(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 18. September 2003 [SRK 2002-094])

Mehrwertsteuer. Margenbesteuerung. Rechnungsstellung.

- Nach der Bezahlung dürfen Rechnungen nicht mehr abgeändert werden. Stellt sich nachträglich heraus, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer falsch berechnet wurde, so ist eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung respektive Gutschrift unter bestimmten Voraussetzungen möglich (E. 2b).

- Hat der Steuerpflichtige in den Rechnungen auf die Mehrwertsteuer hingewiesen, ist eine Margenbesteuerung ausgeschlossen; ein nachträglicher Wechsel allein der Abrechnungsart ist auf Grund des strengen aber notwendigen Formalismus bei der Margenbesteuerung nicht möglich (E. 3a).

Taxe sur la valeur ajoutée. Imposition de la marge. Facturation.

- Après paiement, les factures ne doivent plus être modifiées. Si l'on constate ultérieurement que la taxe sur la valeur ajoutée facturée aux clients est mal calculée, une correction est possible à des conditions précises par une charge subséquente formellement exacte, respectivement par une écriture au crédit (consid. 2b).

- Si l'assujetti a mentionné la taxe sur la valeur ajoutée sur les factures, une imposition de la marge est exclue; un changement ultérieur de la manière de facturer n'est pas possible au regard du principe strict, mais nécessaire du formalisme en cas d'imposition de la marge (consid. 3a).

Imposta sul valore aggiunto. Imposizione del margine. Fatturazione.

- Dopo il pagamento, le fatture non possono più essere modificate. Se in seguito risulta che l'imposta sul valore aggiunto fatturata al cliente era stata calcolata in modo errato, a determinate condizioni è possibile una correzione attraverso un addebito risp. un accredito successivo formalmente corretto (consid. 2b).

- Se il contribuente ha menzionato l'imposta sul valore aggiunto nelle fatture, un'imposizione del margine è esclusa; a causa del rigoroso ma necessario formalismo applicato per l'imposizione del margine, non è possibile una modifica successiva del modo di calcolo (consid. 3a).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die Garage W. AG betreibt eine Automobil-Reparaturwerkstätte, eine Tankstelle sowie den Handel mit Fahrzeugen. Für diese Tätigkeiten ist sie mit Wirkung ab 1. Januar 1995 als Mehrwertsteuerpflichtige im entsprechenden Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B. An diversen Tagen im Monat Juli 1995 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Perioden 1/90-1/95 durch. Dabei stellte die Verwaltung u. a. fest, dass die Garage W. AG beim Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen die Margenbesteuerung anwandte, in den Verkaufsrechnungen jedoch auf die Mehrwertsteuer hinwies. Die ESTV hielt deshalb die Margenbesteuerung für unzulässig und belastete der Steuerpflichtigen mit Ergänzungsabrechnung (...) vom 3. August 1995 für das Quartal 1/95 Fr. 14'339.- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach. Mit Schreiben vom 21. August 1996 bestritt die Garage W. AG die Nachforderung und teilte der ESTV mit, auf Grund einer falschen Programmierung seien anfänglich für Verkäufe von Gebrauchtwagen fehlerhafte Rechnungen ausgestellt worden. Die Kunden seien kontaktiert, die Rechnungen korrigiert und - soweit noch vorhanden - zurückgezogen worden. Die Kunden hätten auf Grund der fehlerhaften Rechnungen kaum missbräuchlich Vorsteuer abziehen können, da es sich nur in drei Fällen selbst um Steuerpflichtige gehandelt habe. Mit Antwortschreiben vom 3. September 1996 wies die ESTV die Garage W. AG darauf hin, es sei keineswegs gestattet, die betreffenden Rechnungen nachträglich zu stornieren und durch neue zu ersetzen. Werde in der Rechnung auf die Steuer hingewiesen, falle die Sonderregelung Margenbesteuerung dahin und die Mehrwertsteuer sei auf dem Totalentgelt zu entrichten.

C. Mit Entscheid vom 19. Juni 1997 forderte die ESTV von der Garage W. AG Fr. 14'339.- Mehrwertsteuer nebst Verzugszins. Am 14. August 1997 erhob die Garage W. AG dagegen Einsprache mit dem sinngemässen Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben.

D. Mit Einspracheentscheid vom 12. Juni 2002 wies die ESTV die Einsprache ab. Die ESTV führte im Wesentlichen an, die Einsprecherin könne nicht nachträglich auf die gewählte Abrechnungsform zurückkommen. Die Garage W. AG lässt am 11. Juli 2000 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben und um vollumfängliche Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides ersuchen. Im Verfahrensantrag wird geltend gemacht, das vorliegende Beschwerdeverfahren zu sistieren bis zum Vorliegen der schriftlichen Begründung des Bundesgerichtsentscheides vom 31. Mai 2002 (2A.546/2000). Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, die Praxis der ESTV zur Margenbesteuerung von Gebrauchtwagen habe insofern keine gesetzliche Grundlage, als bei einem Hinweis auf die Mehrwertsteuer in der Rechnung an den Käufer die Margenbesteuerung nicht mehr zulässig und der noch nicht versteuerte Umsatz zum Normalsatz nachzubesteuern sei. Verletzt werde das Legalitätsprinzip sowie die aus Art. 41ter der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) abgeleiteten übergeordneten Grundprinzipien. Die Praxis verletze überdies die Grundsätze der Erhebungswirtschaftlichkeit, des Verbotes des überspitzten Formalismus und der Verhältnismässigkeit.

E. Mit Vernehmlassung vom 23. Oktober 2002 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen. Am 31. März 2003 repliziert die Beschwerdeführerin und hält an der Bestreitung der Nachforderung fest. Mit Duplik vom 28. April 2003 stellt die Verwaltung erneut den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird im Übrigen - soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Formelles)

b. Da zwischenzeitlich die schriftliche Begründung des Bundesgerichtsentscheides vom 31. Mai 2002 (2A.546/2000) vorliegt, erweist sich der Verfahrensantrag in der Beschwerdeschrift vom 11. Juli 2002 als gegenstandslos.

c. Nicht bestritten ist die sachverhalts-, namentlich zahlenmässige Ermittlung der nachgeforderten Steuer in Höhe von Fr. 14'339.- zuzüglich Verzugszins

2.a. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet, wobei der Steuerpflichtige in seiner Steuerabrechnung die ihm von anderen Steuerpflichtigen mit den Angaben nach Art. 28 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen und Dienstleistungen abziehen kann, wenn er die Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerbare Ausgangsleistungen verwendet (Art. 26 Abs. 1 sowie Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV; Regelbesteuerung). 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; Ausnahmebesteuerung). In Abweichung von Art. 29 MWSTV tritt 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. Durch den Vorumsatzabzug wird der Steuerpflichtige im Ergebnis so gestellt, als hätte er auf der Eingangsleistung die Vorsteuer abziehen können.

Wer die Margenbesteuerung anwendet, darf weder in Preisanschriften, Preislisten und sonstigen Angeboten noch in Rechnungen auf die Steuer hinweisen (Art. 28 Abs. 4 MWSTV).

b. Nach der Verwaltungspraxis zur MWSTV fällt die Margenbesteuerung dahin und die Steuer ist vollumfänglich zu entrichten, wenn in den Rechnungen auf die Steuer hingewiesen wird (Branchenbroschüre für das Motorfahrzeuggewerbe vom November 1995, Ziff. 5.3).

Stellt sich nachträglich heraus, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Steuersatzes, unrichtige Berechnungsgrundlage usw.), so ist sie grundsätzlich mit einer Rechnung oder Gutschrift zu korrigieren, wobei der steuerpflichtige Empfänger der Gegenstände oder der Dienstleistung eine entsprechende Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen hat. Wenn die Berichtigung unterbleibt, ist die allenfalls zu Unrecht oder zuviel berechnete Mehrwertsteuer in voller Höhe geschuldet (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 97][100], Rz. 779). Die Rechnungen sind bei Erhalt auf die formelle Vollständigkeit und die materielle Richtigkeit hin zu überprüfen. Ungenügende Belege sind vor der Bezahlung zwecks Richtigstellung zurückzuweisen. Nach der Bezahlung dürfen Rechnungen nicht mehr abgeändert werden (z. B. durch Stornierung und Neuerstellung), da es sich um einen abgeschlossenen Geschäftsfall handelt (Wegleitung 97, Rz. 779a). Stellt sich nachträglich heraus, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Steuersatzes, unrichtige Berechnungsgrundlage usw.), so ist eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung respektive Gutschrift möglich, welche einen neuen Zahlungsfluss oder eine Verrechnung bewirkt. In der Nachbelastung oder Gutschrift ist auf den ursprünglichen Beleg hinzuweisen. Der steuerpflichtige Leistungsempfänger hat eine entsprechende Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Wenn die Berichtigung unterbleibt, sind allenfalls zu Unrecht oder zuviel berechnete Steuerbeträge in voller Höhe geschuldet (Wegleitung 97, Rz. 779b).

c. In einem konkreten Anwendungsakt hiess die SRK mit ausführlicher Begründung die Beschwerde beschränkt auf das Vorbringen gut, die Praxis der ESTV, dergemäss ein Steuerhinweis in der Rechnung in jedem Fall mit der Aberkennung der Margenbesteuerung und einer vollständigen Steuerentrichtung sanktioniert wird, sei unzulässig (Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999 [SRK 1998-186], E. 5, in MWST-Journal 4/1999, S. 163 f.).

Eine dagegen gerichtete Verwaltungsgerichtsbeschwerde hiess das Bundesgericht gut. Danach dürfe bei der Margenbesteuerung der Verkäufer von Gebrauchtwagen gegenüber dem Käufer keine Steuer ausweisen, damit es zu keiner ungerechtfertigten Steuerrückerstattung komme. Mit dem Verbot des Steuerhinweises in der Rechnung werde verhindert, dass ein steuerpflichtiger Käufer bei der Verwendung des Fahrzeuges für einen steuerbaren Umsatz in seiner Steuerabrechnung eine Vorsteuer zum Abzug geltend macht, die nicht erhoben worden ist. Die Möglichkeit bestehe aber, wenn in Rechnungen auf eine Steuer hingewiesen werde. Art. 28 Abs. 4 MWSTV erscheine daher als notwendige Ergänzung zur Sonderregelung der Margenbesteuerung und müsse als verfassungsmässig bezeichnet werden (Entscheid des Bundesgerichts vom 22. Februar 2001, E. 5b, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 644 f.). Überdies regle Art. 28 Abs. 4 MWSTV zusammen mit Art. 26 Abs. 7 MWSTV die Voraussetzungen für die Margenbesteuerung. Die Frage, welche Folgen sich bei unrichtiger Rechnungsstellung ergeben (z. B. also bei einem Steuerhinweis), liess das Bundesgericht indes offen (Entscheid des Bundesgerichts vom 22. Februar 2001, a.a.O., E. 6).

In einem weiteren Verfahren entschied die SRK, wohl müsse der Gefahr begegnet werden, dass der Abnehmer einer lediglich margenbesteuerten Lieferung den vollen Vorsteuerabzug vornimmt und somit vom Fiskus eine Steuer zurückfordert, welche gar nie entrichtet worden ist. Diese Gefahr bestehe indes nicht oder nicht mehr, wenn die fraglichen Rechnungen vor ihrer Verwendung durch den Abnehmer vom Verkäufer wieder erlangt und vernichtet würden oder wenn die Lieferung an einen nicht steuerpflichtigen Abnehmer erfolgt sei (Entscheid der SRK vom 14. November 2000 [SRK 1999-106], E. 4b). Das Bundesgericht war auch mit dieser Betrachtungsweise nicht einverstanden und entschied, der steuerpflichtige Verkäufer dürfe in der Rechnung an den Kunden nicht auf die Steuer hinweisen, um jeglichen unrechtmässigen oder missbräuchlichen späteren Vorsteuerabzug auszuschliessen (Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, E. 1, in Steuer Revue [StR] 3/2003, S. 211). Art. 28 Abs. 4 MWSTV sei Gültigkeitsvoraussetzung für eine Anwendung der Margenbesteuerung. Es müsse verhindert werden, dass der Empfänger auf Grund unrichtiger Rechnungsstellung einen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Weise der Verkäufer dennoch auf die Steuer hin, so sei die

Margenbesteuerung ausgeschlossen und die Regelbesteuerung greife ein. Das gelte jedenfalls immer dann, wenn in der Kundenrechnung eine Mehrwertsteuer erwähnt wird. Dieser Formalismus sei streng, jedoch notwendig. Es sei daher nicht zu beanstanden, wenn nach Verwaltungspraxis das Recht auf Margenbesteuerung dahinfällt und die Regelbesteuerung eingreift, wenn in den Rechnungen auf die Steuer hingewiesen werde (Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, a.a.O., E. 2). Die Berichtigung von Rechnungen sei im anwendbaren Mehrwertsteuerrecht weder vorgesehen noch ausgeschlossen. Im System

der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug komme der Rechnung indessen eine besondere, über den reinen Buchungsbeleg hinausgehende Bedeutung zu. Sie diene dem Empfänger der Leistung als Beleg, dass der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer abgerechnet hat, und solle dem steuerpflichtigen Empfänger die Möglichkeit verschaffen, die Steuer als Vorsteuer von seiner Steuerschuld abzuziehen. Bei dieser Gelegenheit hat das Bundesgericht die Verwaltungspraxis zur Berichtigung von Rechnungen gemäss Wegleitung 97, Rz. 779a und b, ausdrücklich als sinnvoll und praktikabel erklärt. Unter keinem Titel hat das Bundesgericht diese Praxis als unzulässig oder gar rechtswidrig bezeichnet (Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, a.a.O., E. 5). Das Gericht führt weiter aus, es erscheine nicht von vornherein ausgeschlossen, dass einer steuerpflichtigen Person ein Irrtum bei der Rechnungsstellung unterlaufen kann, indem sie meint, das Geschäft nach der Margenbesteuerung abzuwickeln, während sie in der Rechnung versehentlich auf die Steuer hinweist. Ob ein derartiges Versehen berichtigt werden kann, liess das Bundesgericht offen, da sich die Steuerpflichtige im konkreten Fall nicht in einem solchen Irrtum befand. Ihr sei der Unterschied zwischen der ordentlichen Besteuerung und der Margenbesteuerung bekannt gewesen und ebenso, dass für die beiden Besteuerungsarten unterschiedliche Anforderungen an die Rechnungsstellung gelten. Habe sie sich aber lediglich in einem Irrtum über die Steuerfolgen befunden, könne die Rechnung nicht berichtigt werden (Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, a.a.O., E. 6c). Denn das Motiv für die gewählte Methode sei unerheblich. Ein Irrtum über die steuerlichen Folgen der gewählten Methode sei nur ein Motivirrtum, der an der Steuerbarkeit nichts ändert. Er könne nicht zur Folge haben, dass das Geschäft storniert und neu abgewickelt werden kann (Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, a.a.O., E. 6b).

d. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet nach Lehre und konstanter Rechtsprechung, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze trägt (Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, a.a.O., E. 6b; statt vieler: Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000 [SRK 1998-175], E. 2, in VPB 64.83 S. 932, mit Hinweisen; Dieter Metzger, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N. 1 zu Art. 46).

3.a. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen in den fraglichen Faktoren der entsprechenden Geschäftsvorfälle auf die Mehrwertsteuer hingewiesen. Damit hat sie zum Ausdruck gebracht, dass sie in diesen Fällen die ordentliche Besteuerung angewendet wissen will. Dabei ist sie zu behaften. Es kann nicht dem Belieben der Beschwerdeführerin anheim gestellt werden, rückwirkend die Abrechnungsart zu wechseln. Die Beschwerdeführerin hatte die Wahl, die Steuer lediglich auf der Marge zu berechnen. Hiezu hätte sie aber in den Rechnungen jeglichen Hinweis auf die Steuer unterlassen müssen (s. Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, a.a.O., E. 6b).

b. Die Beschwerdeführerin hält entgegen, die Praxis der ESTV zur Margenbesteuerung von Gebrauchtwagen habe insofern keine gesetzliche Grundlage, als bei einem Hinweis auf die Mehrwertsteuer in der Rechnung an den Käufer die Margenbesteuerung nicht mehr zulässig und der noch nicht versteuerte Umsatz zum Normalsatz nachzubestuern sei. Verletzt werde das Legalitätsprinzip sowie die aus Art. 41ter BV abgeleiteten übergeordneten Grundprinzipien. Die Praxis verletze überdies die Grundsätze der Erhebungswirtschaftlichkeit, des Verbotes des überspitzten Formalismus und der Verhältnismässigkeit. Diese Rügen wurden durch den Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin im Wesentlichen bereits in einem andern Verfahren erhoben, in welchem er ebenfalls Parteivertreter war. Seine Vorbringen wurden, soweit nicht bereits durch die SRK, jedenfalls durch das Bundesgericht verworfen. Es kann hier somit pauschal auf die entsprechenden Urteile verwiesen werden (Entscheid des Bundesgerichts vom 22. Februar 2001, a.a.O.; Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, a.a.O.).

c. Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, der vom Bundesgericht mit Urteil vom 31. Mai 2002 behandelte Sachverhalt decke sich von vornherein nicht mit dem vorliegenden. Sie habe - anders als dort - nicht in einem Fall so, im andern Fall anders abgerechnet und damit keinen Willen zum Ausdruck gegeben, im einen Fall die Margenbesteuerung in Anspruch nehmen zu wollen, im andern nicht. Der Irrtum der Beschwerdeführerin beim Ausstellen der Rechnungen sei offensichtlich und beschränke sich auf die Ausgestaltung der Rechnungen, weshalb sie zu deren Korrektur berechtigt gewesen sei. Indem sie neue Rechnungen ausstellte, habe sie überdies alles unternommen, um eine Steuergefährdung auszuschliessen.

aa. In der Tat hat das Bundesgericht offengelassen, ob - anders als beim Motivirrtum - eine Korrektur der Rechnung zu Gunsten des Steuerpflichtigen möglich ist, wenn ihm ein Irrtum bei der Rechnungsstellung unterläuft, indem er meint, das Geschäft nach der Margenbesteuerung abzuwickeln, während er in der Rechnung versehentlich auf die Steuer hinweist. Einen solchen Irrtum hat das Bundesgericht jedoch verneint, weil dem Steuerpflichtigen im konkreten Fall der Unterschied zwischen der ordentlichen Besteuerung und der Margenbesteuerung, auch hinsichtlich der Anforderung an die Rechnungsstellung, bekannt gewesen sei. Denn der Steuerpflichtige habe einzelne Geschäfte nach der Margenbesteuerung abgewickelt und andere jedoch nicht (Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, a.a.O., E. 6c). Im vorliegenden Fall verhält es sich nicht anders. Zwar hat der Steuerinspektor anlässlich seiner Kontrolle lediglich jene Rechnungen aufgelistet, die einen Steuerhinweis enthalten, denn nur diese führten zur Nachforderung. Zur Protokollierung jener Fälle, in denen die Beschwerdeführerin korrekt nach der Margenbesteuerung abrechnete, bestand für die Verwaltung nachvollziehbar kein Anlass. Jedoch hat die Beschwerdeführerin zum Nachweis dafür, dass ihr Verhalten nicht missbräuchlich gewesen sei, dem Schreiben vom 21. August 1996 an die ESTV eine in die fragliche Steuerperiode fallende Rechnung ins Recht gelegt, in welcher sie korrekterweise nicht auf die Mehrwertsteuer hinwies. Hat sich die Beschwerdeführerin folglich mindestens in einem Fall richtig verhalten, ist die Annahme gerechtfertigt, dass sie sich anlässlich der Rechnungsstellung der beanstandeten Fälle sehr wohl der Unterschiede zwischen der Margenbesteuerung und der Regelbesteuerung bewusst war. Sie befand sich folglich in keinem solchen Irrtum (Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, a.a.O., E. 6c).

So geht es hier denn - entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin - auch nicht um einen in der Wegleitung 97 geregelten Fall, wo der Steuerpflichtige seine Rechnung berichtigen kann. Die Beschwerdeführerin irrte nicht bei der Steuerberechnung oder beim anwendbaren Steuersatz. Ihr geht es vielmehr darum, die Rechnungen derart zu ändern, dass sie anstelle der ordentlichen Besteuerung die Margenbesteuerung anwenden kann. Eine derartige Möglichkeit der nachträglichen Änderung der einmal gewählten Besteuerungsart ist in der Wegleitung 97 nicht vorgesehen. Es drängt sich auch nicht auf, sie zuzulassen. Würden solche Berichtigungen zugelassen, wäre die Erhebung der Mehrwertsteuer in der Tat ernsthaft gefährdet (Entscheid des Bundesgerichts vom 31. Mai 2002, a.a.O., E. 6a und b).

bb. Ferner ist der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass das Bundesgericht die Frage offenliess, ob ein solcher Irrtum berücksichtigt werden kann. Nach Auffassung der SRK kann es auf einen Irrtum des Steuerpflichtigen über die Unterschiede zwischen der ordentlichen Besteuerung und der Margenbesteuerung, beispielsweise hinsichtlich der Anforderung an die

Rechnungsstellung, nicht ankommen. Denn das Bundesgericht selbst hat festgehalten, Art. 28 Abs. 4 MWSTV sei Gültigkeitsvoraussetzung für eine Anwendung der Margenbesteuerung. Es gehe darum, jeglichen unrechtmässigen oder missbräuchlichen späteren Vorsteuerabzug auszuschliessen. Weise der Verkäufer dennoch auf die Steuer hin, so sei die Margenbesteuerung ausgeschlossen und die Regelbesteuerung greife zwingend ein. Es handle sich dabei um einen strengen, aber notwendigen Formalismus (E. 2c hievov). Angesichts dieses strengen und absolut formulierten Formalismus ist nicht nachvollziehbar, inwiefern ein über die Wegleitung 97 (Rz. 779, 779a und b) hinausgehender Irrtum des Rechnungstellers Berücksichtigung finden könnte, bzw. inwiefern solche subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen den objektivierten und verabsolutierten Formalismus umzustossen vermögen.

Überdies ist fraglich, ob die Berücksichtigung eines Irrtums über die Unterschiede zwischen der ordentlichen Besteuerung und der Margenbesteuerung mit dem allgemein anerkannten und strengen mehrwertsteuerlichen Selbstveranlagungsprinzip in Einklang zu bringen wäre: Danach trägt der Steuerpflichtige die alleinige Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung seiner Umsätze (E. 2d hievov). So hat dieser auch die Unterschiede zwischen der Margenbesteuerung und der Regelbesteuerung zu kennen, namentlich mit Bezug auf die Anforderungen an die Rechnungsstellung. Dies hat hier umso mehr zu gelten, als dass gar auf Verordnungsstufe untersagt wird, bei der Margenbesteuerung auf die Steuer hinzuweisen (Art. 28 Abs. 4 MWSTV), und die ESTV dieses Verbot den Steuerpflichtigen der Automobilbranche von allem Anfang an mit den einschlägigen Broschüren mitgeteilt hatte. Überdies darf vom Steuerpflichtigen, der die für ihn günstigere Margenbesteuerung anzuwenden beabsichtigt, in guten Treuen erwartet werden, dass er auch über die Vorschrift zum Steuerhinweis Bescheid weiss oder sich zumindest informiert, wie er Rechnung zu stellen hat. Denn es darf von ihm die Erkenntnis vorausgesetzt werden, dass sich die Margenbesteuerung

mit Bezug auf die Rechnungsstellung bzw. den Steuerhinweis wesentlich von der Regelbesteuerung unterscheidet, da er hier anders als dort die Mehrwertsteuer nicht nach Massgabe des Gesamtentgelts dem Fiskus abzuliefern hat, und es deshalb für jeden Steuerpflichtigen auf der Hand liegt, dass er mit Bezug auf die Steuer hier auf andere Weise als dort Rechnung stellen muss.

d. Des Weiteren verkennt die Beschwerdeführerin, dass das Bundesgericht die Verwaltungspraxis - gerade auch mit Bezug auf die Margenbesteuerung - geschützt hat, dergemäss Rechnungen nach deren Bezahlung nicht mehr abgeändert werden dürfen (z. B. durch Stornierung und Neuerstellung), da es sich um einen abgeschlossenen Geschäftsfall handelt; stelle sich aber nachträglich heraus, dass die dem Kunden fakturierte Mehrwertsteuer zu hoch oder zu niedrig berechnet wurde (Rechenfehler, Anwendung eines falschen Steuersatzes, unrichtige Berechnungsgrundlage usw.), so sei eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung respektive Gutschrift möglich, welche einen neuen Zahlungsfluss oder eine Verrechnung bewirkt (E. 2b und c hievov). Nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin hat sie die ursprünglichen Rechnungen allesamt im Sommer 1995 ersetzt, mit dem ursprünglichen Datum versehen und darauf geachtet, dass diese mithin ausser der Bezeichnung «differenzbesteuert» überhaupt keinen Hinweis auf die Mehrwertsteuer mehr enthielten. Da die beanstandeten Rechnungen mit der Zahlungskondition «netto bei Erhalt der Rechnung» versehen sind und Verkäufe betreffen, die in den Monaten Februar und März 1995 getätigt wurden, ist davon auszugehen, dass die Kunden bis im Sommer 1995 bezahlt haben. Das Gegenteil weist die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht nach. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht hätten die Rechnungen (nach der Bezahlung) folglich nicht mehr abgeändert werden dürfen. Dass ein neuer Zahlungsfluss oder eine Verrechnung im Sinne der Verwaltungspraxis bewirkt worden wäre, macht die Beschwerdeführerin mit Recht nicht geltend. Nur der Vollständigkeit halber ist die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass entgegen ihrer Auffassung die Praxis gemäss Wegleitung 97, Rz. 779a, bereits auf Umsätze des Jahres 1995 Anwendung findet (Entscheid der SRK vom 2. September 2002 [SRK 2001-063], E. 5b, in VPB 67.21 S. 169).

Folglich wäre im vorliegenden Fall nicht zu Gunsten der Beschwerdeführerin zu entscheiden, selbst wenn - was aber wie gezeigt nicht der Fall ist (E. c/aa und bb hievov) - der genannte Irrtum zu berücksichtigen wäre und die Beschwerdeführerin sich in einem solchen befunden hätte.

e. Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, die Branchenbroschüre für das Motorfahrzeuggewerbe mit dem Verbot des Steuerhinweises sei ausdrücklich erst per 1. Januar 1996 anwendbar gewesen. Die vor diesem Datum abgeschlossenen Geschäfte seien folglich von vornherein nicht betroffen gewesen. Sie verkennt, dass das Verbot bereits auf Verordnungsstufe geregelt ist. Abgesehen davon, wies bereits die Branchenbroschüre «Autogewerbe» vom Oktober 1994 in Ziff. 4.2. auf das entsprechende Verbot hin.

4. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit sie sich nicht als gegenstandslos erweist.

[100] Die Drucksachen zur MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80.

Dokumente der SRK