 4.1). Die Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 7 MWSTV wurde in der Rechtsprechung bereits mehrfach bestätigt (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).

5.1.1 Die in Art. 26 Abs. 7 MWSTV enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffe wie "gebraucht" oder "für den Verkauf bezogen" wurden von der Verwaltungspraxis konkretisiert.

Gemäss Praxis der ESTV zur MWSTV gelten Motorfahrzeuge als neu, wenn der Stand des Kilometerzählers 2'000 km nicht übersteigt. Wird dieser Wert überschritten, gelten die Motorfahrzeuge als gebraucht und der Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung ist damit eröffnet (Branchenbroschüre [BB] für das Motorfahrzeuggewerbe vom November 1995, Fassung 1. Januar 1996, Ziff. 5.2). Diese Praxis wurde von der Rechtsprechung bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2004 vom 1. Dezember 2004 E. 2.3). Als "zum Verkauf bezo-

gen" gelten die gebrauchten Motorfahrzeuge gemäss Verwaltungspraxis, wenn in der Zeit zwischen An- und Verkauf damit nicht mehr als 2'000 km bzw. ab dem 1. Januar 1997 5'000 km zurückgelegt werden. Zur entsprechenden Feststellung musste sowohl aus den Einkaufs- als auch aus den Verkaufsrechnungen der Kilometerstand ersichtlich sein. Fehlt diese Angabe auf einem der beiden Belege, darf die Margenbesteuerung nicht angewendet werden (BB für das Motorfahrzeuggewerbe, Ziff. 5.3). Auch diese Praxis wurde durch die Rechtsprechung geschützt (Urteil des Bundesgerichts 2A.25/2005 vom 17. Januar 2006 E. 4.2).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann sich der Nachweis des Kilometerstandes auch (analog zu Art. 28 Abs. 3 MWSTV) aus Gutschriften oder aus anderen Dokumenten ergeben, welche im Geschäftsverkehr die Rechnung ersetzen (Urteil des Bundesgerichts 2A.25/2005 vom 17. Januar 2006 E. 4.2). Vom Steuerpflichtigen geführte interne Register über die zwischen An- und Verkauf zurückgelegte Distanz genügen hingegen nicht. Die Pflicht zur Nennung des Kilometerstandes auf den Einkaufs- und Verkaufsrechnungen sei eine direkte Konsequenz aus der rechtmässigen Kilometerregelung als Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Margenbesteuerung. Die zwischen Kauf und Verkauf zurückgelegten Kilometer müssten sich exakt bestimmen lassen, hierzu müsse der Kilometerstand sowohl im Zeitpunkt des Einkaufs als auch in jenem des Wiederverkaufs exakt und verbindlich aufgezeichnet werden. Sowohl die Kaufs- als auch die Verkaufsrechnungen hätten folglich die aktuellen Kilometerstände zu enthalten (Urteil des Bundesgerichts 2A.25/2005 vom 17. Januar 2006 E. 4.2; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 2).

5.1.2 Als Voraussetzung der Anwendung der Margenbesteuerung müssen bestimmte Anforderungen an die Buchhaltung erfüllt sein; die strengen Aufzeichnungspflichten sollen einen Missbrauch verhindern (Willi Leutenegger, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N. 2 und 7 zu Art. 35). Über den Fahrzeughandel müssen spezielle Aufzeichnungen geführt werden. Nach der Verwaltungspraxis der ESTV zur MWSTV betreffend eingetauschte bzw. gebraucht gekaufte Fahrzeuge haben diese Aufzeichnungen insbesondere die Laufnummer, Marke, Typ, Stammnummer, den Kilometerstand bei Zu- und Verkauf, den vormaligen Besitzer

wie auch den Käufer und den Verkaufspreis des Fahrzeugs anzugeben (BB für das Motorfahrzeuggewerbe, Ziff. 13.2).

5.2 Mit Inkrafttreten des MWSTG erfolgte eine Neuregelung der Margenbesteuerung (Art. 35 MWSTG, Art. 10 ff. MWSTGV). Namentlich wurde die Differenzbesteuerung auf alle gebrauchten beweglichen Gegenstände ausgedehnt. In Übereinstimmung mit dem alten Recht (Art. 26 Abs. 7 MWSTV) wird weiterhin vorausgesetzt, dass ein Gegenstand "gebraucht" sowie "für den Wiederverkauf bezogen" worden sein muss (Art. 35 Abs. 1 MWSTG). Hingegen wurde am Erfordernis der Kilometerangaben nicht mehr festgehalten (Art. 14 Abs. 1 MWSTGV). Wer bei gebrauchten Motorfahrzeugen die Margenbesteuerung anwendet, muss über den Motorfahrzeughandel eine detaillierte Einkaufs-, Lager- und Verkaufskontrolle führen, welche insbesondere die Laufnummer, Marke, Typ, Stammnummer, den vormaligen Besitzer wie auch den Käufer und den Verkaufspreis enthält; auf das Erfordernis der Angabe des Kilometerstands wurde jedoch verzichtet (BB Nr. 05 Motorfahrzeuggewerbe, gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007, Ziff. 12.2).

5.3 Am 1. Juli 2006 ist zudem Art. 45a MWSTGV in Kraft getreten. Diese Bestimmung bezieht sich nach dem klaren Wortlaut einzig auf Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und gemäss Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Der "Pragmatismusartikel" bezweckt die Vermeidung von Steuernachbelastungen infolge Nichteinhalten von Formvorschriften (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6.1; Praxismitteilung vom 27. Oktober 2006 S. 1; Pressemitteilung des EFD vom 24. Mai 2006). Die Verwaltungspraxis der ESTV – auch die formellen Regelungen – werden durch Art. 45a MWSTGV nicht aufgehoben, sondern bleiben bestehen und gültig und sind grundsätzlich von den Steuerpflichtigen zu beachten. Sie sollen aber auf Grund der Anweisungen des Bundesrats in Art. 45a MWSTGV pragmatisch anwendet werden. Zusätzliche Voraussetzung, damit von einer Steuerforderung abgesehen werden kann, ist gemäss Art. 45a MWSTGV stets, dass dem Bund aus der Nichtbeachtung der Form kein Steuerausfall entstanden ist.

Die ESTV trägt diesen Verwaltungsanweisungen nicht nur inskünftig, sondern auch rückwirkend Rechnung. Die rückwirkende Anwendung von Art. 45a MWSTGV wurde durch die Rechtsprechung bestätigt und

zusätzlich auf hängige Verfahren, die noch der MWSTV unterstehen, ausgedehnt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 4.6, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2).

5.4 Die rückwirkende Anwendung von Art. 45a MWSTGV auf Sachverhalte, die sich im zeitlichen Geltungsbereich der MWSTV verwirklicht haben und abgeschlossen sind, ändert nichts daran, dass dieser Sachverhalt noch den Bestimmungen der MWSTV (Art. 26 Abs. 7 MWSTV) und grundsätzlich auch der Praxis der ESTV zu deren Auslegung bzw. Konkretisierung untersteht. Anwendung findet somit insbesondere auch die 2'000 bzw. 5'000 km-Praxis der ESTV (E. 5.1.1). Bei den genannten 2'000 bzw. 5'000 km-Regeln der Verwaltungspraxis handelt es sich um Vorschriften materieller Art und nicht um Formvorschriften, weshalb diese Praxisfestlegungen von Art. 45a MWSTGV nicht anvisiert und erst recht nicht ausser Kraft gesetzt worden sind (Urteil A-1352/2006 des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. April 2007 E. 6.3). Vorliegend findet die Margenbesteuerung somit nur Anwendung, wenn die Voraussetzungen der durch die Rechtsprechung bestätigten Verwaltungspraxis (oben, E. 5.1.1) erfüllt sind.

Rein formeller Natur ist hingegen die – von der Rechtsprechung ebenfalls gestützte – Anforderung, dass die Kilometerstände bei An- und Verkauf der Occasionsfahrzeuge zwingend in den An- und Verkaufsrechnungen bzw. -belegen zu erscheinen haben. Diese Formvorschrift kann somit auch durch den rückwirkend anwendbaren Art. 45a MWSTGV erfasst werden. Erforderlich ist zwar nach wie vor der Nachweis, dass die Anforderungen der 2'000/5'000 km-Praxis erfüllt sind. Dieser Nachweis kann jedoch auch auf anderem Weg erbracht werden als über die Angabe des Kilometerstands zwingend "in den An- und Verkaufsbelegen". Zu denken ist primär an andere schriftliche und beweisgeeignete Aufzeichnungen betreffend die beiden fraglichen Kilometerangaben. Als Konsequenz der 2'000 bzw. 5'000 km-Praxis wird die Aufzeichnung des Kilometerstands sowohl im Zeitpunkt des Einkaufs als auch in jenem des Wiederverkaufs regelmässig unerlässlich sein (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 6.4).

6.

6.1 Die Vorinstanz hat die Vornahme einer Ermessenseinschätzung insbesondere mit der ungenügenden Aufzeichnung des Bargeldverkehrs (Kassaminusbestände) und mit unverbuchten Umsätzen begrün-

det. Ob die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach Ermessen vorliegen, überprüft das Bundesverwaltungsgericht ungeingeschränkt (oben, E. 4.5.1).

6.1.1 Die ESTV hat anlässlich einer Kontrolle festgestellt, dass die Beschwerdeführerin während der Steuerperioden 1998 – 2000 kein Kassabuch geführt hat, den Kassaverkehr jeweils per Ende Monat abrechnete und das Kassakonto während der Steuerperioden 1998, 1999 und 2000 punktuell Negativsaldi aufwies. In ihrer Einsprache vom 23. Februar 2004 führte die Beschwerdeführerin diese Kassaminussaldi auf Differenzen zwischen Verkaufs- und Belegdaten zurück. Diesbezüglich ist – zumal die Beschwerdeführerin sich in ihrer Beschwerdeschrift mit diesen Negativsaldi nicht mehr auseinandersetzt – mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass bei Zutreffen dieser Darstellung die Belege falsch und der Bargeldverkehr folglich nicht nachvollziehbar wäre. Der Umstand der Negativsaldi auf dem Kassakonto bildet zudem ein gewichtiges Indiz dafür, dass Geschäftsvorgänge nicht ordnungsgemäss bzw. gar nicht verbucht worden sind (vgl. dazu oben, E. 4.1). Dessen ungeachtet, ob die Beschwerdeführerin verpflichtet gewesen wäre, ein Kassabuch zu führen, ist damit davon auszugehen, dass die Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 1998, 1999 und 2000 unvollständig im Sinne von Art. 48 MWSTV waren (siehe dazu E. 4.3).

6.1.2 Die unverbuchten Einkäufe betreffend ist vorliegend unbestritten, dass der am 23. Juni 1999 erworbene Toyota Hiace in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin nicht erfasst worden war.

Hinsichtlich des am 13. März 2000 erworbenen Toyota BJ 75 führt die Beschwerdeführerin aus, dass ihr Geschäftsführer zuweilen Autohändler aus seiner Familie zu deren Kunden begleitet habe. Die verkaufenden Garagen hätten wohl Hemmungen gehabt, Belege mit Adressen in afrikanischen oder asiatischen Ländern auszustellen, weshalb es möglich sei, dass Belege den Namen A._____ tragen würden, obwohl diese Geschäfte nichts mit der Einzelfirma der Beschwerdeführerin zu tun hätten.

Es ist aktenkundig, dass die durch die Garage B._____ am 13. März 2000 ausgestellte Rechnung für einen Toyota BJ 75 in Höhe von Fr. ... auf A._____ lautet. Daran vermag auch die ins Recht gelegte Notiz von B._____, wonach dieses Fahrzeug möglicherweise an eine andere Exportfirma veräussert worden sei, nichts zu ändern. Somit

steht fest, dass anlässlich dieses Geschäftsvorfalls A._____ in seinem eigenen Namen aufgetreten ist, weshalb er – gemäss dem mehrwertsteuerlichen Stellvertretungstatbestand von Art. 10 MWSTV (vgl. dazu oben, E. 2.2) – selbst für den Fall, dass er auf fremde Rechnung tätig geworden wäre, einen eigenen Umsatz bewirkt hat, der zu versteuern ist. Nachdem im Zeitpunkt dieses Geschäfts A._____ – wenn auch zu Unrecht – im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war, hätte angesichts des aus Art. 5 Abs. 3 BV abgeleiteten Verbots widersprüchlichen Verhaltens (vgl. dazu oben, E. 1.3) dieser Geschäftsvorfall auch in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin erfasst sein müssen. Die Vorinstanz ist somit zu Recht von einem unverbuchten Einkauf ausgegangen.

Des Weiteren ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin am 27. Juli 1999 einen BMW 320i verkauft hat. Gemäss Darstellung der Beschwerdeführerin wurde dieser Verkauf am 12. Februar 2000 verbucht.

In diesem Zusammenhang kann offen bleiben, ob es sich dabei um einen unverbuchten Verkauf handelt oder ob dieser Geschäftsvorfall falsch verbucht worden ist. Gemäss der durch die Rechtsprechung bestätigten Verwaltungspraxis der ESTV zur MWSTV sind alle Geschäftsfälle fortlaufend, chronologisch und lückenlos aufzuzeichnen und alle Eintragungen haben sich auf die entsprechenden Belege zu stützen (vgl. dazu oben, E. 4.1). Sollte die Darstellung der Beschwerdeführerin zutreffen, so würde das Datum des Belegs nicht mit demjenigen der Verbuchung übereinstimmen. Somit wäre davon auszugehen, dass sie diesen Geschäftsfall nicht ordnungsgemäss verbucht hat.

Gemäss Vertrag vom 4. Januar 2000 verkaufte A._____ zudem einen BMW 325i an die C._____ GmbH. In der Beschwerde wird diesbezüglich die unbelegt gebliebene (vgl. dazu E. 1.2.2) Behauptung aufgestellt, dass dieser Verkauf von A._____ privat getätigt worden sei. Nachdem aufgrund der Akten ein Leistungsaustausch erstellt ist, kann auf die nicht weiter belegte Behauptung eines privaten Geschäfts nicht abgestellt werden. Es ist somit mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass dieser Geschäftsfall – insbesondere angesichts des Umstandes, dass A._____ zu diesem Zeitpunkt im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war – in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin hätte erfasst werden müssen.

6.1.3 Zusammenfassend ergibt sich somit, dass in allen vorliegend relevanten Steuerperioden (1998, 1999 und 2000) die Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin punktuell unvollständig waren oder mit dem wirklichen Sachverhalt nicht übereingestimmt haben. Die ESTV war damit berechtigt und verpflichtet, eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen (vgl. dazu E. 4.2) vorzunehmen.

6.2

6.2.1 Zur kalkulatorischen Umsatzermittlung bringt die Beschwerdeführerin vor, die Vorinstanz sei davon ausgegangen, dass etwa jeder neunte Geschäftsvorfall nicht verbucht worden sei, weshalb sich diese Schätzung als krass überrissen erweise. Als angemessen und der Situation angepasst sei eine Umsatzaufrechnung von maximal 5%.

Das Bundesverwaltungsgericht nimmt bei zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen erst dann eine Korrektur der Schätzung vor, wenn der Mehrwertsteuerpflichtige den Nachweis dafür erbringt, dass der Vorinstanz bei der Schätzung erhebliche oder offensichtliche Ermessensfehler unterlaufen sind (oben, E. 4.5.2). Die Vorinstanz ist aufgrund ihren zutreffenden Beanstandungen die Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin (oben, E. 6.1) betreffend davon ausgegangen, dass 10 % der Einkäufe nicht verbucht worden sind. Inwiefern die Vorinstanz damit ihr Ermessen missbraucht oder überschritten hätte, wird von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen, zumal sie gemäss ihren eigenen Ausführungen davon ausgeht, dass eine Umsatzaufrechnung im Grundsatz gerechtfertigt ist.

6.2.2

6.2.2.1 Zu der Bemessungsgrundlage der Steuer macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Wagenhandelskontrollen für die Steuerperioden 1998 bis 2000 vorliegen würden und der Beschwerdeführerin somit die Differenzbesteuerung zu gewähren sei. Als Beilagen reicht sie eine Zusammenstellung der Einkäufe und Verkäufe für das Jahr 1998 mit Angaben zu Daten, Automarke und Preisen, einen Lagerbestand per 31. Dezember 1998 mit Angaben zu Daten, Automarken, Preisen und Belegnummern, eine Zusammenstellung der Einkäufe und Verkäufe für das Jahr 1999 mit Angaben zu Daten, Automarken und Preisen, einen Lagerbestand per 31. Dezember 1999 mit Angaben zu Daten, Automarken, Preisen und Belegnummern, eine Zusammenstellung der Einkäufe und Verkäufe für das Jahr 2000 mit Angaben zu Daten, Automarken und Preisen sowie einen Lagerbestand per

31. Dezember 2000 mit Angaben zu Daten, Automarken, Preisen und Belegnummern ein. Zu der im vorinstanzlichen Einspracheverfahren eingereichten Einsprachebeilage 7 führt die Beschwerdeführerin aus, dass dies lediglich ein unvollständiger Entwurf für die Wagenhandelskontrolle 1998 der Buchhaltungsstelle der Beschwerdeführerin sei. Die Beschwerdeführerin sei im Rahmen des Einspracheverfahrens nie aufgefordert worden, die Wagenhandelskontrollen 1998 bis 2000 einzureichen. Es sei somit festzuhalten, dass der angefochtene Entscheid auf einer unrichtigen Sachverhaltsermittlung betreffend die Wagenhandelskontrollen 1998 bis 2000 beruhe. Zudem sei das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt worden, weil die Vorinstanz die Beschwerdeführerin nie aufgefordert habe, die Wagenhandelskontrollen 1999 bis 2000 vorzulegen, trotzdem jedoch den Einspracheentscheid damit begründet habe, die Wagenhandelskontrollen für diese Perioden würden fehlen.

6.2.2.2 Anlässlich einer Kontrolle im Oktober 2003 stellte die ESTV unter anderem fest, dass die Beschwerdeführerin keine Wagenhandelskontrolle geführt hat. Zur Führung einer detaillierten Einkaufs-, Lager- und Verkaufskontrolle war die Beschwerdeführerin jedoch aufgrund der zulässigen geltenden Verwaltungspraxis verpflichtet. Zur Verhinderung eines Missbrauchs der Differenzbestimmung hatten die entsprechenden Aufzeichnungen insbesondere die Laufnummer, Marke, Typ, Stammnummer, den Kilometerstand bei Zu- und Verkauf, den vormaligen Besitzer wie auch den Verkäufer und den Verkaufspreis des Fahrzeugs anzugeben (oben, E. 5.1.2).

Festzuhalten ist diesbezüglich, dass die Beschwerdeführerin selbst mit der Beschwerdeschrift an das Bundesverwaltungsgericht keine Unterlagen eingereicht hat, welche diese notwendigen Angaben vollständig enthalten würden. Die eingereichten Unterlagen enthalten nämlich lediglich Angaben zu Daten, Automarken und Preisen; Angaben zu Laufnummern, Stammnummern, Kilometerstand, den vormaligen Besitzern wie auch den Verkäufern sind darin nicht enthalten. Zudem wurden keine Belege eingereicht, gestützt auf welche diese Angaben nachvollzogen werden könnten.

Zusammenfassend ergibt sich, dass selbst die im Beschwerdeverfahren eingereichten Unterlagen die gehandelten Fahrzeuge nicht eindeutig identifizieren und deren Weg nicht leicht und zuverlässig verfolgt werden kann. Dies wurde mit dem Erlass dieser Aufzeichnungspflich-

ten jedoch gerade angestrebt (E. 5.1.2). Die Aufzeichnungspflichten für den Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen stellen formelle Vorschriften dar, welche einen Missbrauch der Differenzbesteuerung verhindern sollen. Zu der Form, in welcher diese Angaben zu erfolgen haben, enthält die Verwaltungspraxis hingegen keine detaillierten Vorschriften. Entsprechend fallen diese Aufzeichnungspflichten – welche formelle Anforderungen enthalten, jedoch nicht als Formvorschriften qualifiziert werden können – nicht in den Anwendungsbereich von Art. 45a MWSTGV, welcher sich nach klarem Wortlaut der Bestimmung einzig auf Formmängel bezieht (oben, E. 5.3). Für eine Anwendung der Differenzbesteuerung wäre die Beschwerdeführerin somit verpflichtet gewesen, für die Steuerperioden 1998 – 2000 Einkaufs-, Lager- und Verkaufskontrolle gemäss geltender Verwaltungspraxis (oben, E. 5.1.2) zu führen. Nachdem selbst im vorliegenden Beschwerdeverfahren keine genügenden Unterlagen für die Steuerperioden 1998 – 2000 eingereicht worden sind, welche den Anforderungen der Verwaltungspraxis an eine detaillierte Einkaufs-, Lager- und Verkaufskontrolle entsprechen, ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass der Beschwerdeführerin die Differenzbesteuerung für die Steuerperioden 1998 – 2000 nicht gewährt werden kann.

Insofern die Beschwerdeführerin im Umstand, dass sie im Rahmen des Einspracheverfahrens nicht aufgefordert worden ist, die fraglichen Wagenhandelskontrollen einzureichen, eine Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. eine unrichtige Sachverhaltsermittlung erblickt, kann ihr nicht gefolgt werden. In Steuerverfahren gelten die spezialgesetzlichen und nicht die allgemeinen Bestimmungen des VwVG über die Sachverhaltsermittlung (vgl. dazu oben, E. 3.1). Das Mehrwertsteuerrecht wird vom Selbstveranlagungsprinzip beherrscht, wonach der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag abzuliefern hat; die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (oben, E. 3.2). Selbst für den Fall, dass die Vorinstanz verpflichtet gewesen wäre, die Beschwerdeführerin ausdrücklich zur Einreichung der genannten Unterlagen aufzufordern, ist ihr entgegenzuhalten, dass der angefochtene Einspracheentscheid die Nichtgewährung der Differenzbesteuerung klar mit den fehlenden Wagenhandelskontrollen begründet. Es stand der Beschwerdeführerin offen, die entsprechenden Unterlagen beim Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz einzureichen, was sie auch – wenn auch mit

unvollständigen Angaben – getan hat. Nachdem die Beschwerdeführerin sich vorliegend beim Bundesverwaltungsgericht als einer Instanz mit voller Kognition in Tat- und Rechtsfragen äussern konnte und die unterlassene Aufforderung zur Einreichung der fraglichen Wagenhandelskontrollen – sofern die Vorinstanz dazu überhaupt verpflichtet gewesen wäre – nicht als schwerwiegend angesehen werden kann, wäre eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin vorliegend als geheilt anzusehen (vgl. anstatt vieler BGE 132 V 387 E. 5.1).

6.2.3 Zu unterscheiden von diesen Aufzeichnungspflichten sind die Voraussetzungen, welche die Verwaltungspraxis dafür aufgestellt hat, dass ein Motorfahrzeug als gebraucht bzw. als zum Verkauf bezogen gelten kann (oben, E. 5.1.1 und E. 5.2). Für dem zeitlichen Geltungsbereich der MWSTV unterstehende Sachverhalte ist selbst bei einer rückwirkenden Anwendung von Art. 45a MWSTGV ein Nachweis dafür erforderlich, dass die Anforderungen der 2'000/5'000 km-Praxis erfüllt sind (oben, E. 5.4).

Die Vorinstanz hat in ihrem Einspracheentscheid zwar auf diese Praxis hingewiesen, die Nichtgewährung der Differenzbesteuerung jedoch nicht damit begründet, dass die Kilometerstände auf den Einkaufs- oder Verkaufsbelegen nicht ersichtlich wären. Diese Rüge bringt sie erst in ihrer Vernehmlassung vor.

Ob die Voraussetzungen, welche die Verwaltungspraxis dafür aufgestellt hat, dass ein Motorfahrzeug als gebraucht bzw. als zum Verkauf bezogen gelten kann, für die Steuerperioden 1998 bis 2000 vorliegen, kann jedoch offen bleiben. Der Beschwerdeführerin kann bereits auf Grund der fehlenden detaillierten Einkaufs-, Lager- und Verkaufskontrolle die Differenzbesteuerung nicht gewährt werden, weshalb diese zusätzliche Voraussetzung der Einhaltung der 2'000/5'000 km-Regel nicht weiter zu prüfen ist.

6.2.4 Für den Fall, dass die Differenzbesteuerung nicht gewährt wird, beantragt die Beschwerdeführerin die Rückweisung der Streitsache an die Vorinstanz zwecks Einräumung des Nachweises von Vorsteuern.

Auch in diesem Zusammenhang ist die Beschwerdeführerin auf das Selbstveranlagungsprinzip im Mehrwertsteuerrecht zu verweisen, wonach der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen hat (oben, E. 3.2). Es wäre der Be-

schwerdeführerin unbenommen gewesen, selbst im vorliegenden Beschwerdeverfahren gegen die Schätzung mittels Belegen den Nachweis für angefallene Vorsteuern zu erbringen (oben, E. 4.5.2). Entsprechend kann vorliegend dem Rückweisungsantrag der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden.

Die Beschwerde ist somit unbegründet und vollumfänglich abzuweisen. Demzufolge kann auch dem eventualiter gestellten Antrag, die Nachforderung sei auf Fr. ... zuzüglich Verzugszins festzusetzen, nicht gefolgt werden.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren zu tragen. Diese werden nach Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. ... angesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Der Beschwerdeführerin steht als Unterliegender keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Nadine Mayhall

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 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: