

BVGer A-1352/2006 vom 25. April 2007

Bundesverwaltungsgericht, 2007-04-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1352_2006

FR: TAF A-1352/2006 du 25 avril 2007

IT: TAF A-1352/2006 del 25 aprile 2007

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG; SR 641.20) bzw. Art. 53 MWSTV innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

E. 1.2

Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die MWSTGV in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1996 bis 1998 (die strittigen Geschäftsfälle fanden in den Jahren 1996 bis 1998 statt), so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (ÜB-aBV) bzw. auf den (mittlerweile aufgehobenen) Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar.

E. 2.1

Die Steuer wird grundsätzlich vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV). Demgegenüber kann der Steuerpflichtige nach Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehen, wenn er die Eingangsleistungen für steuerbare Lieferungen oder steuerbare Dienstleistungen verwendet.

E. 2.2

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). 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. Der Steuerpflichtige kann aber nach seiner Wahl auch die Regelbesteuerung anwenden. Die Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 7 MWSTV ist von der Rechtsprechung bereits mehrfach bestätigt worden (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 (vgl. Urteile des Bundesgerichtes 2A.156/2003 vom 1. September 2003, E. 2.2 mit Hinweis; 2A.24/2005, 2A.25/2005 und 2A.44/2005 vom 17. Januar 2006 E. 3.1; ausführlich: Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2002, veröffentlicht in *Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB]* 67.51, E. 2b/aa mit Hinweisen).

E. 2.3

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

E. 2.3.1

Gemäss Praxis der ESTV gelten Motorfahrzeuge als neu, wenn der Stand des Kilometerzählers 2'000 km nicht übersteigt. Wird dieser Wert überschritten, gelten die Motorfahrzeuge als gebraucht und die Margenbesteuerung kommt in Betracht (Branchenbroschüre [BB] für das Motorfahrzeuggewerbe vom November 1995, welche ab 1. Januar 1996 gilt, Ziff. 5.2.; für das Jahr 1995: BB Autogewerbe, Ziff. 4.2). Diese Kilometer-Regelung der ESTV wurde von der Rechtsprechung bestätigt (Urteil des Bundesgerichtes vom 2A.304/2004 vom 1. Dezember 2004, E. 2.3; Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, a.a.O., E. 4b).

E. 2.3.2

Als "zum Verkauf bezogen" gelten die gebrauchten Motorfahrzeuge gemäss Verwaltungspraxis, wenn in der Zeit zwischen An- und Verkauf damit nicht mehr als 2'000 km bzw. ab 1. Januar 1997 5'000 km zurückgelegt werden. Zur entsprechenden Feststellung muss 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; BB Autogewerbe Ziff. 4.3).

E. 2.3.2.1

Diese 2'000/5'000 km-Praxis wurde von der Rechtsprechung ebenso gestützt (Urteil des Bundesgerichts 2A.25/2005 vom 17. Januar 2006, E. 4.2; Entscheide der SRK vom 9. Dezember 2002, a.a.O., E. 2b/bb; vom 23. Juni 1999, a.a.O., E. 4b). Ein gebrauchtes Fahrzeug, das vor dem Wiederverkauf nachhaltig privat oder beruflich verwendet wird, gilt nicht als für den Verkauf bezogen im Sinne von Art. 26 Abs. 7 MWSTV. Die ESTV überschreitet ihren Gestaltungsspielraum nicht und verstösst auch sonst nicht gegen übergeordnetes Bundesrecht, wenn sie die direkt zum Wiederverkauf verwendeten Gebrauchtfahrzeuge von den anderen durch die 2'000 bzw. 5'000 km-Regel abgrenzt (Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2002, a.a.O., E. 2b/bb).

E. 2.3.2.2

Weiter wurde ebenfalls die Aufzeichnungspflicht des Kilometerstandes auf den Einkaufs- und Verkaufsrechnungen bestätigt, wobei die Angaben sich (analog zu Art. 28 Abs. 3 MWSTV) auch auf Gutschriften oder anderen Dokumenten befinden könnten, welche im Geschäftsverkehr die Rechnung ersetzen (Urteil des Bundesgerichts 2A.25/2005 vom 17. Januar 2006, E. 4.2; Entscheide der SRK vom 9. Dezember 2002, a.a.O., E. 2b/bb; vom 23. Juni 1999, a.a.O., E. 4d/bb). Vom Steuerpflichtigen geführte interne Register über die zwischen An- und Verkauf zurückgelegte Distanz hingegen genügen nicht (Urteil des Bundesgerichts 2A.25/2005 vom 17. Januar 2006, E. 4.2). 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; Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2002, a.a.O., E. 2b/bb).

E. 2.4

Mit dem 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 von der zugehörigen publizierten Praxis der ESTV die unter der MWSTV geltende 2'000 km-Regel betreffend den Begriff des gebrauchten Fahrzeugs sowie die 5'000 km-Regel betreffend jenen des Bezugs zum Verkauf nicht wieder aufgenommen (siehe BB Motorfahrzeuggewerbe zum MWSTG, u.a. Ziff. 5.1). Dementsprechend wird in der Verwaltungspraxis auch nicht mehr verlangt, dass in Ankaufs- und Verkaufsrechnungen die Kilometerangaben enthalten sein müssen (vgl. Art. 14 Abs. 1 MWSTGV; siehe auch BB Motorfahrzeuggewerbe zum MWSTG Ziff. 5.4, 5.5, 12.2). Wer bei gebrauchten Motorfahrzeugen die Margenbesteuerung anwendet, muss über den Motorfahrzeughandel eine detaillierte Einkaufs-, Lager- und Verkaufskontrolle führen (Art. 15 Abs. 1 MWSTGV), welche gemäss der Praxis eine Reihe von Angaben enthalten muss (BB Motorfahrzeuggewerbe zum MWSTG Ziff. 12.2), auch in dieser Aufzählung figuriert jedoch der Kilometerstand nicht.

E. 3.1

Zur Bestimmung des anwendbaren materiellen Rechts ist grundsätzlich auf den Zeitpunkt, in welchem die relevanten Tatsachen sich abgespielt haben, abzustellen. Wenn bei der Anwendung von neuem Recht an ein Ereignis angeknüpft wird, das in der Vergangenheit liegt und vor Erlass des Gesetzes abgeschlossen wurde, liegt eine unerlaubte Rückwirkung eines Erlasses vor (BGE 122 II 124 E. 3b/dd; 107 Ib 196 E. 3b mit Hinweisen; identische Regelung in Art. 93 f. MWSTG). In seiner Rechtsprechung zum Rückwirkungsverbot lässt das Bundesgericht die Rückwirkung regelmässig nur dann zu (im Sinne einer Ausnahme vom Rückwirkungsverbot), wenn sie gesetzlich ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt ist, in zeitlicher Beziehung mässig ist, zu keinen stossenden Rechtsungleichheiten führt, sich durch beachtenswerte Gründe rechtfertigen lässt und nicht in wohlerworbene Rechte eingreift (BGE 125 I 186 E. 2b/cc; 122 V 408 E. 3b; 122 II 124 E. 6b/dd; 119 Ia 258 E. 3b; siehe auch Entscheid der SRK vom 24. September 2004, veröffentlicht in VPB 69.40, E. 6). Eine Rückwirkung soll namentlich dann möglich sein, wenn die Gesetzesänderung zur Verbesserung des Rechtszustandes des Betroffenen führt (Rückwirkung begünstigender Erlasse; *lex mitior*) (Urteil des Bundesgerichts vom 23. November 2005 [2A.228/2005], E. 2.3; BGE 105 Ia 39 f. E. 3; 99 V 203 E. 2; Entscheid der Asylrekurskommission vom 2. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 65.6, E. 3b; siehe auch Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 334 ff.). Auch die Rückwirkung begünstigender Erlasse darf aber nicht zu Rechtsungleichheiten führen oder Rechte Dritter beeinträchtigen (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 334 f.).

E. 3.2

Der zeitliche Geltungsbereich von Weisungen der ESTV (Verwaltungsverordnungen) stimmt grundsätzlich mit dem zeitlichen Geltungsbereich der Norm überein, die durch die Praxis ausgelegt/präzisiert wird, dies auch wenn sie einige Zeit nach Inkrafttreten dieser zugrundeliegenden Bestimmungen herausgegeben werden (Urteil des Bundesgerichts vom 15. Mai 2000, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 S. 589, E. 5b, c; Entscheid der SRK vom 24. September 2004, a.a.O., E. 5b, 7a mit Hinweisen).

E. 4

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

E. 4.1

Das Bundesverwaltungsgericht hat in Bezug auf die rückwirkende Anwendung von Art. 45a MWSTGV auf hängige Verfahren das Folgende festgestellt: Art. 45a MWSTGV (ebenso wie Art. 15a MWSTGV) stellt materiell eine sogenannte Verwaltungsverordnung mit Aussenwirkung dar (zum Begriff: Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 129 ff.; Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 103), die darauf ausgerichtet ist, der ESTV für die Anwendung und Auslegung der entsprechenden Normen des Mehrwertsteuergesetzes Weisung zu erteilen. Als Dienstanweisung des Bundesrates an die ESTV mit Aussenwirkung entfaltet Art. 45a MWSTGV auch Auswirkungen auf das Verhältnis zwischen der Verwaltung und den steuerpflichtigen Personen (vgl. Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 zur "Behandlung von Formmängeln", S. 1, online auf:

www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/praxis/2006.htm). Der Bundes-rat will damit eine einheitliche, gleichmässige, rechtsgleiche und sachrichtige Praxis in der Anwendung des geltenden Mehrwertsteuergesetzes sicherstellen und eine gleichmässige Ausübung des Ermessens durch die ESTV fördern (Praxismitteilung, a.a.O., S. 1; vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 124). Die ESTV trägt diesen Verwaltungsanweisungen des Bundesrates nicht nur inskünftig Rechnung, sondern auch bezüglich aller per 1. Juli 2006 bestrittenen, noch pendenten Fälle, mithin rückwirkend (Praxismitteilung, a.a.O., S. 2). Da die Verwaltung mit dieser Rückwirkung eine Gleichbehandlung aller hängigen Verfahren beabsichtigt und mit der sofortigen Befolgung der Anweisungen des Bundesrates Rechtssicherheit schafft, dem überspitzten Formalismus entgegenwirkt und letztlich die Steuerneutralität anstrebt (vgl. Pascal Mollard, *La TVA : vers une théorie du chaos?*, in: Festschrift SRK, Lausanne 2004, S. 65, zur "tolérance administrative" bei Formvorschriften), sieht sich das Bundesverwaltungsgericht nicht veranlasst, die Rückwirkung der Verwaltungsanweisungen im Bereich von Formmängeln in Frage zu stellen (siehe noch nicht rechtskräftiges Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007, E. 2.3). Diese rückwirkende Anwendung beruht im Übrigen auf dem Willen des Bundesrats. Gemäss Pressemitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 24. Mai 2006 hat die Verwaltung die Vorschriften in der MWSTGV über den Formalismus ab deren Inkraftsetzung "auch auf alle noch pendenten Fälle" anzuwenden.

E. 4.2

Im vorstehend zitierten Urteil wurde folglich die Rückwirkung von Art. 15a und Art. 45a MWSTGV auf hängige Fälle unter dem Geltungsbereich des MWSTG geschützt. Hingegen war die Rückwirkung auf hängige Fälle unter dem Regime der MWSTV nicht Urteilsthema. Die ESTV hat in grundsätzlicher Hinsicht die Absicht kommuniziert, Art. 45a MWSTGV auch auf hängige Verfahren, die noch der MWSTV unterstehen, rückwirkend anzuwenden. Im Folgenden ist zu untersuchen, ob die Rückwirkung von Art. 45a MWSTGV auch auf hängige Verfahren, die dem Regime der MWSTV unterliegen, zu bejahen ist. Die vorstehenden Grundsätze zur (unerlaubten) Rückwirkung von Erlassen bzw. dem Rückwirkungsverbot (E. 3.1) haben auch betreffend Art. 45a MWSTGV Gültigkeit. Dass die Norm materiell als "Verwaltungsverordnung mit Aussenwirkung" gilt (oben E. 4.1), ändert nichts daran, da es sich formell um eine Rechtsverordnung handelt (überdies wirken selbst formelle Verwaltungsverordnungen mit Aussenwirkungen wie Rechtsverordnungen, vgl. BGE 98 Ia 510 f. E. 1; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 130). Ferner gälte das Rückwirkungsverbot ebenso bei einer Qualifikation von Art. 45a MWSTGV als Verwaltungsverordnung; der zeitliche Geltungsbereich einer solchen stimmt grundsätzlich mit jenem des dadurch ausgelegten bzw. konkretisierten Gesetzes überein (oben E. 3.2). Es gilt somit der Grundsatz, dass neues Recht nur für Sachverhalte (Umsätze) angewendet werden darf, die sich nach dessen Inkrafttreten ereignet haben. Wie gesehen (E. 3.1) werden hiervon jedoch Ausnahmen gemacht, dies namentlich bei Verbesserung der Rechtsstellung des Betroffenen durch eine neu in Kraft getretene Norm. Es ist unzweifelhaft, dass Art. 45a MWSTGV sich auf die Steuerpflichtigen begünstigend auswirkt. Unter diesen Umständen bestehen - abgesehen von der Gleichbehandlungsproblematik - im allgemeinen keine Bedenken gegen eine Rückwirkung (oben E. 3.1; namentlich Urteil des Bundesgerichts 2A.228/2005 vom 23. November 2005, E. 2.3; BGE 105 Ia 39 f. E. 3; 99 V 203 E. 2). Auch die Rückwirkung von begünstigenden Regelungen sollte allerdings prinzipiell von den einschlägigen Normen vorgesehen sein (BGE 105 Ia 39 f. E. 3). Die rückwirkende

Anwendung ergibt sich zwar nicht aus dem Text von Art. 45a MWSTGV, immerhin ist aber bekannt, dass die rückwirkende Anwendung auf hängige Verfahren dem Willen des Bundesrats als Erlassgeber entspricht - auch wenn die Rückwirkung auf Fälle unter dem Regime der MWSTV nicht explizit genannt wurde (siehe Pressemitteilung des EFD vom 24. März 2006). Die Rückwirkung lässt sich auch mit beachtenswerten Gründen rechtfertigen, indem Art. 45a MWSTGV insbesondere dem allseits vertretenen Anliegen entspricht, den Formalismus bei der Mehrwertsteuer zu mildern (weitere Gründe: vorne E. 4.1, u.a. "Toleranzprinzip"). Somit kann grundsätzlich auch für hängige Fälle, die dem zeitlichen Geltungsbereich der MWSTV unterstehen, das vorstehend Gesagte gelten (E. 4.1), wonach die zu Gunsten der Steuerpflichtigen sich auswirkende Bestimmung von Art. 45a MWSTGV rückwirkend angewendet werden kann - dies unter dem Vorbehalt von Fällen, in denen sich eine solche Rückwirkung aus Gleichbehandlungsgründen verbietet.

E. 5.1

Im vorliegenden Fall ist nicht bestritten, dass die Beschwerdeführerin die Voraussetzung der Aufzeichnung der aktuellen Kilometerangaben in den Kaufs- und Verkaufsbelegen gemäss Verwaltungspraxis (E. 2.3.2) nicht erfüllt hat (nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Entscheids war das Vorliegen der Bedingung von Art. 26 Abs. 7 MWSTV, dass die Fahrzeuge "gebraucht" sein müssen). Die Beschwerdeführerin anerkennt den Formfehler der fehlenden Kilometerangaben ausdrücklich (u.a. Beschwerde vom 27. April 2004; Einsprache vom 24. Oktober 2003). Aus den von der Beschwerdeführerin am 14. März 2007 dem Bundesverwaltungsgericht eingereichten Belegen zu den in Frage stehenden Geschäftsfällen ist denn auch ersichtlich, dass abgesehen von einem Fall in keiner Einkaufsrechnung der Kilometerstand genannt ist. Zusätzlich fehlten die Kilometerstände teilweise ebenfalls in den Verkaufsbelegen. Im einen Fall, wo der Ankaufsbeleg die Kilometerangabe enthält, fehlt sie dafür in der Verkaufsrechnung. Folglich kann im vorliegenden Fall nicht daran gezweifelt werden, dass nach der unter dem Regime der MWSTV geltenden Rechtslage (insbesondere der von der Rechtsprechung bestätigten Praxis der ESTV, vorne in E. 2.3.2.1 und 2.3.2.2) der Beschwerdeführerin die Margenbesteuerung nicht zu gewähren war. Es fehlte der von der Praxis verlangte Nachweis, dass die Fahrzeuge "zum Verkauf" bezogen worden waren (Art. 26 Abs. 7 MWSTV, vorne E. 2.3.2).

E. 5.2

Die Beschwerdeführerin kann sich im Übrigen nicht auf die Rechtslage unter dem Geltungsbereich des MWSTG und namentlich die dazu gehörige neue Praxis der ESTV, welche die 2'000/5'000 km-Regeln nicht mehr enthält (oben E. 2.4), berufen. Vor Inkrafttreten des MWSTG getätigte Umsätze unterstehen gemäss Art. 93 f. MWSTG dem alten Recht und es gilt das Rückwirkungsverbot (oben E. 3.1). Vorliegend war der Sachverhalt (Tätigen des Umsatzes) unter dem zeitlichen Geltungsbereich der MWSTV abgeschlossen und es ist das alte Recht anwendbar (siehe auch oben E. 1.2). Die Regelung der Margenbesteuerung in Art. 35 MWSTG und Art. 10 ff. MWSTGV darf somit nicht rückwirkend auf die vorliegenden altrechtlichen Sachverhalte angewendet werden. Dasselbe gilt für die neue Verwaltungspraxis zum MWSTG. Der zeitliche Geltungsbereich einer Verwaltungsverordnung deckt sich prinzipiell mit dem zeitlichen Geltungsbereich des Erlasses, der durch die Praxis ausgelegt/präzisiert wird (E. 3.2). Die fragliche Praxis unter dem Regime des MWSTG bezieht sich folglich nur auf Fälle unter dem zeitlichen Geltungsbereich des MWSTG und kann nicht rückwirkend auf unter den Geltungsbereich

der MWSTV fallende Sachverhalte angewendet werden. Dass die 2'000/5'000 km-Regel mit Inkrafttreten des MWSTG durch die Praxis der ESTV nicht mehr aufgenommen worden ist, bedeutet keinesfalls die Aufhebung der - im Übrigen von der Rechtsprechung als rechtmässig anerkannten - Verwaltungspraxis zur MWSTV. Ferner ist auch kein Wille des Gesetzgebers bzw. des Erlassgebers der Verwaltungsverordnungen ersichtlich, wonach die neue Praxis rückwirkend auf dem Regime der MWSTV unterstehende hängige Verfahren angewendet werden sollte (wobei selbst dann die Zulässigkeit einer Rückwirkung zu prüfen bliebe).

E. 5.3

Nicht anwendbar bzw. vorliegend irrelevant ist ferner die neue Version von Art. 14 Abs. 2 MWSTGV, welche wie Art. 45a MWSTGV ebenfalls am 1. Juli 2006 in Kraft getreten ist und gleichermassen dem Formalismus in der Mehrwertsteuer entgegenwirken soll (siehe Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006, S. 14). Die Neuregelung in Art. 14 Abs. 2 MWSTGV bezieht sich lediglich auf Art. 37 Abs. 4 MWSTG, wonach, wer die Steuer auf dem Wiederverkauf von Gegenständen nach Art. 35 MWSTG berechnet, weder in Preisanschriften, Preislisten und sonstigen Angeboten noch in Rechnungen auf die Steuer hinweisen darf. Gemäss Art. 14 Abs. 2 Satz 2 MWSTGV (nur Satz 2 ist neu) ist nun ein Hinweis auf die MWST nicht mehr unbedingt schädlich. Vorliegend geht es aber nicht um diese Problematik, die Margenbesteuerung wurde von der ESTV nicht aus dem Grund verweigert, weil in den Rechnungen auf die Steuer hingewiesen worden wäre.

E. 6

Als Nächstes ist zu untersuchen, ob die vorliegende Problematik unter den materiellen Anwendungsbereich von Art. 45a MWSTGV fällt.

E. 6.1

Art. 45a MWSTGV bezieht sich nach dem klaren Wortlaut einzig auf "Formmängel". Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und gemäss Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Mit diesem "Pragmatismusartikel" soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt (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 sie bleiben bestehen und gültig und sind grundsätzlich von den Steuerpflichtigen zu beachten. Sie sollen aber aufgrund der Anweisungen des Bundesrats in Art. 45a MWSTGV pragmatisch angewendet werden (s.a. S. 2 der Praxismitteilung vom 27. Oktober 2006). Zusätzliche Voraussetzung, damit von einer Steuernachforderung abgesehen wird, ist gemäss Art. 45a MWSTGV im Übrigen immer, dass dem Bund aus der Nichtbeachtung der Form kein Steuerausfall entstanden ist.

E. 6.2

Vorab ist daran zu erinnern, dass die vorliegende Rechtsfrage unter Anwendung der MWSTV und der dazugehörigen Verwaltungspraxis zu prüfen ist (oben E. 1.2, 5.2). Selbst eine Bejahung der Anwendbarkeit von Art. 45a MWSTGV auf den vorliegenden Fall ändert nichts daran, dass der Sachverhalt den Bestimmungen der MWSTV (Art. 26 Abs. 7 MWSTV) und grundsätzlich auch der Praxis der ESTV zu deren Auslegung bzw. Konkretisierung untersteht.

E. 6.3

Bei der vorliegend grundsätzlich noch anzuwendenden (siehe soeben E. 6.2) 2'000 bzw. 5'000 km-Praxis der ESTV handelt es sich um eine Auslegung bzw. Konkretisierung von materiellen Bestimmungen der MWSTV, nämlich der in Art. 26 Abs. 7 MWSTV verwendeten Begriffe "gebrauchte" Motorfahrzeuge (E. 2.3.1) sowie "zum Verkauf bezogen" (E. 2.3.2). Bei den genannten 2'000 bzw. 5'000 km-Regeln in der Verwaltungspraxis handelt es sich mithin ebenfalls um Vorschriften materieller Art und nicht um Formvorschriften. Diese Praxisfestlegungen können damit von Art. 45a MWSTGV nicht anvisiert und erst recht nicht ausser Kraft gesetzt worden sein. Mit Art. 45a MWSTGV sollten Formalismen gelockert werden, nicht aber einzelne materielle Praxisfestlegungen, welche die MWSTV konkretisieren. Vorliegend kommt die Margenbesteuerung somit nach wie vor nur in Frage, wenn die (von der Rechtsprechung bestätigten) Voraussetzungen der Verwaltungspraxis erfüllt sind. In casu muss damit nach wie vor dargetan sein, dass zwischen An- und Verkauf der Fahrzeuge nicht über 2'000 bzw. 5'000 km zurückgelegt worden sind (E. 2.3.2.1).

E. 6.4

Rein formeller Art ist im Zusammenhang mit der Praxis der ESTV bezüglich Margenbesteuerung 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 (E. 2.3.2.2). Diese Formvorschrift der Verwaltungspraxis kann somit - nachdem die Rückwirkung auch auf Vorschriften des alten Rechts bejaht worden ist (oben E. 4.2) - von Art. 45a MWSTGV erfasst werden. Erforderlich ist zwar wie erläutert nach wie vor der Beweis, dass zwischen An- und Verkauf nicht mehr als 2'000 bzw. 5'000 km gefahren worden sind (soeben E. 6.3). Die Berücksichtigung von Art. 45a MWSTGV hat jedoch zur Folge, dass der Nachweis der Erfüllung der Anforderungen der 2'000/5'000 km-Praxis auch auf anderem Weg erbracht werden könnte 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 in der Regel nach wie vor unerlässlich sein (s.a. E. 2.3.2.2).

E. 7

Im Folgenden ist mithin zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin das Erfüllen des Erfordernisses, dass zwischen An- und Verkauf der Fahrzeuge nicht mehr als 2'000 bzw. 5'000 km zurückgelegt worden sind, auf irgend eine Weise nachgewiesen hat.

E. 7.1

Wie gesehen fehlte betreffend aller vorliegend Streitgegenstand bildenden Fahrzeugkäufe und -verkäufe entweder im Kaufs- oder im Verkaufsbeleg oder aber in beiden die Kilometerangabe (E. 5.1). Wie erläutert wäre auch ein anderweitiger Nachweis, namentlich über schriftliche Aufzeichnungen betreffend Kilometerstände, möglich (E. 6.4). Ein solcher wurde aber nicht erbracht; die zwischen An- und Verkauf zurückgelegten Distanzen wurden auch nicht mittels Nennung der Kilometerstände in anderen beweisgeeigneten Dokumenten belegt.

E. 7.2

Die Beschwerdeführerin beruft sich in ihrer Beschwerde lediglich auf die kurzen Fristen zwischen Ein- und Verkauf (siehe Liste mit den Kaufs- und Verkaufsdaten in Einsprache vom 24. Oktober 2003; einzelne An- und Verkaufsbelege: Beilagen mit Schreiben vom 14. März 1997) und die sich daraus ergebende Konsequenz, dass es in den meisten Fällen nicht möglich gewesen wäre, die 2'000 bzw. 5'000 km-Regelung zu umgehen.

E. 7.2.1

Der Argumentation der Beschwerdeführerin kann in den speziellen und eindeutigen Fällen gefolgt werden, in denen ein Zurücklegen der massgeblichen Strecke zwischen An- und Verkauf geradezu unmöglich ist. Dies trifft gemäss der Liste der Geschäftsfälle und den zugehörigen Belegen auf die Fälle 4 (Kauf 10. Juni 1997, Verkauf 11. Juni 1997 an ..., Fr. 800.--) und 8 (Kauf 22. September 1997, Verkauf 23. September 1997 an ..., Fr. 1'000.--) zu. Hier hatte die Beschwerdeführerin die Fahrzeuge nur einen oder zwei Tage in ihrem Besitz und ihr ist darin zuzustimmen, dass das Zurücklegen der 5'000 km (es sind hier nur Fälle ab 1. Januar 1997 betroffen) schlicht unmöglich war. Für diese Geschäftsfälle kann die 5'000 km-Praxis als erfüllt gelten, die Fahrzeuge sind offensichtlich im Sinne von Art. 26 Abs. 7 MWSTV direkt zum Weiterverkauf bezogen worden. Diesbezüglich ist die Beschwerde unter Anwendung von Art. 45a MWSTGV gutzuheissen. In solch offensichtlichen Fällen, in welchen der rechtserhebliche Sachverhalt als zweifelsfrei erstellt gelten kann, die Margenbesteuerung zu verweigern, erscheint vor dem Hintergrund des Pragmatismusartikels nicht gerechtfertigt. Unter diesen Umständen soll die blosser Nichteinhaltung einer Formvorschrift aufgrund von Art. 45a MWSTGV dem Beschwerdeführer nicht schaden. Ferner entsteht auch kein Steuerausfall für den Bund (Art. 45a MWSTGV), denn die Anwendung der Margenbesteuerung ist materiell gerechtfertigt (siehe auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007, E. 4.2).

E. 7.2.2

In den weiteren Fällen hingegen kann nicht von einem Beweis gesprochen werden, dass die 2'000/5'000 km-Praxis eingehalten worden wäre. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin ist offensichtlich nicht stichhaltig bezüglich der zahlreichen Geschäfte mit einer Zeitspanne von (zum Teil weit) über einem Monat zwischen An- und Verkauf. Hier wäre das Zurücklegen der fraglichen Kilometer je nach Verwendung des Fahrzeugs ohne weiteres möglich gewesen. Auch in der Einsprache wurde im Übrigen lediglich dafürgehalten, dass aus den Daten abgeleitet werden könne, dass es "in den meisten Fällen" nicht möglich gewesen wäre, die 2'000 bzw. 5000 km-Regelung zu umgehen. Für einige der fraglichen Geschäfte erscheint es zwar (beispielsweise bei einer Dauer zwischen An- und Verkauf von unter 10 Tagen) nicht sehr wahrscheinlich, dass das Fahrzeug über 2'000 oder gar über 5'000 km gefahren worden ist; allerdings ist dies auch keineswegs unmöglich. Eine detaillierte Überprüfung der verschiedenen Geschäftsfälle und der Wahrscheinlichkeit oder vielmehr Unmöglichkeit des Erreichens der massgeblichen Distanzen durch das Bundesverwaltungsgericht ist jedoch nicht opportun. Hierzu wäre erforderlich, bezüglich der Anzahl Tage, die auf ein Nichterreichen der fraglichen Kilometerzahlen schliessen lassen würde, eine Grenze festzulegen und sozusagen eine neue Praxisregelung einzuführen, was jedoch nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts sein kann (vgl. auch Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, ST 2005 S. 614). Will die Beschwerdeführerin die Margenbesteuerung und nicht die übliche Abrechnungsart anwenden - was ihr im Übrigen völlig freigestellt war (oben E. 2.2) - hat sie den ihr

obliegenden Beweis zu erbringen, dass die Anforderungen der 2'000 bzw. 5'000 km-Praxis tatsächlich erfüllt sind, woran Art. 45a MWSTGV wie gesehen (E. 6.3, 6.4) nichts zu ändern vermag. Dabei wäre die Beschwerdeführerin grundsätzlich eben nicht umhin gekommen, die Kilometerstände bei An- und Verkauf schriftlich exakt aufzuzeichnen (siehe E. 2.3.2.2, E. 6.4). Die Argumentation der Beschwerdeführerin hingegen läuft weitgehend (abgesehen von den vorgenannten Fällen) auf die blossе Vermutung zu ihren Gunsten hinaus, dass in der Zeit zwischen An- und Verkauf wohl nicht mehr als 2'000/5'000 km gefahren worden sein können. Der - der Beschwerdeführerin obliegende - Beweis, dass die Anforderungen der Praxis effektiv erfüllt sind, erfolgt damit jedoch nicht. Der Vollständigkeit halber kann immerhin zu den folgenden einzelnen Geschäftsfällen konkret Stellung genommen werden: Unklar ist die Situation im Fall 11 gemäss der Liste in der Einsprache. Hier liegt das Verkaufsdatum (6. Oktober 1997, an ...) vor dem Kaufdatum (15. Oktober 1997) und der Grund hierfür sowie der Zeitpunkt der effektiven Übergabe des Fahrzeugs ist nicht dokumentiert. Unter diesen Umständen kommt eine Gutheissung diesbezüglich nicht in Frage. Ebenso kann bei Fall 2 mit Besitzesdauer von 3 oder 4 Tagen (Kauf 18. Juni 1996, Verkauf 21. Juni 1996 an ...) nicht von einem klaren Fall gesprochen werden, wo der Nachweis als erbracht gelten kann. Hier war noch die 2'000 km Regel in Kraft und es kann nicht von einer klaren Unmöglichkeit des Zurücklegens von 2'000 km innert 4 Tagen ausgegangen werden. Das selbe gilt für die weiteren "Grenzfälle", wo das Zurücklegen von 5'000 km (Fälle nach 1. Januar 1997) zwar eher unwahrscheinlich, aber nicht unmöglich erscheint (so Fall 15, Kauf 29. April 1998, Verkauf 6. Mai 1998). Zu Fall 7 (Verkauf 21. Juli 1997, ...) ist ferner zu bemerken, dass nicht von den in der Liste angegebenen 4 Tagen Besitzesdauer ausgegangen werden kann, da auf der Ankaufsrechnung nur "Juli 1997" vermerkt ist, ohne genaueres Datum. Abgesehen von den oben (E. 7.2.1) genannten Fällen ist der Beschwerdeführerin folglich der Beweis nicht gelungen, dass sie die Anforderungen der Verwaltungspraxis betreffend die Tatbestandsmerkmale der Margenbesteuerung erfüllt hat. Kann die Beschwerdeführerin das Erfüllen der 2'000/5'000 km-Praxis nicht beweisen, so handelt es sich jedoch nicht um eine Formfehlerproblematik im Sinne von Art. 45a MWSTGV, sondern um eine Situation der Beweislosigkeit, wo Art. 45a MWSTGV nicht greifen kann (siehe Entscheide der SRK vom 10. Oktober 2006 [CRC 2005-074], E. 4f; vom 11. Oktober 2006 [CRC 2005-107], E. 5c/bb).

E. 7.2.3

Zusammenfassend ist die Beschwerde demnach einzig betreffend die genannten Geschäftsfälle 4 und 8, mithin im Umfang von Fr. 52.-- (6,5% von Fr. 800.--) und Fr. 65.-- (6,5% von Fr. 1'000.--), total Fr. 117.-- gutzuheissen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 8.1

Die ESTV hat der Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid vom 20. April 2004 Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 480.-- auferlegt. Die Auferlegung der Verfahrenskosten wird damit begründet, dass von Art. 68 Abs. 1 MWSTG, wonach in der Regel keine Kosten erhoben würden, abgewichen werden könne, wenn das Verfahren vom Steuerpflichtigen unnötigerweise verursacht worden sei.

E. 8.2

Art. 68 Abs. 1 MWSTG (zur Anwendbarkeit von Art. 68 MWSTG vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 und 2A.69/2003 vom 31. August 2004, je E. 9; ausführlich: Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, veröffentlicht in VPB 70.56, E. 4a) sieht - unabhängig vom Verfahrensausgang - die Kostenlosigkeit des Verfahrens vor der ESTV vor. Gemäss Abs. 2 können hingegen Kosten von Untersuchungshandlungen derjenigen Person auferlegt werden, die sie schuldhaft verursacht hat. Vorliegend ist nicht ersichtlich, welche speziellen Untersuchungshandlungen - mit entsprechenden Kostenfolgen - die Beschwerdeführerin schuldhaft verursacht haben könnte (zum Anwendungsbereich von Art. 68 Abs. 2 MWSTG siehe Entscheid der SRK vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123, E. 5c). Für eine Auferlegung der Verfahrenskosten, weil der Steuerpflichtige das Verfahren in ganz allgemeiner Weise unnötigerweise verursacht, wie die ESTV dies darstellt, bietet Art. 68 Abs. 2 MWSTG hingegen keine Rechtsgrundlage (Entscheid der SRK vom 9. März 2005, veröffentlicht in VPB 69.87, E. 5b/bb). Abgesehen davon wäre dieser Tatbestand in casu auch gar nicht erfüllt. Die Auferlegung von Verfahrenskosten durch die Vorinstanz ist aufzuheben.

E. 8.3

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Verfahren vor der ESTV (Fr. 480.--) gutzuheissen. Ebenso ist sie betreffend zwei Geschäftsfälle, in welchen die Margenbesteuerung zuzulassen ist, im Umfang von Fr. 117.-- gutzuheissen (E. 7.2.1, 7.2.3). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten sind in der Regel der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Unterliegt diese nur teilweise, werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Im vorliegenden Fall rechtfertigt es sich angesichts der teilweisen Gutheissung, die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- auf Fr. 900.-- zu reduzieren. Eine Parteientschädigung wird der nicht vertretenen Beschwerdeführerin, welche keine notwendige Auslagen geltend gemacht hat, nicht ausgerichtet (Art. 8 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.