

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 9. Dezember 2002 in Sachen X [SRK 2002-057])

Mehrwertsteuer. Vorsteuerabzug. Margenbesteuerung (Differenzbesteuerung) beim Handel mit Gebrauchtwagen (Art. 26 Abs. 7 MWSTV). Anforderungen an Rechnungen und Belege insbesondere bezüglich Aufzeichnung des Kilometerstandes.

Art. 17 Abs. 1, Art. 19, Art. 21, Art. 26 Abs. 7, Art. 28 und Art. 29 MWSTV.

- System des Vorsteuerabzugs beim Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen (E. 2).
- Im Bereich des Gebrauchtwagenhandels muss sowohl auf den Einkaufs- als auch auf den Verkaufsrechnungen der Kilometerstand des gehandelten Fahrzeuges vermerkt sein, um die Margenbesteuerung anwenden zu können (E. 2b/bb).
- Wenn ein Unternehmer im ersten Jahr seiner Geschäftstätigkeit mehr als das Dreifache des für die Auslösung der Mehrwertsteuerpflicht massgeblichen Mindestumsatzes (Fr. 75'000.-) erzielt, kann ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass er bei Geschäftsaufnahme hätte erwarten müssen, ab diesem Zeitpunkt mehrwertsteuerpflichtig zu sein (E. 3a).
- Die Steuerzahllast kann nicht alternativ nach der Ausnahmebestimmung (Margenbesteuerung) berechnet werden (E. 3b).
- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat bei den ihr eingereichten Einkaufs- und Verkaufsbelegen im Einzelfall zu prüfen, ob die Formerfordernisse der Margenbesteuerung erfüllt sind, die Verwaltung darf nicht von der grossen Mehrheit der Fälle in generalisierender Weise auf sämtliche Geschäftsfälle schliessen (E. 3c). Gleich verhält es sich mit den Lieferantenrechnungen im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug (E. 3d).

Taxe sur la valeur ajoutée. Déduction de l'impôt préalable. Imposition de la marge (imposition de la différence) dans le domaine du commerce de véhicules d'occasion (art. 26 al. 7 OTVA). Exigences en matière de factures et de justificatifs, particulièrement en ce qui concerne le kilométrage du véhicule.

Art. 17 al. 1, art. 19, art. 21, art. 26 al. 7, art. 28 et art. 29 OTVA.

- Système de la déduction de l'impôt préalable dans le commerce de véhicules d'occasion (consid. 2).
- Dans le domaine du commerce de véhicules d'occasion, le kilométrage du véhicule doit être indiqué aussi bien sur les factures d'achat que de vente, afin de pouvoir appliquer l'imposition de la marge (consid. 2b/bb).
- Lorsqu'un entrepreneur atteint au cours de la première année de son activité commerciale plus que le triple du chiffre d'affaires nécessaire pour l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (Fr. 75'000.-), on peut sans autre partir de l'idée que dès le début de son activité, il aurait dû s'attendre à être assujéti à ce moment-là (consid. 3a).
- L'impôt net exigible ne peut pas être calculé alternativement selon la clause exceptionnelle (imposition de la marge; consid. 3b).
- L'Administration fédérale des contributions doit vérifier dans chaque cas sur les justificatifs d'achat et de vente qui lui sont présentés si les exigences formelles de l'imposition de la marge sont remplies. L'administration ne doit pas tirer de façon générale des conclusions de la grande majorité des cas pour tous les cas (consid. 3c). Il en est de même pour les factures des fournisseurs s'agissant de la déduction de l'impôt préalable (consid. 3d).

Imposta sul valore aggiunto. Deduzione dell'imposta precedente. Imposizione dei margini (imposizione della differenza) nell'ambito del commercio di auto usate (art. 26 cpv. 7 OIVA). Esigenze in materia di fatture e giustificativi, in particolare per quanto concerne la registrazione del chilometraggio del veicolo.

Art. 17 cpv. 1, art. 19, art. 21, art. 26 cpv. 7, art. 28 e art. 29 OIVA.

- Sistema della deduzione dell'imposta precedente nell'ambito del commercio di veicoli usati (consid. 2).
- Nell'ambito del commercio di veicoli usati, per poter applicare l'imposizione del margine, il chilometraggio del veicolo commerciato deve essere indicato sia sulle fatture di acquisto che sulle fatture di vendita (consid. 2b/bb).
- Se nel primo anno della sua attività commerciale un imprenditore realizza più del triplo della cifra d'affari minima per l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (Fr. 75'000.-), si può senz'altro considerare che egli avrebbe dovuto attendersi l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto già dall'inizio della sua attività (consid. 3a).
- L'imposta netta esigibile non può essere calcolata alternativamente secondo la clausola eccezionale (imposizione dei margini; consid. 3b).
- L'amministrazione federale delle contribuzioni deve esaminare, in ogni singolo caso, se sui giustificativi di acquisto e di vendita che le vengono trasmessi sono rispettate le condizioni formali dell'imposizione del margine, poiché l'amministrazione non può trarre conclusioni di ordine generale e applicabili a tutte le situazioni solamente sulla base della grande maggioranza dei casi (consid. 3c). Ciò vale anche per le fatture dei fornitori per quanto riguarda la deduzione dell'imposta precedente (consid. 3d).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. X betreibt den Handel mit und den Reparaturservice an Autos. Er wurde rückwirkend per 1. Januar 1998 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (im Folgenden: ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

Am 27. Oktober 2000 bzw. 30. Januar 2001 liess X der ESTV mitteilen, er sei mit der rückwirkenden Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 1998 nicht einverstanden. Weder habe er im massgebenden Jahr die Umsatzgrenze

von Fr. 250'000.- (massgebender Umsatz: nur Fr. 247'931.80) noch die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- überschritten. Er sei erst ab 1. Januar 2000 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen.

B. Mit Entscheid vom 25. Oktober 2001 stellte die ESTV fest, X sei zu Recht rückwirkend auf den 1. Januar 1998 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden; er müsse ab diesem Zeitpunkt mit der Verwaltung über seine steuerbaren Umsätze abrechnen. Entsprechend zu Recht sei die Nachbelastung der Mehrwertsteuer für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 1999 mittels Ergänzungsabrechnung (EA) vom 25. Oktober 2001 vorgenommen worden. Die ESTV verpflichtete X, Fr. 47'431.- Mehrwertsteuer nebst 5% Verzugszins seit 15. April 1999 (mittlerer Verfall) nachzubezahlen. Ferner behielt sich die Verwaltung eine Steuerkontrolle vor. Als Begründung führte sie im Wesentlichen an, X habe im Jahr 1998 einen steuerbaren Umsatz von zwar lediglich Fr. 247'932.-, aber eine Steuerzahllast von Fr. 12'920.- erzielt. Die Steuerzahllast übertreffe entgegen der Annahme von X Fr. 4'000.-, weil bei deren Berechnung der Aufwand für den Einkauf von Occasionsfahrzeugen (Fr. 182'150.-) nicht berücksichtigt werden dürfe. Der Grund liege darin, dass der Mehrwertsteuerpflichtige die Fahrzeuge differenzbesteuert oder von Privaten erworben habe und deswegen nicht zum entsprechenden Vorsteuerabzug berechtigt sei. Für die Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht dürfe im Übrigen keine der vereinfachten Abrechnungsmethoden (Differenzbesteuerung, Saldosteuersätze) angewendet werden.

Gegen den Entscheid vom 25. Oktober 2001 liess X am 22. November 2001 Einsprache erheben und den Antrag stellen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Ihm sei eine Nachfrist zur Einreichung der Mehrwertsteuer-Abrechnungen gemäss Art. 26 Abs. 7 MWSTV der Jahre 1998 und 1999 zu gewähren.

C. Mit Einspracheentscheid vom 17. April 2002 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, X sei zu Recht auf den 1. Januar 1998 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden. Gleichzeitig bestätigte die Verwaltung die Nachforderung für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 1999 im Betrag von Fr. 47'431.- nebst Verzugszins.

D. Mit Eingabe vom 4. Mai 2002 bzw. Verbesserung vom 21. Mai 2002 lässt X (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 17. April 2002 führen und die nachfolgenden Anträge stellen: 1. In Gutheissung der Beschwerde sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen; 2. Eventuell sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und festzustellen, dass der Beschwerdeführer erst ab 1. Januar 1999 bzw. ab 1. Januar 2000 mehrwertsteuerpflichtig ist und die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zu Unrecht die Differenzbesteuerung verweigert hat. Die geforderte Mehrwertsteuer pro 1998 und 1999 sei dabei um mindestens Fr. 22'166.25 zu reduzieren.

In ihrer Vernehmlassung vom 12. August 2002 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Formelles)

b. (Anwendbarkeit der MWSTV, vgl. VPB 65.84, E. 1b). Die hier zu beurteilende Sachverhalt hat sich im Jahre 1998 zugetragen, sodass auf die vorliegende Beschwerde die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung weiterhin Anwendung finden.

2.a.aa. Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist mehrwertsteuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75'000.- übersteigen. Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt grundsätzlich nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV). Wird jedoch die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Tätigkeit neu aufgenommen, so beginnt die Mehrwertsteuerpflicht mit der Aufnahme der Tätigkeit, wenn zu erwarten ist, dass der für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate Fr. 75'000.- übersteigen wird (Art. 21 Abs. 2 MWSTV). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz bis zu Fr. 250'000.-, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- im Jahr betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Die Verfassungsmässigkeit dieser Vorschriften steht ausser Frage und ist in der Rechtsprechung schon mehrfach bestätigt worden (Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, E. 3, veröffentlicht in VPB 63.76 S. 714 ff.).

bb. Laut Verwaltungspraxis sind bei der Prüfung der Mehrwertsteuerpflicht im Fall des Handels mit gebrauchten Motorfahrzeugen die Gesamteinnahmen zu berücksichtigen und nicht nur die Differenz zwischen den Ankaufs- und den Verkaufspreisen (Broschüre «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer[6]», Ausgabe Januar 1994, Ziff. 3.4 Bst. b; Ausgabe August 1999, Ziff. 2.4).

b.aa. Hat der Steuerpflichtige ein gebrauchtes Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen, so kann er für die Berechnung der Mehrwertsteuer 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). In Abweichung von Art. 29 MWSTV tritt ausnahmsweise im Fall der Margenbesteuerung von gebrauchten Motorfahrzeugen der Abzug des Ankaufspreises, der so genannte Vorumsatzabzug, an die Stelle des Vorsteuerabzugs. Nicht die vom Erwerber aufgewendete Gegenleistung ist Bemessungsgrundlage, sondern die Marge zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis.

Unzulänglichkeiten im System der Mehrwertsteuer entstehen - wie im Fall des Gebrauchtwagenhandels - immer dann, wenn ein Vorgang zunächst vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst wird, diesen verlässt und sodann wieder in die steuerbare Sphäre zurück gelangt. Die durch Mehrwertsteuerpflichtige gebildete Umsatzkette wird durch einen nichtsteuerpflichtigen Privaten unterbrochen. Der Umsatz des Privaten gilt grundsätzlich als mehrwertsteuerlich irrelevant. Die sich daraus ergebende Versagung des Vorsteuerabzuges auf der Stufe des privaten Leistungserbringers bzw. des steuerpflichtigen Abnehmers entspricht wirtschaftlich einer unechten Befreiung auf der Zwischenstufe, wenn die Gegenstände später wieder in den steuerbaren Wirtschaftskreislauf gelangen. Die im Wert des von einem Privaten erworbenen Gegenstandes noch enthaltene Mehrwertsteuer kann nicht zum Abzug gebracht werden und belastet deshalb die Nachfolgeumsätze weiter. Als Folge treten etwa Steerkumulationen oder unterschiedliche Belastungen der Endkonsumenten für vergleichbare Leistungen auf. Der mehrwertsteuerpflichtige Wiederverkäufer erleidet ferner wohl regelmässig einen Preisnachteil gegenüber dem privaten Veräusserer, weil er - anders als der Private -

auf dem Umsatz von Gebrauchtwagen Mehrwertsteuer schuldet und diese sodann auf den Abnehmer zu überwälzen versucht. Dies wird ihm aber kaum gelingen, denn er kann am Markt im Verhältnis zum konkurrierenden privaten Anbieter von Gebrauchtwagen keinen höheren Preis verlangen (zum Ganzen: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 276 ff.; vgl. auch Fabienne Mariéthoz, L'application de la TVA aux objets d'art et d'antiquité en droit suisse et communautaire, Basel/Frankfurt am

Main 1996, S. 7).

Soweit der durch den Privaten gelieferte Gebrauchtwagen noch nutzbar ist und durch den Mehrwertsteuerpflichtigen auch tatsächlich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke verwendet wird, findet mit Bezug auf den Restnutzen des Gebrauchtwagens weder auf der Stufe des privaten Veräusserers noch auf jener des mehrwertsteuerpflichtigen Erwerbers ein mehrwertsteuerlicher Endverbrauch statt. Da nach der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer grundsätzlich nur dieser Endverbrauch belastet werden soll, sah sich der Bundesrat veranlasst, mittels Vorumsatzabzug dem auf den Restnutzen des Gebrauchtwagens entfallenden Mehrwertsteuerbetrag, der so genannten Restmehrwertsteuer, Rechnung zu tragen. Mit der Margenbesteuerung verhindert der Bundesrat, dass der Gebrauchtwagen dauerhaft mit Restmehrwertsteuer belastet bleibt, das heisst dass der mehrwertsteuerpflichtige Wiederverkäufer eine Mehrwertsteuer auf der Mehrwertsteuer zu entrichten hat und danach trachtet, diese zu überwälzen. Er entlastet nämlich den Mehrwertsteuerpflichtigen im Ergebnis um die rechnerisch im Ankaufspreis des Gebrauchtwagens enthaltene Mehrwertsteuer aus den steuerbaren Vorumsätzen, das heisst die auf dem Restnutzen des Gegenstandes noch lastende Mehrwertsteuer, die Restmehrwertsteuer. Dadurch eliminiert der Verordnungsgeber die geschilderten Steuerkumulativen, gleichzeitig die Verzerrungen zwischen mehrwertsteuerpflichtigen Anbietern von Occasionen einerseits und konkurrierenden privaten Anbietern andererseits, sowie die unterschiedliche Steuerbelastung der Endverbraucher für vergleichbare Leistungen (ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 279 f.; vgl. auch Heinz Keller, Aktueller Stand der Beratungen über die Mehrwertsteuergesetzgebung, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 66 202; vgl. auch Wolfram Birkenfeld, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Köln, Loseblatt [8. Lieferung, Februar 1995], Abschnitt VII, Rz. 292).

Die Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 7 MWSTV wurde bereits mehrfach bestätigt (siehe BGE vom 22. Februar 2001, E. 4b, veröffentlicht in Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 2001 II S. 117; Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, E. 3c, veröffentlicht in MWST-Journal 4/1999 S. 154 f.).

bb. Die Verwaltungspraxis sieht vor, dass die gebrauchten Motorfahrzeuge als «zum Verkauf bezogen» gelten, wenn in der Zeit zwischen An- und Verkauf damit nicht mehr als 2'000 km (ab 1. Januar 1997: 5'000 km) zurückgelegt werden. Zur entsprechenden Feststellung muss sowohl aus den Einkaufs- als auch aus den Verkaufsrechnungen der entsprechende Kilometerstand ersichtlich sein. Fehlt diese Angabe auf einem der beiden Belege, darf die Margenbesteuerung nicht angewendet werden (Branchenbroschüre für das Motorfahrzeuggewerbe vom November 1995, Ziff. 5.2.2. und 5.5.3.).

Die Rechtmässigkeit dieser Praxis wurde in der Rechtsprechung mit der nachfolgenden Begründung bestätigt: Ein gebrauchtes Fahrzeug, das vor dem Wiederverkauf nachhaltig im Betrieb des Mehrwertsteuerpflichtigen (also als Betriebsmittel) oder privat (teilweiser Endverbrauch) oder ähnlich verwendet wird, gilt nicht als für den Verkauf bezogen im Sinne von Art. 26 Abs. 7 MWSTV. Die ESTV überschreitet ihren Gestaltungsspielraum nicht, wenn sie die direkt zum Wiederverkauf verwendeten Gebrauchtfahrzeuge von den andern durch die «2'000 km-Regel» (bzw. 5'000 km) abgrenzt. Die fragliche Praxis der ESTV ist auch sonst mit dem übergeordneten Bundesrecht vereinbar. Unter diesen Umständen hat der Richter nicht einzugreifen und das Ermessen der Verwaltung durch sein eigenes zu ersetzen (Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999 [SRK 1998-186], E. 4c, veröffentlicht in MWST-Journal 4/1999 S. 158 ff.). Die Aufzeichnungspflicht des Kilometerstandes auf den Einkaufs- und Verkaufsrechnungen ist eine direkte Konsequenz aus der rechtmässigen Kilometerregelung als Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Margenbesteuerung. Um überhaupt feststellen zu können, ob mit dem Gebrauchtwagen zwischen Ein- und Verkauf nicht mehr als 2'000 (bzw. 5'000) Kilometer zurückgelegt worden sind, muss der Kilometerstand sowohl im Zeitpunkt des Einkaufs als auch in jenem des Wiederverkaufs exakt und verbindlich aufgezeichnet werden. Hiezu drängen sich die Einkaufs- und Verkaufsfakturen geradezu auf.

Die Rechnung spielt im Mehrwertsteuerrecht eine zentrale und unabdingbare Rolle im Zusammenhang mit der Entsteuerung von Eingangsleistungen, die für steuerbare Ausgangsleistungen verwendet werden. Nur wenn die strengen formellen Anforderungen an die Rechnungstellung erfüllt sind, ist ein Vorsteuerabzug überhaupt möglich (Art. 29 Abs. 1 Bst. a in Verbindung mit Art. 28 Abs. 1 MWSTV). Eine analoge Bedeutung kommt der Rechnung bei der Entsteuerung mittels Margenbesteuerung (Vorumsatzabzug) zu. Auch wenn es sich beim Zulieferer um einen Nichtsteuerpflichtigen handelt, ist es aus Gründen der Beweistauglichkeit und letztlich der Rechtssicherheit unerlässlich, dass der Kilometerstand auf seiner Rechnung an den mehrwertsteuerpflichtigen Abnehmer des Fahrzeuges ausdrücklich festgehalten wird. Es gilt zu erwähnen, dass selbstverständlich die formellen Anforderungen an die Eingangsfakturen im Falle der Margenbesteuerung ganz erheblich weniger weit gehen als im Fall des Vorsteuerabzugs (vgl. Art. 28 Abs. 1 MWSTV); unerlässlich ist indessen, dass der für die Margenbesteuerung entscheidende Kilometerstand enthalten ist. Könnte der Mehrwertsteuerpflichtige den Kilometerstand (Zeitpunkt des Einkaufs) nachträglich auf Vertragsschriften usw. vermerken, so wäre dem Missbrauch Tür und Tor geöffnet. Jedenfalls erscheint der Aufwand infolge der verlangten Rechnungstellung für eine Entsteuerung der Eingangsleistung mittels Margenbesteuerung keineswegs als unverhältnismässig, wenn man ihn mit jenem vergleicht, der aufgrund der viel weitergehenden formellen Anforderungen an die Rechnungstellung im Fall der Entsteuerung durch Vorsteuerabzug entsteht (Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999 [SRK 1998-186], E. 4d/bb, veröffentlicht in MWST-Journal 4/1999 S. 162 f.). Es kommt hinzu, dass die Verwaltung den Begriff «Einkaufs- und Verkaufsrechnung» nicht einschränkend versteht und hiezu folgendes erklärt: «Analog der Bestimmung von Art. 28 Abs. 3 MWSTV sind neben den Rechnungen auch Gutschriften oder andere Dokumente, welche im Geschäftsverkehr die Rechnungen ersetzen, geeignet, um den Kilometerstand festzuhalten. Unabdingbar ist aber, dass der entsprechende Beleg im Zeitpunkt der Wagenübergabe erstellt wird» (Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999 [SRK 1998-186], E. 4d/bb, veröffentlicht in MWST-Journal 4/1999 S. 163). Darauf ist die ESTV zu behaften.

c. Verwendet der Mehrwertsteuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen, so kann er in seiner Mehrwertsteuerabrechnung die ihm von anderen Mehrwertsteuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 MWSTV in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Die Rechnung des Leistungserbringers muss enthalten: seinen Namen und seine Adresse sowie seine Mehrwertsteuernummer; Namen und Adresse des Leistungsempfängers; Datum oder Zeitraum der Leistung; Art, Gegenstand und Umfang der Leistung; das Entgelt; den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Art. 28 Abs. 1 MWSTV).

3.a. Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben seine Geschäftstätigkeit im Jahre 1998 aufgenommen und in diesem Jahr einen massgeblichen Umsatz von Fr. 247'932.- erzielt. Angesichts dieses Ergebnisses (mehr als das Dreifache des Mindestumsatzes von Fr. 75'000.-) kann ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer bei Geschäftsaufnahme in guten Treuen hätte erwarten müssen, dass er den für die Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Umsatz innerhalb der ersten zwölf Monate Fr. 75'000.- überschreiten wird (siehe E. 2a/aa hievor). Mit Recht erklärte folglich die

ESTV den Beschwerdeführer per 1. Januar 1998 für Mehrwertsteuerpflichtig.

b. Es bleibt zu prüfen, ob der Beschwerdeführer von der Mehrwertsteuerpflicht in Anwendung von Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV zu befreien ist. Er hält dafür, die Steuerzahllast von Fr. 4'000.- im Jahre 1998 nicht erreicht zu haben, weshalb er von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sei. Zur Berechnung der Steuerzahllast (Fr. 2'346.-) bringt der Beschwerdeführer vom massgeblichen Umsatz im Wesentlichen die Ankaufspreise für Gebrauchtwagen (Fr. 182'150.-) in Abzug. Die ESTV hält entgegen, für die Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht sei die Margenbesteuerung nicht relevant. Die Mehrwertsteuerpflicht sei einzig aufgrund der erzielten Jahresumsätze festzulegen und die Steuerzahllast unter Abzug der Vorsteuer praxisgemäss nach der vereinfachten Methode abstrakt respektive nach der genauen Methode aufgrund vorhandener Faktoren zu ermitteln. Die erforderlichen Unterlagen für die effektive Berechnung lägen nicht vor, weshalb die vereinfachte Methode zur Anwendung gelange und sich eine Steuerzahllast von Fr. 12'920.-, also mehr als Fr. 4'000.-, ergäbe. Gegen die eigentliche zahlenmässige Ermittlung dieser Steuerzahllast erhebt der Beschwerdeführer mit Recht keine Einwendungen.

Der Beschwerdeführer kommt jedoch anders als die ESTV zum Schluss, die massgebliche Steuerzahllast für das Jahr 1998 nicht zu erreichen, weil er es für zulässig erachtet, die Ankaufspreise für Gebrauchtwagen vom erzielten Umsatz abzuziehen, also die Margenbesteuerung zur Anwendung zu bringen. Es ist folglich darüber zu befinden, ob die Steuerzahllast ausschliesslich nach der Regelbesteuerung (Besteuerung nach Vorsteuerabzug) oder alternativ nach der Ausnahmebesteuerung (Margenbesteuerung) zu berechnen ist.

Die Margenbesteuerung ist für den Leistungserbringer günstiger als die Regelbesteuerung (BGE vom 22. Februar 2001, E. 4a, veröffentlicht in RDAF 2001 II S. 117 E. 2b). Für ihn resultiert - wie der vorliegende Fall eindrücklich dokumentiert - in aller Regel eine tiefere Steuerzahllast. Unzulässig ist nun, wenn wie im vorliegenden Fall der Beginn der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht von der Wahl des Leistungserbringers abhängt, ob er nach der Regelbesteuerung oder nach der Ausnahmebesteuerung abrechnet. Dies wäre zunächst mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht zu vereinbaren. Bevorteilt wäre der Gebrauchtwagenhändler gegenüber allen anderen Leistungserbringern (nicht Gebrauchtwagenhändler) mit vergleichbaren Vorsteuerbelastungen, die nach der Regelbesteuerung abrechnen müssen und deshalb anders als der Beschwerdeführer die Grenze von Fr. 4'000.- übertreffen. Ferner darf die Entscheidung über den Beginn der Mehrwertsteuerpflicht nicht von einer solch gearteten Wahlmöglichkeit des Beschwerdeführers abhängen. Rechtsstaatlich wäre bedenklich und mit dem strengen Legalitätsprinzip im Steuerrecht kaum vereinbar, wenn durch betriebswirtschaftliche Beweggründe geleitete Leistungserbringer mit ihrer Wahlmöglichkeit anstelle des Gesetzgebers über die Mehrwertsteuerpflicht bestimmen. Schliesslich handelt es sich bei der Margenbesteuerung um eine Ausnahme von der verfassungsrechtlich vorgesehenen Besteuerungsmethode (Vorsteuerabzug). Deshalb ist von vornherein eine gewisse Zurückhaltung geboten (vgl. Entscheid der SRK vom 30. Oktober 2002 in Sachen R. [SRK 2001-105], E. 3d). Insofern sind keinerlei Gründe ersichtlich, bei der Berechnung der Steuerzahllast über den Wortlaut («nach Abzug der Vorsteuer») von Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV hinaus den «Vorumsatzabzug» zuzulassen. Unter dem gleichen Blickwinkel gilt es darauf hinzuweisen, dass Art. 26 Abs. 7 MWSTV die Margenbesteuerung für den «Steuerpflichtigen» vorsieht. Der Gebrauchtwagenhändler muss also bereits subjektiv mehrwertsteuerpflichtig sein, um von der Ausnahmeregelung Gebrauch machen zu können. Die Frage nach seiner subjektiven Mehrwertsteuerpflicht ist jedoch vorab zu klären, weshalb dabei die Margenbesteuerung nicht zum Zuge kommen kann. Mit andern Worten ist die Frage nach der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht des Leistungserbringers (2. Kapitel: Steuerpflicht) klar von der Margenbesteuerung als Berechnungsmethode der Steuer (3. Kapitel: Berechnung und Überwälzung der Steuer) zu trennen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die ESTV mit Recht für die Berechnung der Steuerzahllast gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV die Methode der Margenbesteuerung als unanwendbar erklärt hat.

c. Nachdem feststeht, dass der Beschwerdeführer ab dem 1. Januar 1998 die subjektive Mehrwertsteuerpflicht erfüllt, gilt es noch zu prüfen, wie hoch die für dieses Jahr geschuldete Mehrwertsteuerschuld zu beziffern ist.

Der Beschwerdeführer reicht eine Reihe von Kaufverträgen und Quittungen ein und macht geltend, die Formerfordernisse für die Margenbesteuerung zu erfüllen. Die Mehrwertsteuernachforderung sei deshalb um mindestens Fr. 22'166.25 zu reduzieren. Die Verwaltung hält entgegen, auf den Verkaufsabrechnungen figuriere als Verkäuferin meistens die Firma «X & X». Aus verschiedenen Faktoren werde ersichtlich, dass die Abkürzung für «Y + X» stehen müsse. Im Weiteren habe der Beschwerdeführer auch Verkaufsabrechnungen eingereicht, die als Namen des Verkäufers die Firma «Automobile A» aufführten. Diese Belege erfüllen nicht die Formerfordernisse der Margenbesteuerung. Bei den Kaufabrechnungen sei zu beanstanden, dass vielfach die Kilometerangabe oder der Name des Verkäufers fehle. Es müsse somit festgestellt werden, dass die eingereichten Belege den Anforderungen für die Anwendung der Margenbesteuerung nicht genügen. Der Mehrwertsteuerbetrag sei demzufolge aufgrund des Verkaufserlöses zu berechnen.

Es verhält sich in der Tat so, dass auf einer Vielzahl von Einkaufsdokumenten (vorwiegend Quittungen) die Kilometerangabe des aufgeführten Fahrzeuges fehlt, weshalb die Vorinstanz diesbezüglich die Margenbesteuerung mit Recht verweigerte (E. 2b/bb hievori). Andere Quittungen beinhalten zwar die gefahrenen Kilometer des Fahrzeuges, aber Angaben über den Lieferer fehlen vollständig. In diesen Fällen ist für die Verwaltung unmöglich nachzuprüfen, ob das Kaufgeschäft in dieser Form tatsächlich stattgefunden hat, was aber zur Anwendung der Margenbesteuerung unerlässlich ist. In anderen Fällen kann dem Einkaufsgeschäft kein entsprechender Verkauf zugeordnet werden oder umgekehrt. Insoweit ist die Beschwerde abzuweisen.

Demgegenüber belegt beispielsweise eine Beilage den beschwerdeführerischen Kauf des Fahrzeuges Honda CRX Civic (Kilometerstand: 119'500) von der «B. Automobile GmbH». Der Beschwerdeführer hat das nämliche Fahrzeug in den fraglichen Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 1999 (am 1. Oktober 1999) mit dem Kilometerstand von 119'750 an B weiterverkauft. Diese Belege erfüllen auch die übrigen Formerfordernisse an die Margenbesteuerung. Es ist unzulässig, dass die ESTV von der grossen Mehrheit der Fälle (z. B. «vielfach fehlt die Kilometerangabe») in generalisierender Weise auf sämtliche Geschäftsfälle schliesst und die Margenbesteuerung gesamthaft verweigert. Sie hat vielmehr im Einzelfall zu prüfen, ob - wie im hier genannten Beispiel - die Voraussetzungen für die Margenbesteuerung erfüllt sind. Ebenso unzulässig ist es, wenn die ESTV den Verkaufsdokumenten einzig deshalb die Beweiskraft abspricht, weil diese auf «X & X» lauten, jedenfalls dann, wenn das Dokument den Verkäufer ausdrücklich namentlich mit «X» bezeichnet. In diesen und solchen Fällen ist sachverhältnismässig einwandfrei erstellt, dass es sich beim Verkäufer um den Beschwerdeführer handelt. Die ESTV vermag jedenfalls nicht darzutun, dass es sich bei «X & X» um eine andere Firma oder um einen unabhängigen Betriebszweig des Beschwerdeführers handelt. Sind auch die übrigen erforderlichen Elemente auf den Dokumenten vorhanden, genügen diese folglich den Formvorschriften. In diesen Punkten ist die Beschwerde gutzuheissen. Die Sache ist zur Überprüfung der Voraussetzungen für eine Margenbesteuerung im Einzelfall sowie für eine entsprechende Neuberechnung der Mehrwertsteuerforderung an die ESTV zurückzuweisen.

d. Der Beschwerdeführer hält ferner dafür, aus den nachgereichten Belegen betreffend Materialeinkauf für Reparaturen ergäbe sich die Berechtigung zum Vorsteuerabzug in den Jahren 1998 und 1999. Die ESTV verweigert den Vorsteuerabzug, da die Rechnungen auf die Firmen «A» oder «Y + X» bzw. «X & X Car» ausgestellt seien, mithin entgegen Art. 28 MWSTV nicht auf den Empfänger der Leistungen lauten.

In der Tat lautet der weit überwiegende Teil der Lieferantenrechnungen nicht auf die Firma des Beschwerdeführers, sondern im Wesentlichen auf die Firma «A, Automobile», oder auf «X. + X. Autoreparaturen», «Y» (bzw. «Y + X»). Mit Bezug auf diese und solche Belege verweigert die Vorinstanz folglich mit Recht den Vorsteuerabzug (siehe E. 2c hievov). Es bleibt in diesen Fällen ferner kein Raum für ein nachträgliches Korrekturverfahren der Vorsteuer mittels Verwaltungspraxis bzw. mittels Formular 1310 («Bestätigung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger zwecks nachträglicher Ermöglichung des Vorsteuerabzuges trotz formell ungenügender Rechnung»). Diese durch die Rechtsprechung gestützte Praxis (Entscheid der SRK vom 25. März 2002, veröffentlicht in VPB 66.97 E. 4d S. 1150 ff.) kommt von vornherein nur zur Anwendung, wenn auf der Rechnung eine oder mehrere der nachfolgenden Angaben fehlen: Mehrwertsteuernummer des Leistungserbringers; Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung; Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung; Steuersatz; bei Rechnungen in ausländischer Währung der Steuersatz und/oder der Steuerbetrag in Schweizerfranken (bis 31. Dezember 2000). Unter anderem Name und Adresse

des Leistungsempfängers stellen hingegen Angaben dar, die (um die Gefahr entsprechender Missbräuche auszuschliessen) unverzichtbar sind und für welche eine Nachbesserung mittels Bestätigung des Leistungserbringers nicht möglich ist.

Dennoch erfüllen in wenigen Einzelfällen die eingereichten Einkaufsrechnungen die Erfordernisse an die Rechnungstellung. Gelingt dem Beschwerdeführer in wenigen Einzelfällen der Nachweis gemäss Art. 28 MWSTV, so ist er diesbezüglich zum Vorsteuerabzug zu berechtigen. Es ist auch hier unzulässig, dass die ESTV von der grossen Mehrheit der Fälle auf sämtliche Geschäftsfälle schliesst und den Vorsteuerabzug gesamthaft verweigert. Sie hat vielmehr im Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen für den Abzug erfüllt sind. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt teilweise gutzuheissen. Die Sache ist zur Überprüfung im Einzelfall sowie für eine entsprechende Neuberechnung der Mehrwertsteuerforderung an die ESTV zurückzuweisen.

Im gleichen Verhältnis (wie hievov: nicht konforme [Art. 28 ESTV] Einkaufsdokumente im Verhältnis zu sämtlichen Einkaufsdokumenten) ist der Beschwerdeführer aufgrund der eingereichten Coupons von Registrierkassen zum Vorsteuerabzug zu berechtigen, falls diese den Anforderungen der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige 1997, Rz. 760, entsprechen. Es darf davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer für den gleichen prozentualen Anteil (wie bei den [Bar-]Rechnungen) am gesamten Geschäftsverkehr, der mittels Kassazettel dokumentiert ist, als Kunde aufgetreten ist. Die ESTV kann diesbezüglich die zum Abzug berechtigte Vorsteuer schätzungsweise ermitteln.

4. Es bleibt, auf die übrigen Argumente des Beschwerdeführers einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

a. Der Steuerpflichtige hält dafür, sein Anspruch auf rechtliches Gehör sei verletzt. Er sei entgegen der Darstellung der ESTV nicht aufgefordert worden, die für die Margenbesteuerung erforderlichen Belege einzureichen. Insbesondere seien keine Belege für das Jahr 1999 einverlangt worden und dennoch habe die Verwaltung die Mehrwertsteuer für dieses Jahr veranlagt. Werde er zur Ergänzung der Akten aufgefordert, dürfe er sich darauf verlassen, dass mit der entsprechenden Einreichung alle erforderlichen Belege für die mehrwertsteuerliche Beurteilung vorhanden sind. Nicht er dürfe verantwortlich gemacht werden, wenn sodann dennoch Unterlagen fehlen. Er habe während des gesamten Verfahrens keine Gelegenheit gehabt, eine Mehrwertsteuerabrechnung bei der ESTV einzureichen. Ihm sei auch eine mit der Einsprache beantragte mündliche Besprechung über die Voraussetzungen der Margenbesteuerung verweigert worden, weshalb zusätzlich eine unrichtige Sachverhaltsermittlung zu rügen sei.

Der Beschwerdeführer verkennt, dass die Mehrwertsteuer als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet ist und er deshalb unaufgefordert mit der ESTV abzurechnen hat (Art. 37 MWSTV). Der Beschwerdeführer hat im Laufe des Verfahrens stets die Methode der Margenbesteuerung geltend gemacht. Es obliegt ihm deshalb auch die Pflicht, die zum Nachweis erforderlichen Belege unaufgefordert einzureichen. Insofern ist unmassgeblich, ob ihn die ESTV hiezu aufgefordert hat oder nicht. Im Übrigen hat er die fraglichen Unterlagen zusammen mit der vorliegenden Beschwerde nunmehr der SRK vorgelegt mit der Behauptung, die Formerfordernisse an die Margenbesteuerung zu erfüllen. Die Frage, ob die Verwaltung die Belege (zu Unrecht) nicht eingefordert hat, braucht deswegen nicht abschliessend beurteilt zu werden, wäre doch ein entsprechender Mangel dadurch als geheilt zu betrachten, dass die Unterlagen im Verfahren vor der SRK und bei deren Entscheidungsfindung gebührend berücksichtigt werden (siehe E. 3c und d hievov). Gleich verhält es sich mit dem durch die ESTV abgewiesenen Antrag auf eine mündliche Besprechung. Der rechtserhebliche Sachverhalt ist spätestens im vorliegenden Verfahrensstadium rechtsgenügend festgestellt. Abgesehen davon hat der Mehrwertsteuerpflichtige keinen Rechtsanspruch auf mündliche Stellungnahme im Einspracheverfahren, welches schriftlicher Natur ist (Art. 52 Abs. 2 MWSTV).

b. Der Beschwerdeführer beruft sich ferner auf Ziff. 3.6 Bst. a der Broschüre «Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer» (Ausgabe 1994). Danach werde angenommen, dass beim Handel mit gebrauchten Gegenständen die Steuerzahllast regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- betrage, sofern die Umsatzgrenze von Fr. 250'000.- nicht erreicht werde. Seine Mehrwertsteuerpflicht sei infolgedessen nicht gegeben.

Dem Steuerpflichtigen ist entgegen zu halten, dass diese alte Praxis der ESTV nur für den Fall gilt, dass ausschliesslich mit gebrauchten Gegenständen gehandelt wird. Der Beschwerdeführer betreibt aber nebst dem Gebrauchtwagenhandel auch einen Reparaturservice, weshalb er sich nicht auf diese Praxis berufen kann.

5.a. Die Beschwerde ist im Sinne der vorangehenden Erwägungen teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen. Es ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer von der Verwaltung zutreffend auf den 1. Januar 1998 als mehrwertsteuerpflichtig erklärt und in das von der ESTV geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen worden ist. Die Sache ist zur Überprüfung im Einzelfall sowie für eine entsprechende Neuberechnung der Mehrwertsteuerforderung an die Vorinstanz zurückzuweisen (E. 3c und d hievov).

b. (Verfahrenskosten)

[6] Die Drucksachen zur MWSTV sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern oder per Fax 031 325 72 80. Drucksachen zum MWSTG: Einsicht und Online-Bestellung auf <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/> unter Dokumentation. Bestellung in Papierform: beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), 3003 Bern oder: verkauf.zivil@bbl.admin.ch

Dokumente der SRK