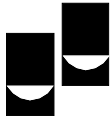


Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I

A-5312/2008 und A-5321/2008

{T 0/2}

Urteil vom 19. Mai 2010

Besetzung

Richter Daniel de Vries Reilingh (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Lorenz Kneubühler,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

A. _____, Landmaschinen, ...,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 2000 bis 1. Quartal 2005);
Eintauschgeschäfte.

Sachverhalt:**A.**

A._____, Landmaschinen, betreibt in ... u.a. den Handel mit Land-Forst- und Kommunalmaschinen. Er ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.

An diversen Tagen im August 2005 führte die ESTV bei A._____ eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Aufgrund dieser Prüfung forderte die ESTV mit Ergänzungsabrechnungen (EA) Nr. ...71 bzw. Nr. ...72, beide vom 6. September 2005, Fr. 3'419.-- (für die Zeit vom 1. Januar 2000 bis 31. Dezember 2000) bzw. Fr. 26'644.-- (für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. März 2005) zuzüglich Verzugszins zu 5 % nach. Die Nachforderung resultierte insbesondere aus – gemäss Sicht der ESTV – weder verbuchten noch deklarierten Eintauschen, woraus Steuerforderungen von Fr. 727.95 (Ziff. 2 der EA Nr. ...71) bzw. Fr. 25'002.45 (Ziff. 2 der EA Nr. ...72) resultierten.

C.

Mit zwei Entscheiden vom 28. Juli 2006 hielt die ESTV an ihren Steuerforderungen fest. A._____ erhob am 23. August 2006 gegen diese beiden Entscheide Einsprache. Er bestritt lediglich die Mehrwertsteuernachforderungen auf Eintauschgeschäften im Betrag von Fr. 727.95 gemäss Ziff. 2 der EA Nr. ...71 bzw. von Fr. 25'002.45 gemäss Ziff. 2 der EA Nr. ...72. Mit zwei separaten Einspracheentscheiden vom 7. August 2008 erkannte die ESTV, dass ihre Entscheide vom 28. Juli 2006 im Umfang der nicht bestrittenen Beträge (Steuerforderungen von Fr. 2'691.05 bzw. von Fr. 7'786.80 und Steuerguthaben von Fr. 6'145.--) in Rechtskraft erwachsen seien und wies die Einsprachen betreffend die Nachforderungen auf Eintauschgeschäften ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass A._____ beim Handel mit landwirtschaftlichen Maschinen gebrauchte Maschinen (Traktoren und sonstige landwirtschaftliche Maschinen) als Leistung an Zahlungs statt entgegengenommen habe. Er berechnete, fakturierte und deklarierte dabei die Mehrwertsteuer nur auf dem Aufpreis, d.h. auf der Geldleistung des Käufers. Ein solches Vorgehen sei formell und materiell nicht korrekt und trage allfälligen Verlusten beim Wiederverkauf nicht Rechnung. Indem A._____ auf den an Zahlungs statt entgegengenommenen Gegen-

ständen die Mehrwertsteuer nicht deklariert, und damit seine Leistungen (Lieferungen gegen Entgelt in Form von Eintauschgegenständen und Geldleistungen) an die (nicht mehrwertsteuerpflichtigen) Endverbraucher nicht korrekt versteuert habe, sei dem Bund ein Steuerausfall entstanden. A._____ habe im Übrigen bei gewissen Transaktionen die Margenbesteuerung richtig angewandt.

D.

A._____ führte am 15. August 2008 (Postaufgabe am 18. August 2008) gegen die beiden Einspracheentscheide vom 7. August 2008 je separat Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht mit dem Antrag, seine Einsprachen vom 23. August 2006 seien zu schützen und die beiden angefochtenen Entscheide seien aufzuheben. Er machte unter Verweis auf Art. 45 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (aMWSTGV, AS 2000 1347) sinngemäss geltend, aufgrund der ihm vorgeworfenen Verletzungen von Formvorschriften sei dem Bund kein Steuerausfall, sondern höchstens ein Zinsverlust, entstanden. Er habe die verkauften Eintauschfahrzeuge als mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz deklariert, weshalb die Bezeichnung "weder verbuchte noch deklarierte Eintausche" falsch sei. Weiter habe er die Mehrwertsteuer immer dem Endverbraucher belastet, denn seine Kunden seien durchwegs Landwirte, die nicht mehrwertsteuerpflichtig und somit auch nicht vorsteuerabzugsberechtigt seien. Dem Bund sei deshalb auch kein Steuerausfall entstanden.

Die ESTV schloss in ihren Vernehmlassungen vom 10. November 2008 auf kostenfällige Abweisung der Beschwerden.

Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist.

Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Der Beschwerdeführer ist durch die angefochtenen Entscheide beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden ist deshalb einzutreten (Art. 50 sowie Art. 52 VwVG).

1.2 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid ein selbstständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. BGE 123 V 214 E. 1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 1.3, A-1435/2006 vom 8. Februar 2007 E. 1.2 und A-1536/2006 vom 16. Juni 2008 E. 1.3). Unter den gleichen Voraussetzungen können auch getrennt eingereichte Beschwerden in einem Verfahren vereinigt werden. Ein solches Vorgehen dient der Verfahrensökonomie und liegt im Interesse aller Beteiligten (BGE 131 V 222 E. 1, 128 V 124 E. 1; ANDRÉ MOSER/ MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.17).

Diese Voraussetzungen sind in den vorliegenden Verfahren zweifelsfrei erfüllt. In beiden Fällen ist dasselbe Steuersubjekt, der Beschwerdeführer, betroffen. Die den Einspracheentscheiden zugrunde liegenden Sachverhalte sind identisch und es stellen sich dieselben Rechtsfragen (Erhebung der Mehrwertsteuer bei Eintauschgeschäften). Dementsprechend hat der Beschwerdeführer die besagten Einspracheentscheide auch mit identischen Argumenten angefochten. Die Verfahren A-5312/2008 und A-5321/2008 sind deshalb zusammenzulegen.

1.3 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). Die materielle Be-

urteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich deshalb für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 31. März 2005 nach dem (alten) Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der zugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347). Für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2000 finden hingegen die Bestimmungen der (alten) Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) Anwendung (Art. 93 und 94 aMWSTG).

Demgegenüber ist 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 gemäss höchst-richterlicher Rechtsprechung 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 Buchführungspflicht und das Selbstveranlagungsprinzip dar, so dass vorliegend diesbezüglich noch altes Recht anwendbar ist. Keine Anwendung finden deshalb beispielsweise Art. 70, 71 oder 72 MWSTG, obwohl sie unter dem Titel "Verfahrensrecht für die Inland- und die Bezugsteuer" stehen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4360/2008 vom 4. März 2010 E. 1.2, A-4146/2009 vom 9. März 2010 E. 1.3).

2.

Nach dem im Mehrwertsteuerrecht geltenden Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. aMWSTV bzw. Art. 46 f. aMWSTG; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.) trägt die mehrwertsteuerpflichtige Person nach konstanter Rechtsprechung und Lehre die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze (Urteile des Bundesgerichts 2C_356/2008 vom 21. November 2008 E. 3.2, vom 31. Mai 2002, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 727 ff. E. 1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 5. Januar 2000, publiziert in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.83 E. 2 mit weiteren Hinweisen; DIETER METZGER, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N 1 zu Art. 46 aMWSTG). Die aMWSTV und

das aMWSTG stellen hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem sie ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren übertragen. Er hat nicht nur selber zu bestimmen, ob er die Voraussetzungen für die Steuerpflicht erfüllt, sondern ist auch für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und die Ablieferung der Steuer verantwortlich (Art. 34 ff. aMWSTV bzw. Art. 43 ff. aMWSTG) (vgl. zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 2.1, A-1475/2006 vom 20. November 2008 E. 2.2 sowie A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 2.5). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann der Steuerpflichtige aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips insbesondere nicht vorbringen, dass er die Verwaltungspraxis der ESTV nicht gekannt habe (Urteil des Bundesgerichts 2A.320/2002 vom 2. Juni 2003 E. 4.2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1377/2006 vom 20. März 2007 E. 3.3).

3.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die durch Steuerpflichtige im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b aMWSTV bzw. Art. 5 Bst. a und b aMWSTG).

3.2 Verwendet ein Steuerpflichtiger Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Steuerabrechnung Vorsteuern für Lieferungen und Dienstleistungen gemäss Art. 29 Abs. 1 und 2 aMWSTV bzw. Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG abziehen. Vorsteuerabzugsberechtigt ist der steuerpflichtige Leistungsempfänger 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 aMWSTG). Das Recht zum Vorsteuerabzug kann der Steuerpflichtige grundsätzlich nur bezüglich der ihm selbst durch einen anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer beanspruchen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1555/2006 vom 27. Juni 2008 E. 2.3.1, A-1394/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1, A-1538/2006 vom 28. Mai 2008 E. 2.2 sowie A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 2.61).

4.

4.1 Das Entgelt ist nicht nur Tatbestandsmerkmal der mehrwertsteuerrechtlich relevanten Leistung, sondern bildet auch die Bemessungsgrundlage, d.h. die Steuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 1 und 2 aMWSTV bzw. Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Entsprechend dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist auch hier die Sicht des Verbrauchers massgeblich. So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 aMWSTV bzw. Art. 33 Abs. 2 aMWSTG). Begriff und Umfang des Entgelts definiert sich folglich aus der Optik des Abnehmers: Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.5, A-1386/2006 vom 3. April 2007 E. 2.3, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung, A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.1; RIEDO, a.a.O., S. 96, 228; METZGER, a.a.O., S. 110 Rz. 3).

4.2 Beim Tausch von Gegenständen oder tauschähnlichen Umsätzen gilt der Wert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung; bei der Leistung an Zahlungs statt gilt als Entgelt der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird (Art. 26 Abs. 4 aMWSTV bzw. Art. 33 Abs. 4 aMWSTG; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1593/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2.3, A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.1; Entscheid der SRK vom 20. Februar 2001, publiziert in VPB 66.57 E. 6b). Bei der Veräusserung eines neuen Fahrzeuges gegen Rücknahme eines gebrauchten Fahrzeuges plus Zahlung eines Aufpreises stellt daher für den Verkäufer sowohl die entgegengenommene Ware als auch das Aufgeld das zu versteuernde (Gesamt-)Entgelt dar (vgl. Entscheid der SRK vom 13. Februar 1998 [SRK 1997-041] E. 3a noch zur Warenumsatzsteuer). Bei der Bewertung des an Zahlungs statt hingegebenen gebrauchten Gegenstandes gilt als Entgelt der Betrag, den die Parteien nach ihrer Vereinbarung auf den festgesetzten

Lieferpreis anrechnen wollen. Nicht massgebend für die Steuer ist ein allfälliger "innerer" Wert oder ein allfälliger späterer Verkaufserlös des abgegebenen Gegenstandes (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige, ESTV, Frühling 1997, Rz. 305; Branchenbroschüre Motorfahrzeuggewerbe, ESTV, November 1995, Ziff. 3.2; Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, ESTV, Rz. 219 ff.; Branchenbroschüre Motorfahrzeuggewerbe, ESTV, September 2000, Ziff. 3.2; METZGER, a.a.O., S. 113 Rz. 11; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 1179). Soll dem Käufer mit einem hohen Eintauschwert ein verdeckter Rabatt gewährt werden, so kann dieser bei der Berechnung der Steuer nicht berücksichtigt werden. Rabatte werden nur anerkannt, soweit sie in der Rechnung als solche ausgewiesen sind (vgl. noch zur Warenumsatzsteuer: Urteile des Bundesgerichts vom 30. September 1986, publiziert in ASA 59 S. 425, vom 16. Dezember 1982, publiziert in ASA 54 S. 59 mit weiteren Hinweisen; zum aMWSTG: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.2).

4.3

4.3.1 Für den Handel mit gebrauchten Fahrzeugen bzw. mit gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenständen enthalten Art. 26 Abs. 7 aMWSTV bzw. Art. 35 Abs. 1 aMWSTG eine Sonderregelung. Hat die steuerpflichtige Person ein gebrauchtes Motorfahrzeug bzw. einen gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstand für den Verkauf 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 (Art. 26 Abs. 7 aMWSTV bzw. Art. 35 Abs. 1 aMWSTG). Mit dieser Bestimmung wird die sogenannte Differenz- oder Margenbesteuerung geregelt. Bemessungsgrundlage für die Steuer auf dem Verkauf ist die Marge zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis. In Abweichung von Art. 29 aMWSTV bzw. 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. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3358/2008 vom 27. April 2010 E. 3.3.1, A-1560/2007 vom 20. Oktober 2009 E. 5.1, A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.3.1, A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 2.1). Insbesondere für Fälle, wo kein Vorsteuerabzug möglich ist – wie etwa beim Erwerb von einem Nicht-Steuerpflichtigen – erweist sich die Differenz-

besteuerung 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 (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 (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3358/2008 vom 27. April 2010 E. 3.3.1, A-6612/2007 vom 11. Dezember 2009 E. 2.1, A-1560/2007 vom 20. Oktober 2009 E. 5.1).

4.3.2 Gemäss Art. 26 Abs. 7 aMWSTV bzw. Art. 35 Abs. 1 aMWSTG kann die Margenbesteuerung nur angewendet werden, wenn die gebrauchten Motorfahrzeuge bzw. die gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstände (wozu u.a. auch land- und forstwirtschaftliche Motorfahrzeuge gehören) 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 bestimmen Art. 28 Abs. 4 aMWSTV bzw. Art. 37 Abs. 4 aMWSTG, dass der Steuerpflichtige, wenn er die Steuer auf dem Verkauf gebrauchter Motorfahrzeuge nach Art. 26 Abs. 7 aMWSTV bzw. aus dem Wiederverkauf von Gegenständen nach Art. 35 aMWSTG berechnet, weder in Preisanschriften, Preislisten oder sonstigen Angeboten noch in Rechnungen auf die Steuer hinweisen darf. 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 (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., 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 es sich beim Leistungsempfänger nicht um einen Steuerpflichtigen handelt). Laut Rechtsprechung des Bundesgerichts bzw. des Bundesverwaltungsgerichts bilden Art. 28 Abs. 4 aMWSTV bzw. Art. 37 Abs. 4 aMWSTG nicht blosse Ordnungsvorschriften, sondern die notwendige Ergänzung zu Art. 26 Abs. 7 aMWSTV bzw. Art. 35 Abs. 1 aMWSTG und regeln mit diesen Bestimmungen die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung. Art. 28

Abs. 4 aMWSTV bzw. Art. 37 Abs. 4 aMWSTG wollen 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, bilden Art. 28 Abs. 4 aMWSTV bzw. Art. 37 Abs. 4 aMWSTG grundsätzlich Gültigkeitsvorschrift für die Anwendung der Differenzbesteuerung (zur aMWSTV: Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2000 vom 31. Mai 2002 E. 2; zum aMWSTG: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6612/2007 vom 19. Dezember 2009 E. 2.2).

4.3.3 Hat der Wiederverkäufer Art. 28 Abs. 4 aMWSTV bzw. Art. 37 Abs. 4 aMWSTG nicht befolgt und namentlich in der Kundenrechnung einen Hinweis auf die Mehrwertsteuer angebracht, so ist die Differenzbesteuerung ausgeschlossen und es greift die Regelbesteuerung ein. Dieser strenge Formalismus rechtfertigt sich insbesondere, um Fehlern bei der Steuerabrechnung vorzubeugen (Urteil des Bundesgerichts 2A.546/2000 vom 31. Mai 2002 E. 2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 4.3.3, A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 3.2 und A-6612/2007 vom 19. Dezember 2009 E. 2.2).

4.4

4.4.1 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 aMWSTGV (nur Satz 2 ist neu) wird die Margenbesteuerung in solchen Fällen trotzdem zugelassen, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass für den Bund kein Steuerausfall auf Grund dieses Mangels entstanden ist. Dieser Nachweis ist 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 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, S. 14).

4.4.2 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 (siehe Praxismitteilung der ESTV vom 27. Oktober 2006, S. 14). Das Bundes-

verwaltungsgericht hat die Rückwirkung dieser neuen "Pragmatismusbestimmungen" auf (zum Zeitpunkt ihrer Inkraftsetzung) bereits hängige Fälle (selbst unter dem Geltungsbereich der aMWSTV) in grundsätzlicher Weise bejaht. Für den Anwendungsbereich der Margenbesteuerung bildet Art. 14 Abs. 2 aMWSTGV in Bezug auf Art. 45a aMWSTGV 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, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.1 und 4.2).

4.5 Zusammenfassend hat der Steuerpflichtige, der mit gebrauchten Motorfahrzeugen handelt, somit die Möglichkeit, entweder den Vorsteuerabzug auf dem Ankaufspreis geltend zu machen und anschliessend den gesamten Wiederverkaufspreis als steuerbaren Umsatz zu deklarieren oder in Anwendung von Art. 26 Abs. 7 aMWSTV bzw. Art. 35 Abs. 1 aMWSTG auf einen Vorsteuerabzug auf dem Ankaufspreis zu verzichten und nur die Differenz zwischen Verkaufs- und Ankaufspreis der Umsatzsteuer zu unterwerfen (CAMENZIND/HONAUER/-VALLENDER, a.a.O., Rz. 1429). Bei Anwendung der Margenbesteuerung ist jedoch (neben dem Vorsteuerabzugsverzicht als Grundvoraussetzung) auch jeglicher spätere Vorsteuerabzug ausgeschlossen, da in der Rechnung ein Hinweis auf die Mehrwertsteuer unzulässig ist (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-48/2007 vom 17. November 2009 E. 3.3.2, A-1475/2006 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).

5.

5.1 Im vorliegenden Fall nahm der Beschwerdeführer beim Verkauf eines neuen Motorfahrzeuges wiederholt das gebrauchte Motorfahrzeug des Kunden unter Anrechnung an den Verkaufspreis als Eintauschmotorfahrzeug entgegen. Bei solchen Eintauschgeschäften deklarierete er jeweils nur die Mehrwertsteuer auf dem Aufpreis, d.h. auf dem Preis des neuen Motorfahrzeuges abzüglich des angerechneten Wertes des Eintauschmotorfahrzeuges. Vorweg ist festzuhalten, dass dieses Vorgehen nicht korrekt war. Gemäss Art. 26 Abs. 4 aMWSTV bzw. Art. 33 Abs. 4 aMWSTG hätte der Beschwerdeführer das Gesamtentgelt, bestehend aus dem angerechneten Wert des Eintauschwagens und dem Aufpreis, versteuern müssen (vgl. E. 4.2). Die ESTV nahm in der Folge deshalb zu Recht mit den EA Nr. ...71 und

Nr. ...72, beide vom 6. September 2005, eine entsprechende Aufrechnung vor.

5.1.1 Der Beschwerdeführer macht nun unter Verweis auf Art. 45 aMWSTGV geltend, aufgrund der ihm vorgeworfenen Verletzungen von Formvorschriften, im Besonderen seine Methode der Margenbesteuerung – die darin bestand "die Eintausche im Sinne der Margenbesteuerung beim Eintausch direkt am Verkaufspreis des neuen Fahrzeuges" abzuziehen –, sei dem Bund kein Steuerausfall, sondern höchstens ein Zinsverlust, entstanden. Er habe die verkauften Eintauschfahrzeuge als mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz deklariert, weshalb die Bezeichnung "weder verbuchte noch deklarierte Eintausche" in den betreffenden EA falsch sei.

5.1.2 Unbestrittenermassen hat der Beschwerdeführer die Verkäufe der Eintauschfahrzeuge vollständig (nach der Regelbesteuerung) versteuert. Damit hat er von der ihm grundsätzlich offen stehenden Möglichkeit der Margenbesteuerung gemäss Art. 26 Abs. 7 aMWSTV bzw. Art. 35 Abs. 1 aMWSTG offensichtlich keinen Gebrauch gemacht. Bereits gestützt auf das Selbstveranlagungsprinzip (s. dazu E. 2) ist ihm daher nicht zu folgen, wenn er nun im Nachhinein die Anwendung der Margenbesteuerung verlangt. Abgesehen davon, kann dem Begehren auch deshalb nicht stattgegeben werden, weil er – wie oben aufgezeigt – in den Rechnungen auf die Mehrwertsteuer hingewiesen hat. Damit hat er die Voraussetzungen gemäss Art. 28 Abs. 4 aMWSTV bzw. Art. 37 Abs. 4 aMWSTG verletzt (vgl. E. 4.3.3). An diesem Resultat vermag auch Art. 14 Abs. 2 aMWSTGV nichts zu ändern. Die im Anhang II der EA Nr. ...71 bzw. Nr. ...72 angebrachte Bezeichnung "weder verbuchte noch deklarierte Eintausche" ist demnach auch richtig, denn der Beschwerdeführer hat zugegebenermassen die an Zahlungs statt entgegengenommen Gegenstände zum Zeitpunkt der Entgegennahme nicht als Teil des der Mehrwertsteuer unterliegenden Entgelts deklariert und somit auch nicht entsprechend verbucht und der Mehrwertsteuer unterworfen.

Demgegenüber bezieht sich das Vorbringen des Beschwerdeführers auf den Zeitpunkt des Weiterverkaufs der Gebrauchtfahrzeuge. Die mehrwertsteuerliche Beurteilung der Entgegennahme der Eintauschgegenstände ist jedoch, wie die Vorinstanz in der Vernehmlassung ausführt, bei deren späteren Wiederverkauf nicht beachtlich und getrennt zu beurteilen.

5.2 Nicht stichhaltig ist der Einwand des Beschwerdeführers, dass es sich bei den meisten Leistungsempfängern um Nichtsteuerpflichtige gehandelt habe, die keine Vorsteuer geltend machen konnten, womit dem Bund kein Steuerausfall entstanden sei. Ein Verkäufer weiss in vielen Fällen nicht zum Voraus, ob der Gegenstand an einen Steuerpflichtigen oder an eine Privatperson verkauft wird (Camenzind/-HonaueR/Vallender, a.a.O., Rz. 1285). Zudem ist nicht ausgeschlossen, dass ein "privater Käufer" später doch steuerpflichtig wird und im Rahmen der Einlageentsteuerung gemäss Art. 33 aMWSTV bzw. Art. 42 aMWSTG die Vorsteuer nachträglich in Abzug bringen kann (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 6.2 mit weiteren Hinweisen). Zudem hat im vorliegenden Fall der Beschwerdeführer, der die Margenbesteuerung nachträglich rein rechnerisch sinngemäss anwenden will, auch Exporte getätigt, die die ESTV in den EA Nr. ...71 bzw. Nr. ...72 unter dem Titel "Umsatzdifferenzen" geltend machte und die vom Beschwerdeführer nicht bestritten wurden. Weil Lieferungen ins Ausland von der Mehrwertsteuer befreit sind (Art. 15 Abs. 2 Bst. a aMWSTV bzw. Art. 19 Abs. 2 Ziff. 1 aMWSTG), kann der Beschwerdeführer den Wiederverkauf der Eintauschobjekte nicht mit Mehrwertsteuer fakturieren. Damit ist dem Bund klarerweise ein Steuerausfall entstanden, da der Beschwerdeführer zu Unrecht bei der Entgegennahme an Zahlungs statt zu wenig Mehrwertsteuer fakturierte und andererseits bei der Ausfuhr eines solchen Gegenstandes zu Recht keine Mehrwertsteuer fakturierte. Im Weiteren hat der Beschwerdeführer die Margenbesteuerung zum Teil korrekt vorgenommen, womit ihm die Verwaltungspraxis sehr wohl bekannt war. Wie erwähnt kann er aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips ohnehin nicht vorbringen, diese Praxis nicht gekannt zu haben (E. 2 in fine). Fehl geht schliesslich auch sein sinngemässer Einwand, dass die mehrwertsteuerrechtliche Würdigung des Sachverhalts vorliegend dem Resultat entsprechen müsse, das sich bei einer korrekten Rechnungsstellung ergeben würde. Massgebend für die rechtliche Würdigung ist selbstredend der tatsächliche Sachverhalt. Der Beschwerdeführer muss sich auf die von ihm vorgenommene Rechnungsstellung und die Art der Abrechnung der Mehrwertsteuer behaften lassen.

6.

Dem Gesagten zufolge sind die Beschwerden abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind dem Beschwerdeführer als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem

Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem Beschwerdeführer zur Zahlung auferlegt. Eine Parteienschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerdeverfahren A-5312/2008 und A-5321/2008 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerden werden abgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit den geleisteten Kostenvorschüssen von Fr. 3'000.- verrechnet.

4.

Eine Parteienschädigung wird nicht zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel de Vries Reilingh

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: