Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1475/2006
{T 0/2}

Urteil vom 20. November 2008

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz), Pascal Mollard, Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

X._____ **AG**, Automobile, Radios, Zubehör, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998); Ermessenseinschätzung, Stellvertretung, Margenbesteuerung.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG, ..., ist gestützt auf Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) bzw. gemäss Art. 21 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

Eine an diversen Tagen im Oktober und November 1998 durchgeführte Kontrolle veranlasste die ESTV zu einer Steuernachforderung in der Höhe von Fr. 128'701.-- zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Juni 1997 (mittlerer Verfall). Diese Nachforderung machte sie mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 22. Dezember 1998 geltend.

B.
In ihrer Stellungnahme vom 8. April 1999 zur besagten EA ersuchte die X._____ AG in Bezug auf einzelne bestrittene Punkte um einen einsprachefähigen Entscheid. In der Folge gingen bei der ESTV im Zeitraum 14. Mai bis 18. Oktober 1999 jeweils monatliche Teilzahlungen in der Gesamthöhe von Fr. 33'807.30 ein. Am 10. November 2003 stellte die ESTV der X._____ AG aufgrund eines ergangenen Grundsatzurteils des Schweizerischen Bundesgerichts die Gutschrift (GS) Nr. ... über einen Betrag von Fr. 10'895.-- aus. Damit wurden diejenigen im Rahmen der EA belasteten Geschäftsfälle gutgeschrieben, bei denen auf der Rechnung oder im Vertrag lediglich der Hinweis "inkl. MWST" (ohne Angabe des Steuersatzes oder des Steuerbetrags) stand. Gleichzeitig, d.h. ebenfalls am 10. November 2003, erliess die ESTV den gewünschten förmlichen Entscheid, in welchem sie an der verbleibenden Forderung (nach Verrechnung der GS mit der EA) in der Höhe von Fr. 117'806.-- zuzüglich 5% Verzugszins ab 30. Juni 1997 (mittlerer Verfall) festhielt.

C.
Gegen diesen Entscheid erhob die X._____ AG am 5. Dezember 2003 Einsprache und beantragte sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei insofern aufzuheben, als dass sie von den nicht anerkannten Mehrwertsteuerforderungen zu entlasten sei. Mit Einspracheentscheid vom 22. Juni 2005 wurde die Einsprache durch die ESTV für den Betrag von Fr. 41'971.35 als in Rechtskraft

erwachsen erklärt, im Umfang von Fr. 7'963.-- teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen, weshalb die Mehrwertsteuerforderung von (neu) Fr. 67'871.65 zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 30. Juni 1997 (unter Anrechnung der Zahlungen seit 14. Mai bis 18. Oktober 1999, insgesamt ausmachend Fr. 33'807.30) für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 3. Quartal 1998 bestätigt wurde.

D.
Mit Eingabe vom 8. August 2005 erhob die X._____ AG (Beschwerdeführerin) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) mit dem (erneut) sinngemässen, lediglich der beigelegten Liste 1 (Seite 1 bis 2) bzw. Liste 2 (Seiten 1 bis 8) zu entnehmenden Antrag, der Einspracheentscheid vom 22. Juni 2005 sei insoweit aufzuheben, als dass sie von den nicht anerkannten Mehrwertsteuernachforderungen zu entlasten sei. Aufgrund der – nach Ansicht der Beschwerdeführerin – unzumutbaren Verfahrensdauer beantragte sie überdies eine angemessene Minderung einer allfälligen Verzugszinsbelastung. Die Begründung (des "Antrags") lässt sich – wie schon der sinngemässe Antrag selbst – (lediglich) direkt den besagten Listen entnehmen (s. jeweils rechte Spalte der Listen 1 und 2). Diesen Listen zufolge richtet sich die Beschwerde gegen eine durch die ESTV vorgenommene Ermessenseinschätzung aufgrund "nicht verbuchte[r] und nicht deklarierte[r] Autoverkäufe" einerseits sowie die verfügte Aufrechnung infolge "Korrekturen [von angeblich unzulässigerweise angewandter] Differenzbesteuerung" andererseits.

In ihrer Vernehmlassung vom 7. September 2005 beantragte die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde sowie die Bestätigung ihres Einspracheentscheids vom 22. Juni 2005.

E.
Mit Schreiben vom 30. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen habe.

Mit Stellungnahme vom 9. Juli 2008 im Rahmen einer Instruktionsmassnahme des Bundesverwaltungsgerichts betreffend die Auswirkungen der neuen Verordnungsbestimmungen auf das vorliegende Verfahren modifizierte die ESTV ihren in der Vernehmlassung vom 7. September 2005 gestellten Antrag wie folgt:

"1. Es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. Juni 2005 hinsichtlich Ziffer 1 des Dispositivs in Rechtskraft erwachsen ist.

2. Es sei weiter festzustellen, dass der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. Juni 2005 im Umfang eines zusätzlichen Steuerbetrags in Höhe von Fr. 8'409.95 (...) zuzüglich 5% Verzugszins seit 30. Juni 1997 (mittlerer Verfall) nicht bestritten und deshalb ebenso in Rechtskraft erwachsen ist.

3. Ferner sei die Verwaltungsbeschwerde im Umfang von Fr. 15'063.-- teilweise gutzuheissen, darüber hinaus jedoch abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 22. Juni 2005 im verbleibenden Umfang zu bestätigen, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin."

Zur den Auswirkungen der neuen Verordnungsbestimmungen auf das vorliegende Verfahren sowie zur besagten diesbezüglichen Stellungnahme der ESTV äusserte sich die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 18. August 2008.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1998

zugetragen. Auf die vorliegende Beschwerde ist damit grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Die ESTV stellt in ihrer Stellungnahme vom 9. Juli 2008 den Antrag, es sei festzustellen, dass ihr Entscheid vom 10. November 2003 im Umfang von Fr. 41'971.35 sowie von Fr. 8'409.95 in Rechtskraft erwachsen sei (oben Bst. E). Diese Anträge sind unzulässig. Das Bundesverwaltungsgericht hat keine Rechtskraftbescheinigung für Entscheide anderer Behörden auszustellen (s. Urteil des Bundesgerichts 2A.69/2003 vom 31. August 2004 E. 1.1). Darauf laufen ihre (beiden) Feststellungsbegehren aber hinaus.

1.4 Streitgegenstand bildet vor Bundesverwaltungsgericht das in der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis, soweit es im Beschwerdeverfahren noch streitig ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1). Der Streitgegenstand ist nicht mit der angefochtenen Verfügung identisch. Diese bildet lediglich das Anfechtungsobjekt und damit den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich demgegenüber die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte des verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisses zwar zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 51 E. 3c; RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1994, Rz. 899 ff.). Die Rechtsmittelinstanz darf im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen, als sie angefochten ist (BGE 131 II 203 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 1.2 mit Hinweisen).

Der sich im Anhang zur Beschwerde befindlichen Auflistung über "(...) wert-/ziffernmässig abgelehnte, bestrittene MwSt-Teilbeträge (...)" vom 16. August 2005 lässt sich entnehmen, dass die Beschwerdeführerin einen Steuerbetrag von total Fr. 58'628.05 (recte: rund Fr. 59'462.65) bestreitet. Die hievor berichtigte Differenz rührt daher – worauf die Vorinstanz zu Recht hinweist –, dass die Beschwerdeführerin für die Position "Y._____ Leasing, A._____"/"B._____" irrtümlicherweise von einem steuerbaren Erlös von Fr. 51'825.-- statt Fr. 65'500.-- ausging, was einem Steuerbetrag von Fr. 3'163.05 statt

Fr. 3'997.65 entspricht. Die Vorinstanz weist im Übrigen ebenfalls zu Recht darauf hin, dass die besagte Auflistung der Beschwerdeführerin bei der Position "Garage Z._____ AG"/"C._____" (s. Seite 2) einen offensichtlichen Verschrieb enthält: Der steuerbare Erlös beträgt dort nicht Fr. 9'000.--, sondern Fr. 7'000.--. Allerdings hat die Beschwerdeführerin trotz dieses Verschriebs den (bestrittenen) Steuerbetrag korrekt auf dem tieferen Wert (Fr. 7'000.--) berechnet. Sämtliche aus der besagten EA ersichtlichen, in der Übersicht aber nicht (mehr) aufgelisteten ("Geschäfts"-)Fälle werden von der Beschwerdeführerin ausdrücklich anerkannt oder wurden durch die Vorinstanz zwischenzeitlich gutgeschrieben. Als nicht (mehr) bestritten erweist sich damnach ausgehend vom angeblich geschuldeten Steuerbetrag gemäss Ziffer 3 des angefochtenen Entscheids (Fr. 67'871.65) ein Betrag von Fr. 8'409.--. Im Folgenden wird es darum gehen, zu überprüfen, ob die von der Vorinstanz im Rahmen der vorerwähnten EA vorgenommene Aufrechnung (bzw. Schätzung) hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin einzeln aufgelisteten und damit (grundsätzlich nach wie vor) bestrittenen Positionen, ausmachend einen Steuerbetrag von gesamthaft Fr. 59'462.65, zu Recht erfolgte. Nachdem nun die ESTV in ihrer Stellungnahme vom 9. Juli 2008 (neu) beantragt, dass die vorliegende Beschwerde (betreffend sog. "in sich widersprüchliche[r] Belege") in pragmatischer Rechtsanwendung im Umfang von Fr. 15'063.-- teilweise gutzuheissen sei (oben Bst. E), erweist sich diese im besagten Umfang als gegenstandslos, bzw. ist der (noch) streitige Steuerbetrag auf Fr. 44'399.65 herabzusetzen. Eine Überprüfung erübrigt sich damit für folgende Geschäftsfälle:

- Fall "D._____" mit Rechnungsdatum vom 2. Juni 1995 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 1 von 8)

- Fall "E._____" mit Rechnungsdatum vom 9. September 1996 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 4b von 8)

- Fall "F._____" mit Rechnungsdatum vom 8. Mai 1998 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 7 von 8)

- Fall "G._____" mit Rechnungsdatum vom 23. Juli 1998 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 8 von 8)

- Fall "H._____" mit Rechnungsdatum vom 17. Juni 1998 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 7b von 8)

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2006, 5. Aufl., Rz. 1758 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich allerdings bei der Überprüfung von zulässigerweise erfolgten Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung und führt so die gefestigte diesbezügliche Rechtsprechung der SRK weiter. Diese Praxis wurde am 22. November 2007 höchstrichterlich bestätigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_426/2007 vom 22. November 2007 E. 4.3). Ob indessen die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben sind, überprüft das Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1635/2006 vom 27. August 2008 E. 3.3; Entscheide der SRK vom 10. Mai 2005 [SRK 2004-023] E. 1b, vom 24. Oktober 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.41 E. 2d/cc, je mit weiteren Hinweisen; vgl. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69 S. 557).

2.2 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer 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 Mehrwertsteuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (Art. 48 MWSTV, Ermessenseinschätzung; vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.).

2.3 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.
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 (ausführlich zur Ermessenseinschätzung statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1635/2006 vom 27. August 2008 E. 2 und 3, A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2).

2.4 Sind die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung gegeben, so hat die Verwaltung 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 (VPB 70.41 E. 2d/aa; ASA 61 S. 819 E. 3a, 52 S. 238 E. 4). In Betracht fallen unter anderem Methoden, die auf eine Ergänzung oder Rekonstruktion der ungenügenden Buchhaltung hinauslaufen.

So ist es im Rahmen einer Ermessenstaxation nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts 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, vorausgesetzt die massgebenden Verhältnisse im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt sind ähnlich wie in der gesamten Kontrollperiode (Urteil des Bundesgerichts 2A.148/2000 vom 1. November 2000 E. 5b). Der Ermessensveranlagung haftet deshalb eine gewisse Unsicherheit an, die der Steuerpflichtige aufgrund seiner Pflichtverletzung jedoch selber zu vertreten hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2 mit Hinweisen).

Gemäss Rechtsprechung der SRK (zur Warenumsatzsteuer) darf die Umlage des Referenzjahres auf die übrigen Jahre der Kontrollperiode allerdings nicht unbesehen geschehen. Da es sich um eine schätzungsweise Ermittlung der nicht ausgewiesenen Umsätze handle, sei die ESTV zwar nicht verpflichtet, in den anderen Zeitabschnitten Erhe-

bungen mit dem gleichen Aufwand zu betreiben. Es bedürfe jedoch gewichtiger Anhaltspunkte dafür, dass in den anderen Kalenderjahren dieselben Verhältnisse vorgeherrscht haben wie im Basisjahr. Die ESTV habe deshalb stichprobenweise zu prüfen und einzelfallweise zu belegen, dass die Beschwerdeführerin auch in den anderen Zeitabschnitten Fahrzeugverkäufe buchhalterisch nicht ausgewiesen hat (Entscheid der SRK vom 10. Juli 1997 [SRK 86/96] E. 3 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht sieht beim hier zu beurteilenden Sachverhalt keinen Grund, von dieser für die vorliegende Konstellation sachgerechten Rechtsprechung abzuweichen (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 2.5.1).

3.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV).

3.2

3.2.1 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 SRK vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3b). Wird dabei jedoch eine Vermittlungsprovision erzielt, ist die Vermittlungsleistung zu versteuern (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

A-1494/2006 vom 21. September 2007 E. 3.1.2 und 3.2.2 mit Hinweisen).

3.2.2 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, veröffentlicht in VPB 65.59 E. 3c/aa und bb). 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. Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 5b, vom 9. April 1998, veröffentlicht in VPB 63.24 E. 6c/bb, vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110 E. 3b und 4b.; PIERRE-MARIE GLAUSER, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Rz. 14 zu Art. 11).

3.2.3 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-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.2 und A-1390/2006 vom 30. Oktober 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 19. April 2004, veröffentlicht in VPB 68.127 E. 2a/bb mit Hinweisen; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 282; GLAUSER, a.a.O., Rz. 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 Allein aufgrund von Formmängeln soll nach neuem Verordnungsrecht keine Mehrwertsteuernachforderung erhoben werden, wenn er-

kennbar ist oder die mehrwertsteuerpflichtige 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 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201], in Kraft seit 1. Juli 2006 [AS 2006 2353]). Art. 45a MWSTGV wurde durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Bundesverwaltungsgericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmung auch rückwirkend sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes als auch der (alten) Mehrwertsteuerverordnung Anwendung findet (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3, BVGE 2007/25 E. 4.2). 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. Materielles Recht oder materiellrechtliche Mängel bleiben von Art. 45a MWSTGV indes unberührt (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2006 E. 3.3. und 4.2 mit Hinweisen).

Das Bundesverwaltungsgericht hat sich bereits mit der mehrwertsteuerlichen Stellvertretungsregelung im Lichte von Art. 45a MWSTGV auseinandergesetzt und festgehalten, dass das "ausdrückliche Auftreten des Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen" eine materiellrechtliche Gültigkeitsvoraussetzung für die Annahme einer mehrwertsteuerlichen Vermittlung bildet. Die Anwendbarkeit von Art. 45a MWSTGV, welcher sich lediglich auf Formmängel beziehe, stehe ausser Frage, wenn der Vermittler nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen aufgetreten sei. Art. 45a MWSTGV könne nur dann in Betracht gezogen werden, wenn der Vertreter zwar ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftrete, jedoch die weitergehenden Formerfordernisse der Verwaltungspraxis zu Art. 10 MWSTV (s. dazu Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997], Rz. 284 ff., insbesondere Rz. 286-289) nicht erfülle (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1390/2006 vom 30. Oktober 2007 E. 2.4.4, A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.4, A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.3).

3.4 Sowohl nach Rechtsprechung als auch Lehre zum Mehrwertsteuerrecht wird der Rechnung, die durch den Leistungserbringer zuhanden des Leistungsempfängers ausgestellt wird, eine zentrale Bedeutung beigemessen. Die Rechnung ist nicht ein reiner Buchungsbeleg, sondern sie stellt ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung überhaupt stattgefunden hat, sowie dafür, wer Verfügungsmacht im Sinne von Art. 5 MWSTV über einen Gegenstand hat. Gleichzeitig erklärt der Rechnungssteller dem Empfänger, dass er die ausgewiesene Mehrwertsteuer der ESTV abgeliefert hat oder noch abliefern wird. So bildet die Rechnung dem Empfänger Ausweis dafür, auf der Leistung laste die angegebene Steuer, und berechtigt sie den Leistungsempfänger (bei gegebenen weiteren Voraussetzungen) direkt zum entsprechenden Vorsteuerabzug (BGE 131 II 185 E. 5; Urteile des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 497 ff. E. 3.3, 4.2, vom 31. Mai 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 732 E. 5a; Entscheide der SRK vom 3. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.127 E. 3a/aa). Der mehrwertsteuerlichen Rechnung wird gar die Bedeutung eines "Checks auf den Bund" beigemessen. Die steuerpflichtigen Leistungsempfänger könnten darauf vertrauen und die darin ausgewiesene Mehrwertsteuer ohne eingehende Prüfung als Vorsteuer abziehen (Sandra Knopp Pisi, Das Selbstveranlagungsprinzip bei der Mehrwertsteuer – insbesondere die Bedeutung der Abrechnung mit oder ohne Vorbehalt, in: ASA 74 S. 396; vgl. BGE 131 II 185 E. 3.4; vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 3 mit weiteren Hinweisen).

Aufgrund der im Mehrwertsteuerrecht der Rechnung zukommenden Bedeutung hat sich in konstanter Rechtsprechung folgender Grundsatz entwickelt: "Fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer" (BGE 131 II 185 E. 5; Entscheid der SRK vom 11. September 2006, veröffentlicht in VPB 70.102 E. 2a, 4a/aa, vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 499 f. E. 4.2 f.), welcher selbst dann Geltung beansprucht, wenn die Steuer fälschlicherweise fakturiert wurde und es sich bei den Leistungserbringern oder den Leistungsempfängern um nicht Steuerpflichtige handelt (BGE 131 II 185 E. 5, 8.1 f.; vgl. zum Ganzen und in Bestätigung dieses Grundsatzes statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1469/2006 vom 7. Mai 2008 E. 3, A-6245/2007 vom 13. Februar 2008 E. 3.3, A-1628/2006 vom 21. Dezember 2007 E. 3.2, je mit weiteren Hinweisen).

4.

4.1 Die Steuer wird grundsätzlich vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV). Für den Handel mit gebrauchten Fahrzeugen enthält Art. 26 Abs. 7 MWSTV eine Sonderregelung. Hat der Steuerpflichtige ein gebrauchtes Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen, so kann er für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern er auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durfte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat (Art. 26 Abs. 7 MWSTV). Mit dieser Bestimmung wird die so genannte Differenz- oder Margenbesteuerung geregelt (vgl. auch Art. 35 MWSTG). Bemessungsgrundlage für die Steuer auf dem Verkauf ist die Marge zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis. In Abweichung von Art. 29 MWSTV tritt hierbei der Abzug des Ankaufspreises, der sog. Vorumsatzabzug, an die Stelle des Vorsteuerabzugs. Dadurch wird der Steuerpflichtige im Ergebnis so gestellt, als hätte er auf der Eingangsleistung die Vorsteuer abziehen können (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 2.2). Insbesondere für Fälle, wo kein Vorsteuerabzug möglich ist (z.B. beim Erwerb von einem Nicht-Steuerpflichtigen), erweist sich die Differenzbesteuerung für die Beteiligten im Allgemeinen günstiger, als wenn die Mehrwertsteuer, mit Recht auf Vorsteuerabzug, auf dem vollen Verkaufspreis berechnet wird, zumal sich bei voller Überwälzung der Steuer auch ein höherer Verkaufspreis ergeben würde (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.416/1999 vom 22. Februar 2001 E. 4a). Der Steuerpflichtige kann aber nach seiner Wahl auch die Regelbesteuerung anwenden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 3.1 mit Hinweis).

4.2 Die Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 7 MWSTV ist von der Rechtsprechung bereits mehrfach bestätigt worden (vgl. etwa Urteile des Bundesgerichts 2A.25/2005 vom 17. Januar 2006 E. 3.1, vom 22. Februar 2001, veröffentlicht in Revue de Droit Administratif et de Droit fiscal [RDAF] 2001 II 117 E. 4b; Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, publiziert in MWST-Journal 4/99, S. 154 f. E. 3c). Die Margenbesteuerung wurde aus Gründen der Neutralität der Steuer in der Mehrwertsteuerverordnung eingeführt. Es sollen die Wettbewerbsnachteile ausgeglichen werden, die der gewerbsmässige Handel mit Gebrauchtgegenständen gegenüber dem privaten Handel hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 3.1 mit Hinweisen).

4.3 Gemäss Art. 26 Abs. 7 MWSTV kann die Margenbesteuerung nur angewendet werden, wenn die Waren zum Zweck des Wiederverkaufs bezogen worden sind. Damit es bei der Differenzbesteuerung zu keiner ungerechtfertigten Steuerrückerstattung kommt, darf der Verkäufer gegenüber dem Käufer keine Steuer ausweisen. Deshalb bestimmt Art. 28 Abs. 4 MWSTV, dass der Steuerpflichtige, wenn er die Steuer auf dem Verkauf gebrauchter Motorfahrzeuge nach Art. 26 Abs. 7 MWSTV berechnet, weder in Preisanschriften, Preislisten oder sonstigen Angeboten noch in Rechnungen auf die Steuer hinweisen darf. Das gilt namentlich für Rechnungsstellungen (vgl. zur Bedeutung der Rechnung: oben E. 3.4, 1. Absatz). Laut Bundesgericht ist in Art. 28 Abs. 4 MWSTV nicht eine blosse Ordnungsvorschrift, sondern die notwendige Ergänzung zur eingangs erwähnten Voraussetzung für die Differenzbesteuerung in Art. 26 Abs. 7 MWSTV zu sehen, zumal Art. 28 Abs. 4 MWSTV bei den nach der Differenzmethode abgerechneten Geschäften einen Vorsteuerabzug wirksam verhindern will (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.416/1999 vom 22. Februar 2001 E. 6). Mit anderen Worten ausgedrückt, bildet Art. 28 Abs. 4 MWSTV grundsätzlich Gültigkeitsvorschrift für die Anwendung der Differenzbesteuerung (Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2000 vom 31. Mai 2002 E. 2).

4.4 Hat der Wiederverkäufer Art. 28 Abs. 4 MWSTV nicht befolgt und namentlich in der Kundenrechnung einen Hinweis auf die Mehrwertsteuer angebracht, so ist die Differenzbesteuerung ausgeschlossen und es greift die Regelbesteuerung ein. Das gilt jedenfalls im Zusammenhang mit Kundenrechnungen, auf welchen die Mehrwertsteuer erwähnt wird. Rechnungen mit dem Hinweis auf die Mehrwertsteuer oder mit separatem Ausweis der Mehrwertsteuer, sofern sie von einem Steuerpflichtigen ausgestellt wurden, berechtigen den Empfänger – wie erwähnt (oben E. 3.4, 1. Absatz) – zum Abzug der Vorsteuer. Weil diese im vorerwähnten Sinne mehrwertsteuerliche Urkunden darstellen, kann die Differenzbesteuerung nicht mehr gestattet werden, wenn dem Empfänger eine solche Rechnung ausgestellt wird. Dieser strenge Formalismus rechtfertigt sich insbesondere, um Fehlern bei der Steuerabrechnung vorzubeugen (Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2000 vom 31. Mai 2002 E. 2)

4.5 Nach neuem Verordnungsrecht ist nun ein gleichzeitiger Hinweis auf die MWST und die Margenbesteuerung nicht mehr unbedingt schädlich. Gemäss Art. 14 Abs. 2 Satz 2 MWSTGV (nur Satz 2 ist neu) wird die Margenbesteuerung trotzdem zugelassen, wenn erkennbar ist

oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass für den Bund kein Steuerausfall aufgrund dieses Mangels entstanden ist. Dieser Nachweis ist grundsätzlich von der steuerpflichtigen Person in schriftlicher Form zu erbringen, indem sie sich bspw. von ihren Abnehmern schriftlich bestätigen lässt, dass diese keine Vorsteuern geltend gemacht haben bzw. machen werden. Von einem Nachweis der steuerpflichtigen Person kann nur dann abgesehen werden, wenn ohne weiteres erkennbar ist, dass kein Steuerausfall entstanden ist (Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 zur Behandlung von Formmängeln [bei der Margenbesteuerung], S. 14).

Laut besagter Praxismitteilung der ESTV führt auch der blosse Vermerk "inkl. MWST", d.h. ohne Angabe des Steuersatzes, nicht zum Ausschluss der Margenbesteuerung. Bei einem solchen Hinweis in der Rechnung sei bloss die Marge zu versteuern, unabhängig davon, ob der Abnehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, oder nicht (Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006, a.a.O., S. 14).

4.6 Art. 14 Abs. 2 Satz 2 MWSTGV ist wie Art. 15a und 45a MWSTGV am 1. Juli 2006 in Kraft getreten und soll gleichermassen dem Formalismus in der Mehrwertsteuer entgegenwirken (siehe Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006, S. 14). Das Bundesverwaltungsgericht hat die Rückwirkung dieser neuen "Pragmatismusbestimmungen" auf (zum Zeitpunkt ihrer Inkraftsetzung) bereits hängige Fälle (selbst unter dem Geltungsbereich der MWSTV) in grundsätzlicher Weise bejaht (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 4.3.1, A-1466/2006 vom 10. September 2007 E. 4.6 mit Hinweis auf BGE 133 II 153 E. 6.1; BVGE 2007/25 E. 4.1 und 4.2 mit weiteren Hinweisen). Für den Anwendungsbereich der Margenbesteuerung bildet Art. 14 Abs. 2 MWSTGV in Bezug auf Art. 45a MWSTGV lex specialis (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1483/2006 vom 16. Oktober 2007 E. 4.3.4.1, A-1466/2006 vom 10. September 2007 E. 4.5 in fine mit Hinweis auf BGE 133 II 153 E. 6.1).

5.

Im vorliegenden Fall hat die ESTV eine Schätzung der ihrer Ansicht nach zu Unrecht "nicht verbuchte(n) und nicht deklarierte(n) Autoverkäufe" der Beschwerdeführerin vorgenommen. Dies aufgrund ihrer Feststellung anlässlich der Kontrolle, dass die Beschwerdeführerin einzelne Autoverkäufe zu Unrecht als Vermittlungsgeschäfte behan-

delt habe, da sie gegenüber den Kunden in eigenem Namen aufgetreten sei. Solche zu Unrecht nicht verbuchte und nicht deklarierte Umsätze schätzte die ESTV (ausgehend von einem Geschäftsfall im Jahre 1995 über Fr. 96'800.--) auf Fr. 100'000.-- pro Jahr, wobei sie ihre Schätzung auf sämtliche kontrollierte Steuerperioden (1.1.1995 bis 30.9.1998) umlegte, woraus ein geschuldeter Steuerbetrag von (insgesamt) Fr. 22'887.30 resultierte. Der schätzungshalber ermittelte Umsatz stützt sich auf folgende zwei Geschäftsfälle ab:

– Fall "I._____ Treuhand AG" mit Verkaufs- und Rechnungsdatum im Juli 1995 (act. 5)

– Fall "J._____ Sportsystems Ltd." mit Verkaufs- und Rechnungsdatum im Mai 1997 (act. 8)

5.1 In Bezug auf den vorerwähnten kalkulatorisch ermittelten Steuerbetrag ist die Beschwerdeführerin der Ansicht, "dass die für die Anerkennung der direkten Stellvertretung von der ESTV verlangten rigorosen Formvorschriften gegen den Geist des Pragmatismusartikels von Art. 45a MWSTGV verstossen" würden. Im Übrigen seien die Fahrzeuge differenzbesteuert worden, wobei die Käufer keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht hätten. Ferner hätte sie den (von der ESTV) geschätzten Jahresumsatz nach sog. pflichtgemässem Ermessen (zwar) zur Kenntnis genommen, aber nie anerkannt. Zudem würde sie die Höhe – nur schon aufgrund der zwei (hievor) zitierten Fälle – als überrissen taxieren, zumal es sich insbesondere nicht um neue, sondern gebrauchte Fahrzeuge gehandelt habe. Schliesslich hätte sie während den Jahren 1996, 1997 und 1998 "keine Geschäfte der vorliegenden Art" getätigt.

5.2 Aus den Akten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin die Umsätze für die beiden vorerwähnten Geschäftsfälle (der ESTV gegenüber) weder differenz- noch regulär besteuert hat. Demzufolge stellt sich bezüglich dieser Fälle einzig die Frage, ob die ESTV der Beschwerdeführerin die Anwendung der direkten Stellvertretung zu Recht versagt hat oder aus anderweitigen Gründen davon ausgehen durfte, dass die Beschwerdeführerin die fraglichen Umsätze zu Unrecht nicht deklariert habe. Nur wenn dies der Fall ist, war die ESTV (grundsätzlich) berechtigt, den Jahresumsatz für die nicht deklarierten Geschäftsfälle nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen.

5.2.1 Die ESTV hat an sich richtig festgestellt, dass die beiden Rechnungen auf Firmenpapier der Beschwerdeführerin ausgestellt wurden. Hingegen beinhaltet nur die Rechnung vom 11. Juli 1995 im Fall "I._____ Treuhand AG" (act. 5) – unter Angabe der MWST Nr. (233865) der Beschwerdeführerin – unmissverständlich den Hinweis, dass sich der Verkaufspreis von Fr. 96'800.-- inkl. 6,5% Mehrwertsteuer verstehe. Mit einem derartigen Hinweis greift aber (bereits) der Grundsatz "fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer" und zwar selbst dann, wenn es sich beim Leistungsempfänger um einen nicht Steuerpflichtigen handelt (vgl. oben E. 3.4, 2. Absatz). Demnach verliert die Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Stellvertretung namentlich für diesen Geschäftsfall insofern an Bedeutung, als die rechnungstellende Beschwerdeführerin die MWST auf der Rechnung betragsmässig auswies, was den Leistungsempfänger (grundsätzlich) direkt zum entsprechenden Vorsteuerabzug berechtigte. Die diesbezügliche Rüge erweist sich schon deshalb als unbegründet.

Es bleibt somit (insbesondere) für den Fall "J._____ Sportsystems Ltd." zu prüfen, ob die ESTV zu Recht von einer indirekten Stellvertretung ausgegangen ist.

5.2.2 Damit von einer direkten Stellvertretung ausgegangen werden kann, ist wie erwähnt vorausgesetzt, dass der Vertreter ausdrücklich im Namen und auf Rechnung des Vertretenen handelt (vgl. oben E. 3.2.1). Da auf der entsprechenden Rechnung vom 23. Mai 1997 im Fall "J._____ Sportsystems Ltd." (act. 8) jeglicher Hinweis auf ein Vertretungsverhältnis fehlt, mithin nicht erstellt ist, dass die Beschwerdeführerin ausdrücklich im Namen und auf Rechnung eines Vertretenen aufgetreten sei, könnte höchstens eine indirekte Stellvertretung im Sinn von Art. 10 Abs. 2 MWSTV in Frage stehen. Der für diesen Geschäftsfall von der Beschwerdeführerin abgerechnete mehrwertsteuerpflichtige Umsatz im Betrag von Fr. 59'000.-- ("Restkaufpreis") stellt damit bei ihr selbst einen steuerbaren Umsatz dar (vgl. oben E. 3.2.1). Dies würde im Übrigen auch für die Rechnung im Fall "I._____ Treuhand AG" gelten, woran der Umstand nichts ändert, dass dort der Verkauf des fraglichen Personenwagens bzw. die Rechnungstellung ausdrücklich "im Auftrag" einer Privatperson erfolgte. Denn durch den blossen Hinweis "im Auftrag" einer Privatperson ist noch nichts über deren Verhältnis zur Beschwerdeführerin gesagt und ergibt sich insbesondere auch nicht, dass Letztere als

direkte Stellvertreterin handelte. Vielmehr kann mit einem Auftrag auch ein indirektes Vertretungsverhältnis (d.h. ein Handel im eigenen Namen aber auf fremde Rechnung, wie dies bspw. bei einem Kommissionsgeschäft zum Tragen kommt) begründet werden. Nachdem vorliegend nicht erstellt ist, dass die Beschwerdeführerin ausdrücklich im Namen des Vertretenen Rechnung gestellt hat, steht auch die Anwendbarkeit von Art. 45a MWSTGV, welcher sich wie erwähnt nur auf Formmängel bezieht, ausser Frage (oben E. 3.3, 2. Absatz). Damit hat die Vorinstanz (grundsätzlich in beiden vorgenannten Geschäftsfällen) zu Recht auf ein indirektes Stellvertretungsverhältnis im Sinn von Art. 10 Abs. 2 MWSTV geschlossen.

5.3 Da die Beschwerdeführerin die mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze für die beiden vorgenannten Geschäftsfälle, welche – wie sich vorstehend gezeigt hat – ihr selbst zuzuschreiben sind (E. 5.2.1 und 5.2.2), unwidersprochenerweise nicht als solche verbucht bzw. deklariert hat, steht fest, dass die ESTV grundsätzlich zu Recht eine Ermessenskalkulation vorgenommen hat (vgl. oben E. 2.3). Es bleibt lediglich zu untersuchen – zumal sich wie erwähnt das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung der zulässigerweise erfolgten Schätzung eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (oben E. 2.1) –, ob die ESTV gleichermassen berechtigt war, ausgehend vom steuerbaren Umsatz im Fall "I._____ Treuhand AG" im Jahr 1995 (Basisperiode) den geschätzten Jahresumsatz von Fr. 100'000.-- auf die gesamte kontrollierte Periode umzulegen.

Dies muss vorliegend verneint werden. Denn für die Umlage der Basisperiode auf die gesamte Kontrollperiode war die ESTV – wie bereits dargelegt – zwar nicht verpflichtet, in den anderen Zeitabschnitten Erhebungen mit dem gleichen Aufwand zu betreiben. Jedoch hätte sie (zumindest) einzelfallweise belegen müssen, dass die Beschwerdeführerin auch in den anderen Geschäftsjahren der kontrollierten Perioden Fahrzeugverkäufe buchhalterisch nicht ausgewiesen hat. Dies ist der ESTV allerdings nur für das Geschäftsjahr 1997 (Fall "J._____ Sportsystems Ltd.") gelungen (vgl. oben E. 5.2.2). Immerhin bestehen damit nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts gewichtige Anhaltspunkte dafür, dass im Geschäftsjahr 1997 dieselben oder ähnliche Verhältnisse vorgeherrscht haben, wie in der Basiszeitspanne, zumal die Beschwerdeführerin diesbezüglich nicht in der Lage ist, das Gegenteil zu beweisen (vgl. oben E. 2.4, 3. Absatz; zum Ganzen auch: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

A-1531/2006 vom 10. Januar 2008 E. 3.4.1, 3. Absatz). Derartige Anhaltspunkte liegen für die Geschäftsjahre 1996 und 1998 mangels nachgewiesener Einzelfälle hingegen nicht vor. Aus diesem Grund rechtfertigt sich die durch die ESTV vorgenommene Schätzung mittels Umlage auf die Geschäftsjahre 1996 (12 Monate) und 1998 (9 Monate) nicht, weshalb sich die Beschwerde im entsprechenden Umfang als begründet erweist und für den im Ergebnis zu Unrecht geforderten Betrag von Fr. 10'680.75 (entspricht dem Steuerbetrag für den geschätzten Jahresumsatz für 21 Monate [= Fr. 175'000.-- inkl. 6,5% MWST]) teilweise gutzuheissen ist.

6.

Was den von der ESTV unter dem Titel "Korrektur Differenzbesteuerung" nachgeforderten Steuerbetrag (im hier noch streitigen Umfang) anbelangt, habe die Beschwerdeführerin – so die ESTV – in den Verkaufsbelegen gegenüber deren Kunden die Mehrwertsteuer (MWST) offen ausgewiesen, weshalb die Steuer im Umfang des Normalsatzes auf den Autokäufer überwälzt zu gelten habe. Es stellt sich somit die Frage, ob die ESTV die Anwendung der Margenbesteuerung für die betreffenden (verbleibenden) Geschäftsfälle zu Recht verweigert hat.

6.1

6.1.1 Für nachfolgend aufgelistete Geschäftsfälle steht fest, dass die Beschwerdeführerin – entgegen ihrer (teilweise) anderslautenden Behauptung – auf den von der ESTV beanstandeten Rechnungen tatsächlich einen (prozentualen) MWST-Vermerk angebracht hat, ohne dabei auf die Margenbesteuerung hinzuweisen. Damit aber fehlt es bereits an der Gültigkeitsvoraussetzung für die Anwendung der Differenzbesteuerung (vgl. oben E. 4.3) und die entsprechenden Rügen erweisen sich ohne weiteres als nicht stichhaltig.

- Fall "Y._____ Leasing/A._____" mit Rechnungsdatum vom 13. April 1995 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 1 von 8)

- Fall "K._____, ..." mit Rechnungsdatum vom 27. Februar 1996 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 3 von 8)

- Fall "L._____, ..." mit Rechnungsdatum vom 22. März 1996 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 3b von 8)

- Fall "M._____, ..." mit Rechnungsdatum vom 28. August 1996 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 4 von 8)

6.1.2 Der Beschwerdeführerin kann insbesondere nicht gefolgt werden, wenn sie dafür hält, dass trotz MWST-Vermerk auf den ausgestellten Rechnungen die Rechnungsempfänger keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hätten. Denn zum einen ist dies bei einem steuerpflichtigen Käufer ohnehin nicht ohne weiteres erstellt bzw. eher unwahrscheinlich. Zum anderen ist nicht gänzlich ausgeschlossen, dass ein vermeintlich "privater Käufer" aufgrund einer gewerblichen Tätigkeit (wovon der Verkäufer nichts zu wissen braucht) letztlich doch steuerpflichtig im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ist. In einem solchen Fall wäre der Leistungsempfänger grundsätzlich berechtigt, gestützt auf die ausgestellte Rechnung (mit MWST-Vermerk) der ESTV gegenüber entsprechende Vorsteuern geltend zu machen. Um auch diesem Restrisiko vorzubeugen und namentlich der Rechtssicherheit wegen, durfte die Beschwerdeführerin – um allenfalls sogar noch nachträglich die Margenbesteuerung anzuwenden – insbesondere in ihren Rechnungen keinen Hinweis auf die Steuer machen. Weil sie dies aber getan hat, was sich wie erwähnt aus den vorstehend aufgelisteten Kundenrechnungen ergibt, hat die ESTV der Beschwerdeführerin in diesen Fällen die Anwendung der Margenbesteuerung zu Recht verweigert (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 6.1.1).

6.2

6.2.1 Auf den entsprechenden Rechnungen für die hienach aufgelisteten Geschäftsfälle hat die Beschwerdeführerin neben dem betragsmässigen Vermerk der MWST auch (d.h. gleichzeitig) auf die Differenzbesteuerung hingewiesen. Auch für diese Fälle gilt es zu untersuchen, ob die ESTV berechtigt war, der Beschwerdeführerin die Margenbesteuerung zu verwehren.

- Fall "Y._____ Leasing AG[/N._____]" mit Rechnungsdatum vom 23. April 1998 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 6 von 8)

- Fall "O._____ GmbH" mit Rechnungsdatum vom 7. Mai 1998 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 6b von 8)

6.2.2 Wie erwähnt führen widersprüchliche Angaben bezüglich Margen- und Regelbesteuerung auf Verkaufsrechnungen (Hinweis auf die Margenbesteuerung und Ausweis der MWST) inskünftig nicht mehr zwingend zu einer Aberkennung der Margenbesteuerung. Voraussetzung ist indessen, dass dem Bund kein Steuerausfall entsteht (vgl.

oben E. 4.5 sowie Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006, a.a.O., S. 14).

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die ESTV ihre Nachbelastungen in Bezug auf Geschäftsfälle, in welchen die entsprechenden Abnehmer ihrer Ansicht nach nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, nachträglich korrigiert hat (vgl. oben E. 1.4, 2. Absatz). Was hingegen die vorstehend aufgelisteten Fälle anbelangt, ist weder erkennbar noch hat die Beschwerdeführerin nachzuweisen versucht, dass trotz des von der ESTV festgestellten Mangels (d.h. der widersprüchlichen Angaben in den entsprechenden Rechnungen für die hier beurteilten Fälle) für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Die durch die ESTV verweigerte Anwendung der Margenbesteuerung erfolgte somit auch für diese Fälle rechtens. Von überspitztem Formalismus kann mithin – auch unter Berücksichtigung der neuen Pragmatismusbestimmung in Art. 14 Abs. 2 Satz 2 MWSTGV sowie der erwähnten Praxismitteilung – keine Rede sein, weshalb sich die diesbezüglichen, von der Beschwerdeführerin erhobenen Rügen (ebenfalls) als unbegründet erweisen.

6.2.3 Nichts anderes ergibt sich für folgenden Fall:

– Fall "P._____, ..." mit Rechnungsdatum vom 15. Dezember 1995 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 2 von 8)

Auch hier hat die Beschwerdeführerin auf der erwähnten Rechnung die MWST (prozentual) vermerkt. Trotz des handschriftlichen Hinweises auf der Rechnung, dass "lediglich der Differenzbetrag zwischen EK-Preis Fr. 33'202.-- und Nettoerlös Fr. 34'062.25 d.h. Fr. 860'25 (...)" zu versteuern sei, ist nicht erstellt, dass die Beschwerdeführerin ihrer Kundin gegenüber die Rechnung ausdrücklich "differenzbesteuert" ausgestellt hat. Abgesehen davon wäre auch unter Annahme, dass es sich dabei um einen in sich widersprüchlichen Beleg handelt, der Nachweis des fehlenden Steuerausfalls für den Bund gleichermassen nicht erbracht bzw. nicht angestrengt worden.

6.3

6.3.1 Im angefochtenen Entscheid hat die ESTV schliesslich anhand eines Schemas "einzelfallbezogen" dargestellt, in welchen massgeblichen Verkaufsdokumenten die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer "offen ausgewiesen" habe und dabei u.a. den folgenden Geschäftsfall aufgelistet:

– Fall "Garage Z._____ AG" mit Rechnungsdatum vom 27. März 1997 (Beschwerdebeilage Liste 2/Seite 5 von 8)

6.3.2 Zu diesem Fall gilt es zunächst zu bemerken, dass sich in den Akten – entgegen der Behauptung der ESTV – kein von der Beschwerdeführerin "abgegebener Kaufvertrag" finden lässt, in dem die MWST "offen ausgewiesen" worden wäre. Das (diesbezüglich) einzige sich in den Akten befindliche "Verkaufsdokument" ist eine Rechnung vom 27. März 1997, wobei es festzuhalten gilt, dass diese der Käuferin gegenüber ausdrücklich "differenzbesteuert" ausgestellt wurde. Damit ist gleichsam gesagt bzw. steht fest, dass die Beschwerdeführerin für diesen Geschäftsfall die MWST in der Verkaufsrechnung offensichtlich nicht ausgewiesen hat. Angesichts der eingangs wiedergegebenen (eindeutigen) Formulierung der ESTV, inwiefern das besagten "Verkaufsdokument" mangelhaft sei (E. 6.3.1), hatte die Beschwerdeführerin keinen Anlass, im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens allfällige weitere Beweismittel ins Recht zu legen, die sie zur Abrechnung mittels Differenzbesteuerung berechtigen. Auf den lediglich dem angefochtenen Entscheid zu entnehmenden Grund, weshalb die Differenzbesteuerung für diesen Fall nicht in Frage komme, hat sich die ESTV behaften zu lassen. Deshalb ist die Beschwerde (auch) in diesem Umfang, d.h. für Fr. 427.25 (entspricht dem Steuerbetrag für den Verkaufspreis von Fr. 7'000.-- [inkl. 6,5% MWST]) teilweise gutzuheissen.

6.4 Zusammenfassend berechtigt – abgesehen von denjenigen Fällen, welche die ESTV nachträglich akzeptiert hat (oben E. 1.4, 2. Absatz) – einzig der (Rechnungs-)Beleg für den zuletzt behandelten Geschäftsfall ("Garage Z._____ AG") die Beschwerdeführerin zur differenzbesteuerten Behandlung des entsprechenden Umsatzes. Für die übrigen, von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegten Belege trifft dies wie dargelegt aus folgenden Gründen nicht zu: Zum einen hat die Beschwerdeführerin in vier Belegen betragsmässig (d.h. unter Angabe des anwendbaren Steuersatzes) auf die MWST hingewiesen, was die Anwendung der Margenbesteuerung von vornherein ausschliesst (E. 6.1.1); zum andern hat sie bei zwei (noch streitigen) sog. widersprüchlichen Rechnungen (d.h. solchen mit Hinweis sowohl auf den Steuersatz als auch auf die Differenzbesteuerung) im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens den Nachweis nicht erbracht (bzw. nicht einmal zu erbringen versucht), dass dem Bund dadurch kein Steuerausfall entstanden ist (E. 6.2.2). Gleiches gilt

(grundsätzlich) für einen weiteren Fall, wobei zudem nicht erstellt ist, dass die Beschwerdeführerin ihrer Kundin gegenüber die Rechnung ausdrücklich "differenzbesteuert" ausgestellt hat (E. 6.2.3). Aus diesen Gründen hat die ESTV für die diesbezüglich noch streitigen Fälle – mit Ausnahme des besagten Falls "Garage Z._____ AG", der zu einer teilweisen Gutheissung führt (E. 6.3.2) – die Regelbesteuerung zu Recht angewendet. In diesem Umfang erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Was die Verzugszinse anbelangt, kann das Bundesverwaltungsgericht dem Begehren der Beschwerdeführerin nach einer "angemessenen Minderung einer allfälligen Zinsbelastung" (grundsätzlich) nicht entsprechen. Der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag ist innerhalb 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu bezahlen und vom 61. Tag an sind gemäss Art. 38 Abs. 2 MWSTV ohne Mahnung Verzugszinse zu bezahlen. In diesem Sinn ist der Verzugszins immer verschuldensunabhängig (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 38). Er ist nach der von der SRK begründeten und vom Bundesverwaltungsgericht weiter geführten Rechtsprechung u.a. auch dann geschuldet, wenn die Mehrwertsteuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63.26 E. 3d und 4b mit weiteren Hinweisen; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1601; vgl. ausführlich zum Verzugszins: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.8). Um allfällige Verzugszinse zu vermeiden, wäre es der Beschwerdeführerin offen gestanden, die von der ESTV geltend gemachte Mehrwertsteuerforderung rechtzeitig unter (ausdrücklichem) Vorbehalt zu begleichen. Immerhin schuldet die Beschwerdeführerin der ESTV im Umfang ihres teilweisen Obsiegens keinen Verzugszins.

8.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im besagten Umfang als gegenstandslos zu betrachten (E. 1.4), im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen (E. 5.3, 6.3.2), im Übrigen jedoch abzuweisen. Ziffer 3 des angefochtenen Entscheids betreffend geschuldeter Mehrwertsteuer ist auf Fr. 41'700.65 (Fr. 59'462.65 + 8'409.-- = 67'871.65 ./. [15'063.-- + 10'680.75 + 427.25]) zu reduzieren.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'100.-- auferlegt und in diesem Teilbetrag mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Differenz von Fr. 900.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zu erstatten. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Eine (wenn auch nur reduzierte) Parteientschädigung ist deshalb nicht zuzusprechen, weil die Beschwerdeführerin zum einen keine solche verlangt hat und zum anderen im vorliegenden Beschwerdeverfahren ohnehin nicht durch einen Anwalt oder einen anderen berufsmässigen Vertreter vertreten ist (Art. 8 und 9 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen. Ziffer 3 des Einspracheentscheids vom 22. Juni 2005 betreffend geschuldeter Mehrwertsteuer wird auf Fr. 41'700.65 reduziert.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'100.-- auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils im Umfang von Fr. 900.-- zurückerstattet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung ist auf die nächste Seite zu verweisen.

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Thomas Stadelmann Keita Mutombo

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: