Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-3358/2008
{T 0/2}

Urteil vom 27. April 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Pascal Mollard,
Richterin Marianne Ryter Sauvant,
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

Parteien

X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST; Margenbesteuerung (1/2001 - 4/2005).

Sachverhalt:

A.
X._____ betreibt als Inhaber eines Zweirad-Fachgeschäfts den Handel mit neuen und gebrauchten Motorrädern, Mofas und Fahrrädern. Aufgrund dieser Tätigkeit ist er seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen; er rechnet nach vereinnahmten Entgelten ab. Am 21. und 22. Februar 2006 sowie am 4. April 2006 führte die ESTV bei X._____ (nachfolgend auch Steuerpflichtiger) eine Kontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob die Verwaltung mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 4. April 2006 für die Zeit vom 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2005 eine Steuernachforderung in Höhe von (gerundet) Fr. 74'893.--, zuzüglich Verzugszins. Diese umfasste u. a. nicht deklarierte Warenwerte bei Eintauschgeschäften sowie eine Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit Einkäufen von Occasionsfahrzeugen von Privaten. Am 21. April 2006 erstellte die ESTV ferner zu Gunsten des Steuerpflichtigen für nicht geltend gemachte Vorsteuern die Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... in Höhe von (gerundet) Fr. 3'541.--.

B.
Die ESTV entschied am 1. März 2007, sie fordere zu Recht für die Zeit vom 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2005 eine Mehrwertsteuer von Fr. 71'351.-- (recte: Fr. 71'352.--; Fr. 74'893.-- ./. Fr. 3'541.--), zuzüglich Verzugszins, nach. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, der Steuerpflichtige habe im Rahmen von Ankäufen von gebrauchten Fahrzeugen von Privatpersonen zu Unrecht die Vorsteuer geltend gemacht und beim Verkauf auf seinen Rechnungen die Steuer offen ausgewiesen, ohne Hinweis auf die Margenbesteuerung. Darüber hinaus habe der Steuerpflichtige bei Eintauschgeschäften lediglich die Differenz der eingetauschten Warenwerte verbucht und abgerechnet. Mit Eingabe vom 12. April 2007 erhob der Steuerpflichtige Einsprache und beantragte die Aufhebung des Entscheids bzw. die Reduktion der Steuernachforderung auf Fr. 1'759.40.

C.
Mit Einspracheentscheid vom 21. April 2008 hielt die ESTV fest, der Entscheid vom 1. März 2007 sei im Betrag von Fr. 2'813.50, zuzüglich Verzugszins, in Rechtskraft erwachsen, und wies die Einsprache des Steuerpflichtigen im Übrigen ab. Zur Begründung hielt die Verwaltung

im Wesentlichen dafür, sie habe den zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzug betreffend die Occasionsfahrzeuge zurückbelastet, weshalb die erste Voraussetzung für die Anwendung der Margenbesteuerung – kein Vorsteuerabzug – gegeben sei. Allerdings habe der Steuerpflichtige in seinen Rechnungen auf die Mehrwertsteuer hingewiesen, weshalb die Anwendung der Margenbesteuerung vorliegend nicht möglich sei. Nichts am Ergebnis ändern würden die per 1. Juli 2006 in Kraft getretenen Ergänzungen bzw. Präzisierungen in der Mehrwertsteuerverordnung. Ferner habe der Steuerpflichtige bei Eintauschgeschäften anstelle des gesamten Verkaufspreises lediglich den Aufpreis, nicht aber den jeweiligen Eintauschwert deklariert.

D.
Dagegen erhebt X._____ (nachfolgend Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 21. Mai 2008 (Postaufgabe: 22. Mai 2008) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde und beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids bzw. die Reduktion der Steuernachforderung auf Fr. 1'759.40. Zur Begründung macht er geltend, in nur drei Fällen sei der Verkauf an Firmenkunden erfolgt; dem Bund seien also höchstens bei diesen Geschäften Steuerausfälle entstanden. In ihrer Vernehmlassung vom 7. August 2008 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben an das Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Einspracheentscheide der ESTV können gemäss Art. 31. i. V. m. Art. 33 Bst. d des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Der Beschwerdeführer ist durch den angefochtenen Entscheid beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die frist- und grundsätzlich formgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 50 sowie 52 VwVG; vgl. auch E. 2 hienach).

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren untersteht in materieller Hinsicht deshalb dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der zugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

Demgegenüber ist – unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen – das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen im vorliegenden Fall etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie das Selbstveranlagungsprinzip etc. dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 71 oder 86 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen.

2.

Im vorliegenden Verfahren beantragt der Beschwerdeführer die Aufhebung des Einspracheentscheids bzw. die Reduktion der Steuerforderung auf Fr. 1'759.40, da er in drei Fällen von Occasionsverkäufen (bzw. den vorangehenden Einkäufen von Occasionsfahrzeugen) die Aufrechnung der Vorsteuer anerkenne. Die gesamte Steuernachforderung (ohne Anrechnung der GS im Umfang von 3'541.--) beläuft sich auf Fr. 74'893.20 und enthält fünf Positionen. Die Nachforderung betreffend nicht deklarierte Eintauschwerte beträgt Fr. 37'167.40, diejenige für nicht berechtigte Vorsteuern auf Occasionseinkäufen von Privaten Fr. 34'912.30; die restlichen drei Positionen machen eine Summe von Fr. 2'813.50 aus.

Gemäss den unwidersprochen gebliebenen Darstellungen der ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid hat der Beschwerdeführer anlässlich der Kontrolle sowie in einem späteren Telefongespräch vom 16. Mai 2006 erklärt, mit Ziff. 1 (Eintauschgeschäfte: nicht deklarierte Eintauschwerte) sowie Ziff. 2a (Vorsteuerberichtigung: nicht berechtigte Vorsteueranrechnung auf Occasionseinkäufen von Privaten) der EA nicht einverstanden zu sein. Würde das Bundesverwaltungsgericht im Falle einer Gutheissung dem Antrag des Beschwerdeführers folgen und die Steuerforderung auf Fr. 1'759.40 reduzieren, würden die drei Positionen im Umfang von Fr. 2'813.50 hinfällig werden, obschon sie – wie erwähnt – im Verfahren vor der ESTV nie bestritten worden sind. Auch in der Beschwerde werden die genannten Positionen mit keinem Wort erwähnt. Insoweit kann der Beschwerdeantrag demzufolge von Vornherein nur so verstanden werden, dass hinsichtlich der Nachforderung im Umfang von Fr. 2'813.50 gar kein Beschwerdewillen gegeben ist.

Des Weitern ist darauf hinzuweisen, dass sich der Beschwerdeführer ebenso wenig zur Nachforderung der Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit den nicht deklarierten Warenwerten bei Eintauschgeschäften äussert; er setzt sich einzig und allein mit der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Occasionsverkäufe auseinander. Nach dem Vorgesagten stellt sich demnach auch betreffend die Eintauschgeschäfte die Frage, inwieweit diese tatsächlich (noch) Streitgegenstand bilden oder ob der Beschwerdeantrag – wie bereits betreffend die drei Positionen von Fr. 2'813.50 – ebenfalls nur so verstanden werden kann, dass in dieser Hinsicht gar keine Beschwerde erhoben wird. Der Beschwerdeführer hat bereits in seiner Einsprache die Reduktion der Steuerforderung auf Fr. 1'759.40 beantragt, ohne sich in seiner Begründung in irgendeiner Art und Weise auf die Nachforderung im Zusammenhang mit den Eintauschgeschäften zu beziehen. Die ESTV ist zu Gunsten des Beschwerdeführers davon ausgegangen, dass diese Position der EA im Einspracheverfahren implizit noch immer bestritten sei. Wie es sich genau damit verhält, muss an dieser Stelle nicht abschliessend geklärt werden. Massgeblich ist, dass der Beschwerdeführer sich auch in der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht noch immer nicht zur fraglichen Nachforderung äussert, obschon sich die ESTV im Einspracheentscheid wiederum mit der Problematik auseinandergesetzt und die Nachforderung bestätigt hat. Es ist demnach in einer Gesamtschau davon auszugehen, dass diese im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht mehr bestritten ist. Im Streit liegt folglich ein-

zig die Frage nach der Rechtmässigkeit der Vorsteuerberichtigung bei Occasionseinkäufen von Privaten. Im Übrigen könnte in materieller Hinsicht ohnehin auf die zutreffenden Erwägungen 1.2 und 3.2 im Einspracheentscheid verwiesen werden.

3.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u. a. die durch Steuerpflichtige im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Das Entgelt ist nicht nur Tatbestandsmerkmal der mehrwertsteuerlich relevanten Leistung, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage; d. h. die Steuer wird grundsätzlich vom Entgelt berechnet (Art. 33 Abs. 1 aMWSTG).

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

3.3

3.3.1 Für den Handel mit gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenständen enthält Art. 35 Abs. 1 aMWSTG eine Sonderregel: Hat die steuerpflichtige Person einen Gegenstand dieser Art für den Wiederverkauf bezogen, so kann sie für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern sie auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durfte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat. Mit dieser Bestimmung wird die sog. Differenz- oder Margenbesteuerung geregelt. Bemessungsgrundlage für die Steuer auf dem Verkauf ist die Marge zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis. In Abweichung von Art. 38 aMWSTG 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. noch zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [aMWSTV; AS 1994 1464]: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1560/2007 vom 20. Oktober 2009 E. 5.1, A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.3.1). Insbesondere für Fälle, in denen kein Vorsteuerabzug möglich ist – wie etwa 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. Urteile des Bundesgerichts 2A.156/2003 vom 1. September 2003 E. 2.2, 2A.416/1999 vom 22. Februar 2001 E. 4a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 3.1). Der Steuerpflichtige kann aber nach seiner Wahl auch die Regelbesteuerung anwenden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 2.1).

3.3.2 Die Margenbesteuerung kann nur angewendet werden, wenn die gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstände (wozu u.a. auch Motorfahrzeuge oder Fahrräder zählen) zum Zweck des Wiederverkaufs bezogen worden sind (Art. 35 Abs. 1 aMWSTG). Damit es bei der Differenzbesteuerung zu keiner ungerechtfertigten Steuerrückerstattung kommt, darf der Verkäufer gegenüber dem Käufer keine Steuer ausweisen. Deshalb bestimmt Art. 37 Abs. 4 aMWSTG, dass der Steuerpflichtige, wenn er die Steuer auf dem Wiederverkauf von Gegenständen nach Art. 35 aMWSTG berechnet, weder in Preisanschriften, Preislisten oder sonstigen Angeboten noch in Rechnungen auf die Steuer hinweisen darf (vgl. so im Wesentlichen bereits Art. 28 Abs. 4 aMWSTV). Das gilt namentlich für Rechnungsstellungen. Denn mit dem Steuerausweis in der Rechnung erklärt der Aussteller dem Empfänger, dass er die ausgewiesene Mehrwertsteuer der ESTV abgeliefert hat oder noch abliefern wird. Die Rechnung dient dem Empfänger überdies dazu, die bezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend zu machen (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1312; siehe auch Urteil des Bundesgerichts 2C_285/2008 vom 29. August 2008 E. 3.3 sowie BGE 131 II 185 E. 5 zum Grundsatz "fakturierte MWST gleich geschuldete MWST", der selbst dann gilt, wenn die Steuer fälschlicherweise fakturiert wurde oder es sich beim Leistungsempfänger nicht um einen Steuerpflichtigen handelt). In Anlehnung an

die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur betreffenden Bestimmung in der aMWSTV bildet (auch) Art. 37 Abs. 4 aMWSTG nicht eine blosse Ordnungsvorschrift, sondern die notwendige Ergänzung zu Art. 35 Abs. 1 aMWSTG und regelt mit diesem die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung. Art. 37 Abs. 4 aMWSTG will demnach (gleich wie bereits Art. 28 Abs. 4 aMWSTV) bei den nach der Differenzmethode abgerechneten Geschäften einen Vorsteuerabzug wirksam verhindern (vgl. noch zur aMWSTV: Urteil des Bundesgerichts 2A.416/1999 vom 22. Februar 2001 E. 6). Mit anderen Worten ausgedrückt, bildet Art. 37 Abs. 4 aMWSTG (gleichermassen) grundsätzlich Gültigkeitsvorschrift für die Anwendung der Differenzbesteuerung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2000 vom 31. Mai 2002 E. 2; ferner Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 2.2, A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 3.2).

3.3.3 Hat der Wiederverkäufer Art. 37 Abs. 4 aMWSTG nicht befolgt und namentlich in der Kundenrechnung einen Hinweis auf die Mehrwertsteuer angebracht, so ist die Differenzbesteuerung ausgeschlossen und greift die Regelbesteuerung. Dieser strenge Formalismus rechtfertigt sich insbesondere, um Fehlern bei der Steuerabrechnung vorzubeugen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2000 vom 31. Mai 2002 E. 2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 2.3, A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 3.2).

3.4

3.4.1 Nach revidiertem Verordnungsrecht zum aMWSTG ist nun ein gleichzeitiger Hinweis auf die Mehrwertsteuer und die Margenbesteuerung nicht mehr unbedingt schädlich: Gemäss Art. 14 Abs. 2 Satz 2 aMWSTGV, in der Fassung vom 24. Mai 2006, AS 2006 2353, wird die Margenbesteuerung bei Vorliegen eines Hinweises auf die Steuer und die Margenbesteuerung trotzdem zugelassen, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass für den Bund kein Steuerausfall aufgrund dieses Mangels entstanden ist. Nach Auffassung der ESTV ist dieser Nachweis grundsätzlich von der steuerpflichtigen Person in schriftlicher Form zu erbringen, indem sie sich beispielsweise von ihren Abnehmern schriftlich bestätigen lässt, dass diese keine Vorsteuern geltend gemacht haben bzw. machen werden. Von einem Nachweis der steuerpflichtigen Person könne nur dann abgesehen werden, wenn ohne Weiteres erkennbar sei, dass kein Steuerausfall entstanden sei (Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 zur Behandlung von Formmängeln, S. 14). Die genannte Verordnungsbe-

stimmung ist, soweit vorliegend von Interesse, durch die Rechtsprechung geschützt worden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 2.4.1, E. 3.2, A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 3.3.1, E. 4.1.1, A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.3.4.1, E. 5.1.2, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 4.5, E. 6.2.2, A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 3.5, E. 6.1.2).

3.4.2 Art. 14 Abs. 2 Satz 2 aMWSTGV ist wie Art. 15a und 45a aMWSTGV am 1. Juli 2006 in Kraft getreten und soll gleichermassen dem Formalismus in der Mehrwertsteuer entgegenwirken (sog. "Pragmatismusbestimmungen"; vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006, S. 14). Für den Anwendungsbereich der Margenbesteuerung bildet Art. 14 Abs. 2 MWSTGV in Bezug auf Art. 45a aMWSTGV lex specialis (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 3.3.2, A-1475 vom 20. November 2008 E. 4.6, A-1466/2006 vom 10. September 2007 E. 4.5 in fine mit Hinweis auf BGE 133 II 153 E. 6.1).

3.5 An der Anwendbarkeit von Art. 35 Abs. 1 i.V.m. Art. 37 Abs. 4 aMWSTG sowie Art. 14 Abs. 2 Satz 2 aMWSTGV vermögen Art. 113 Abs. 3 und Art. 81 MWSTG (wonach es insbesondere unzulässig ist, Nachweise ausschliesslich vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig zu machen) nichts zu ändern: Wie gesehen ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG restriktiv anwenden, bezieht sich einzig auf eigentliches Verfahrensrecht und darf nicht zur rückwirkenden Anwendung von materiellem Recht führen (vgl. E. 1.2 hievor). Bei der Bedingung, dass nicht auf die Steuer hingewiesen werden darf bzw. allenfalls nur, wenn auch ein Hinweis auf die Margenbesteuerung angebracht wird, handelt es sich um eine nach dem bisherigen Recht eigentliche, materielle (Gültigkeits-)Voraussetzung für die Margenbesteuerung (vgl. auch E. 3.3.2 hievor). Erst recht vermag Art. 81 MWSTG, der keine intertemporalrechtliche Regel enthält, an der Anwendbarkeit von altem Recht auf altrechtliche Sachverhalte etwas zu ändern (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010, E. 3.4.3).

3.6 Das aMWSTG stellt hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem es ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren überträgt (sog. Selbstveranlagungsprinzip; vgl. Art. 46 f. aMWSTG vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). So hat er selber zu bestimmen, ob er die Voraussetzungen

für die Steuerpflicht erfüllt (Art. 56 aMWSTG), und er ist für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und die Ablieferung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags verantwortlich (Art. 43 ff. aMWSTG; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2, 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 2.5, A-6150/2007 vom 26. Februar 2009 E. 2.4, GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, in mwst.com, a.a.O., Rz. 4 ff., 8 ff. zu Art. 56).

4.

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer von nicht mehrwertsteuerpflichtigen Privatpersonen diverse Occasionsfahrzeuge erworben und auf dem Einkaufspreis einen Vorsteuerabzug vorgenommen, ohne dass jene ihm ihrerseits die Mehrwertsteuer belastet hätten. Beim Weiterverkauf hat er auf seinen Rechnungen die Mehrwertsteuer mit dem Vermerk "inkl. 7,6%" offen auf dem vollen Verkaufspreis ausgewiesen.

4.1 Den Vorsteuerabzug kann der Beschwerdeführer grundsätzlich nur bezüglich der ihm selbst durch einen anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer beanspruchen (vgl. E. 3.2 hievor). Soweit er ihn auf den Occasionseinkäufen von Privatpersonen geltend gemacht hat, ist dies somit zu Unrecht erfolgt. Die ESTV hat den entsprechenden Betrag denn auch mit der fraglichen EA wieder zurückbelastet. Da insofern kein Vorsteuerabzug (mehr) vorliegt, fragt sich, ob dem Beschwerdeführer bei den fraglichen Weiterverkäufen allenfalls die Margenbesteuerung gestattet werden kann. Indem er jedoch die Mehrwertsteuer offen auf den Rechnungen ausgewiesen hat, verstösst er gegen Art. 37 Abs. 4 aMWSTG, welcher (ebenfalls) grundsätzlich Gültigkeitsvorschrift für die Anwendung der Margenbesteuerung bildet (vgl. E. 3.3.2 hievor). Es bleibt damit zu prüfen, ob die Differenzbesteuerung schliesslich gestützt auf Art. 14 Abs. 2 Satz 2 aMWSTGV doch noch zu gewähren ist.

4.2

4.2.1 Art. 14 Abs. 2 Satz 2 aMWSTGV erwähnt explizit den Hinweis sowohl auf die Steuer als auch die Margenbesteuerung. Die ESTV spricht in diesem Zusammenhang von *widersprüchlichen Angaben bezüglich Margen- und Regelbesteuerung* (vgl. S. 14 der genannten Praxismitteilung). Erst wenn solche widersprüchliche Angaben (Hinweis

sowohl auf die Steuer als auch auf die Margenbesteuerung) überhaupt vorlägen, statuiere Art. 14 Abs. 2 aMWSTGV in der Folge das zusätzliche Erfordernis, dass entweder erkennbar sein oder vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden müsse, dass dem Bund aufgrund bzw. trotz der widersprüchlichen Angaben kein Steuerausfall entstanden sei. Dies verkennt der Beschwerdeführer offenbar, wenn er dafür hält, es gehe lediglich um den Nachweis, dass dem Bund durch die nicht korrekte Fakturierung kein Steuerausfall entstanden sei. Nur wenn kumulativ auf die Steuer und die Margenbesteuerung hingewiesen wird, steht es dem Steuerpflichtigen überhaupt zu, nachträglich den Beweis des fehlenden Steuerausfalls zu führen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 3.2, A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 4.1.1, A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 5.1.2, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 6.2.2, A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 6.1.2).

4.2.2 Bei den fraglichen Rechnungen wurde unbestrittenermassen kein gleichzeitiger (und damit widersprüchlicher) Hinweis auf die Differenzbesteuerung vorgenommen. Art. 14 Abs. 2 Satz 2 aMWSTGV kann vorliegend deshalb nicht zur Anwendung gelangen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 3.2, A-1368/2006 vom 12. Dezember 2007 E. 6.1.2). Der Einwand, mit Ausnahme von drei Fällen habe es sich bei den Leistungsempfängern um Nicht-Steuerpflichtige gehandelt, weshalb mangels Vorsteuerabzugsmöglichkeit kein Steuerausfall entstanden sei, ist deshalb von Vornherein nicht zu hören. Auf die 12-seitige Aufstellung betreffend sämtliche in der massgeblichen Zeit verkauften Occasionsfahrzeuge sowie die beantragte Einholung von Zeugenaussagen oder Bestätigungen ist mithin nicht einzugehen. Im Übrigen wäre das Argument ohnehin nicht stichhaltig: Zum einen weiss ein Verkäufer in vielen Fällen nicht zum Voraus, ob der Gegenstand an einen Steuerpflichtigen oder eine Privatperson verkauft wird (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1285; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 6.1.2). Zum andern ist nicht ausgeschlossen, dass ein (vermeintlich) "privater Käufer" später doch steuerpflichtig wird und im Rahmen der Einlageentsteuerung gemäss Art. 42 aMWSTG die Vorsteuer nachträglich in Abzug bringen kann (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 5.1.2, A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 6.2 mit weiteren Hinweisen). Um auch diesem Restrisiko vorzubeugen und namentlich der Rechtssicherheit wegen, durfte der Beschwerdeführer

insbesondere in seinen Kundenrechnungen keinen Hinweis auf die Steuer machen. Weil er dies aber klarerweise getan hat, hat die ESTV dem Beschwerdeführer in den vorliegend bestrittenen Fällen die Anwendung der Margenbesteuerung zu Recht verweigert (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 3.2, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 6.1.2). Er muss sich auf der von ihm vorgenommenen Rechnungsstellung behaften lassen (vgl. E. 3.3.2 hievor).

4.3 Was der Beschwerdeführer darüber hinaus vorbringt, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern:

4.3.1 Er hält – unter Angabe eines Berechnungsbeispiels – dafür, seine Vorgehensweise habe in rechnerischer Hinsicht zum gleichen Ergebnis geführt, wie wenn er die Formvorschriften korrekt eingehalten hätte. Dieser Einwand dringt nicht durch. Auch wenn durch den Abzug der Vorsteuer auf dem Erwerbspreis von der Steuer auf dem Wiederverkaufspreis betragsmässig im Endeffekt das selbe Ergebnis wie bei einer Differenzbesteuerung erzielt wird, ist und bleibt einzig massgeblich, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für deren Anwendung erfüllt sind. Wie gesehen trifft dies gerade nicht zu (vgl. E. 4.1 und 4.2 hievor). Nach dem auf das vorliegende Verfahren noch anwendbaren aMWSTG darf auf den Rechnungen – als materielle Gültigkeitsvoraussetzung – nicht auf die Steuer bzw. allenfalls nur in Verbindung mit dem gleichzeitigen Verweis auf die Margenbesteuerung hingewiesen werden. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit dem Erwerb der fraglichen Occasionsfahrzeuge von nicht steuerpflichtigen Privatpersonen im Sinne eines fiktiven Vorsteuerabzugs, wie ihn das neue MWSTG in Art. 28 Abs. 3 vorsieht, ist demgegenüber hier nicht möglich. Die neue Konzeption auf altrechtliche Sachverhalte anzuwenden hiesse, altes materielles Recht entgegen der Regel in Art. 112 MWSTG und den allgemeinen Grundsätzen zur Anwendung von materiellem Recht und zu Rückwirkungsverbot (vgl. hiezu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3.3) nicht mehr anzuwenden, was – wie erwähnt – nicht via Art. 113 MWSTG erreicht werden darf (E. 1.2 hievor). Im Übrigen ist – insbesondere auch unter Verweis auf das Selbstveranlagungsprinzip (vgl. E. 3.6 hievor) – nicht relevant, ob der Beschwerdeführer auf den fraglichen Rechnungen irrtümlicherweise den Hinweis "inkl. 7,6% Mehrwertsteuer" anstatt "margenbesteuert" angebracht hat, wie er behauptet. Nicht massgeblich ist ferner, inwieweit er von seinem

damaligen Treuhandbüro nicht ausreichend instruiert worden ist. Er muss sich das Verhalten des Treuhänders als Hilfsperson anrechnen lassen und umfassend wie für sein eigenes dafür einstehen (vgl. Art. 101 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]; BGE 114 Ib 67 E. 2c – e mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-746/2007 vom 6. November 2009 E. 6.2.2).

4.3.2 Des Weitern ist entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nicht ersichtlich, inwieweit er – wie er geltend macht – die Mehrwertsteuer doppelt zu bezahlen hat. Die ESTV hat ihm lediglich die zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuer zurückbelastet. Nur wenn er die Anforderungen eingehalten hätte, hätte er die Sonderregel der Margenbesteuerung anwenden und für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen dürfen; im Ergebnis wäre er dadurch eben gerade so gestellt worden, als hätte er auf der Eingangsleistung die Vorsteuer abziehen können (vgl. E. 3.3.1 hievor).

4.3.3 Ferner beruft sich der Beschwerdeführer auf die Pragmatismusbestimmung von Art. 45a aMWSTGV, wonach allein aufgrund von Formmängeln keine Steuernachforderung erhoben wird, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Zunächst sei daran erinnert, dass Art. 14 Abs. 2 Satz 2 aMWSTGV für den Anwendungsbereich der Margenbesteuerung in Bezug auf Art. 45a aMWSTGV Vorrang hat (vgl. E. 3.4.2 hievor). Abgesehen davon betrifft auch Art. 45a aMWSTGV einzig Formmängel; materiellrechtliche Vorschriften oder materiellrechtliche Mängel bleiben folglich ebenfalls unberührt (statt vieler: BVGE 2007/25 E. 6.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6048/2008 vom 10. Dezember 2009 E. 3.3, A-1496/2006 vom 2. April 2009 E. 5.3.3.1). Unter den gegebenen Umständen könnte jener Artikel ebenso wenig Anwendung finden.

4.4 Weil vorliegend – wie dargelegt – die Margenbesteuerung ausgeschlossen ist, greift die Regelbesteuerung (vgl. E. 3.3.3 hievor). Soweit der Beschwerdeführer die fraglichen Occasionsfahrzeuge von nicht steuerpflichtigen Personen erworben hat, bleibt ihm darüber hinaus die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs verwehrt (vgl. E. 3.2 und 4.1 hievor). Die damit zusammenhängende Korrektur durch die ESTV hat der Beschwerdeführer in betragsmässiger Hinsicht zu keiner Zeit be-

anstandet. Das Bundesverwaltungsgericht sieht daher keine Veranlassung, diese anzuzweifeln. Soweit der Beschwerdeführer im Übrigen die Gutheissung seiner Beschwerde mit der Begründung beantragt, es handle sich vorliegend um eine für ihn existenzielle Frage, sei Folgendes angemerkt: Auch wenn das Bundesverwaltungsgericht nicht in Abrede stellen will, dass dem so sein könnte, können derartige Aspekte bei der Festsetzung der Steuerschuld bzw. der rechtlichen Würdigung nicht bedeutsam sein.

5.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf Fr. 4'000.-- festgesetzt werden, sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.- verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo Jeannine Müller

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: