



SRK 2004-014

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo, Thomas Stadelmann
Die Gerichtsschreiberin: Andrea Flubacher

Entscheid vom 28. Juni 2006

in Sachen

X. AG, Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003
Bern (Ref.: ...)

betreffend

MWST; Differenzbesteuerung;
Umsatzdifferenzen, Verkauf von gebrauchten Fahrzeugen

Sachverhalt:

A.- Die X. AG wurde mit Handelsregistereintrag vom 27. Oktober 1995 gegründet. Als Zweck wurde festgelegt: Vermietung, Verkauf und Reparaturen von Wohnmobilen und anderen Fahrzeugen; Beteiligungen; Erwerb, Halten und Veräusserung von Grundstücken; Ausübung aller kommerziellen, finanziellen und anderen Tätigkeiten. Seit dem 1. November 1995 ist sie im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.- In der Zeit vom 17. bis 19. Oktober 2000 führte die ESTV bei der X. AG eine Kontrolle der Abrechnungsperioden vom 1. Oktober 1995 bis 30. Juni 2000 durch. Dabei wurden Unregelmässigkeiten festgestellt, die zu Korrekturen führten. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 19. Oktober 2000 machte die ESTV den Betrag von Fr. 121'100.-- für die Abrechnungsperioden 1. Oktober 1995 bis 30. Juni 2000 geltend.

C.- Mit Schreiben vom 3. November 2000 beanstandete die X. AG gegen die Aufrechnung gemäss EA Nr. ... vom 19. Oktober 2000 (vi. Bel. 4). Mit Eingaben vom 8. Dezember 2000 (vi. Bel. 5) und 19. Dezember 2000 (vi. Bel. 6) begründete sie ihre Einwendungen, bestritt verschiedene Positionen und reichte diverse Unterlagen ein. Aufgrund dieser Unterlagen nahm die ESTV eine Korrektur vor und schrieb der X mit Gutschriftsanzeige (GS) Nr. ... vom 5. Februar 2001 den Betrag von Fr. 30'529.-- gut (vi. Bel. 2). Per Saldo ergab sich dadurch eine gesamthaft nachbelastete Steuer von Fr. 90'571.--, nebst Verzugszins zu 5% seit 30. November 1998.

D.- Die X. AG ersuchte mit Schreiben vom 30. März 2001 u.a. bezüglich Umsatzabstimmung, es sei ihr die nicht nachzuweisende Differenz von Fr. 12'944.-- zu erlassen (vi. Bel. 10). Die ESTV hielt mit Schreiben vom 5. April 2001 an ihrer Nachbelastung fest und informierte die X. AG, dass die Abteilung Rechtswesen einen Entscheid gemäss Art. 51 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) erlassen werde.

E.- Am 3. Mai 2001 erliess die ESTV – in Bestätigung der Steuernachbelastung – einen anfechtbaren Entscheid. Dagegen liess die X. AG mit Schreiben vom 1. Juni 2001 Einsprache erheben.

F.- Mit Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2003 stellte die ESTV fest, ihr Entscheid vom 3. Mai 2001 sei im Umfange von Fr. 2'176.-- nebst Verzugszins zu 5% seit 30. November 1998 in Rechtskraft erwachsen und die X. AG habe diesen Betrag demzufolge zu bezahlen. Im Übrigen wies sie die Einsprache der X. AG vom 1. Juni 2001 ab und bestätigte die Mehrwertsteuerforderung für die Abrechnungsperioden 4. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 in der restlichen Höhe von Fr. 88'395.-- nebst 5% Verzugszins seit dem 30. November 1998. Die Verfahrenskosten für den Entscheid vom 3. Mai 2001 in der Höhe von Fr. 270.-- hob sie auf.

G.- Gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 4. Dezember 2003 lässt die X. AG am 19. Januar 2004 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) einreichen mit dem Antrag, die Ziffern 2 und 3 des Einspracheentscheides seien unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und es sei die Differenzbesteuerung im Occasionshandel mit Wohnmobilen für die Steuerperioden 4. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 in den Kaufverträgen mit den Vertragsnummern 46, 64, 67, 80, 91 und 96 zu gewähren.

Mit Vernehmlassung vom 4. März 2004 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Mit Eingabe vom 19. April 2004 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) u.a. beantragen, der Schriftenwechsel sei im Sinne einer Beiladung auf die Firma A. Treuhand AG auszudehnen. Mit Stellungnahme vom 7. Mai 2004 hält die ESTV an ihrem Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, fest.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben an die SRK wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 2000 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzvertretendes Recht dar.

b) Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. April 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2003 fristgerecht angefochten (Art. 50 f. VwVG). Sie hat sodann den gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- fristgerecht bezahlt. Sie ist durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 Bst. a VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 ff. VwVG) ist daher einzutreten. Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

c) Die SRK entscheidet grundsätzlich mit uneingeschränkter Kognition. Gerügt werden kann nicht nur die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 lit. a VwVG), oder die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 lit. b VwVG), sondern auch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Art. 49 lit. c VwVG; André Moser, in: André Moser/Peter Ueber sax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998,

Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2002, Rz. 1758 ff.).

2.- Die Beschwerdeführerin beantragt in formeller Hinsicht, der Schriftenwechsel sei im Sinne einer Beiladung auf die Firma A. Treuhand AG auszudehnen.

a) Die Beiladung bedeutet den Beizug einer am Verfahrensausgang interessierten Person durch die Behörde oder das Gericht in ein Verfahren, welches zwischen anderen Personen anhängig gemacht worden ist. Sie hat einerseits zum Zweck, die Rechtskraft des Entscheides auch auf die beigeladene Person zu erstrecken und somit zu verhindern, dass in der gleichen Sache widersprüchliche Entscheide ergehen. Insoweit dient die Beiladung auch der Koordination des materiellen Rechts. Andererseits kann man den Zweck der Beiladung aber auch in der Gewährung des rechtlichen Gehörs sehen (zum Ganzen Isabelle Häner, Die Beteiligten im Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess, Zürich 2000, S. 165 ff., insb. S. 166). Materiellrechtliche Voraussetzung der Beiladung ist, dass durch die zu treffende Entscheidung rechtliche Interessen des Beigeladenen berührt werden, die im angehobenen Prozessverfahren ihre urteilsmässige Erledigung finden können (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., 2002, S. 450).

b) Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin die Beiladung der A. Treuhand AG, weil diese im Falle des Unterliegens im vorliegenden Verfahren für den Schaden verantwortlich sei, welcher der Beschwerdeführerin durch das Entgehen der Differenzbesteuerung entstehen würde. Die Beschwerdeführerin nimmt damit Bezug auf das Institut der Streitverkündung, wie es insbesondere im Bereiche des Zivilprozesses bekannt ist. Der Streitverkünder sucht einerseits, sich die Unterstützung des Streitberufenen im Prozess zu sichern und andererseits, seine Rechtslage in einem eventuellen späteren Prozess über streitige Ansprüche oder Verpflichtungen günstiger zu gestalten (vgl. Frank/Sträuli/Messmer, Kommentar zur zürcherischen Zivilprozessordnung, 3. A., Zürich 1997, § 46 N. 2). Die Beschwerdeführerin verkennt dabei jedoch, dass das Institut der Beiladung zwar Ähnlichkeiten mit demjenigen der Streitverkündung hat, dass die Voraussetzungen für eine Beiladung jedoch - wie aufgrund der vorstehenden Ausführungen ersichtlich - anders sind. Vorliegend ist nun relevant, dass sich der angefochtene Einspracheentscheid bzw. die an die SRK dagegen erhobene Beschwerde ausschliesslich mit der Frage befassen können, ob die Beschwerdeführerin der ESTV für die Abrechnungsperioden 4. Quartal 1995 bis 2. Quartal 2000 zusätzliche Mehrwertsteuern von Fr. 88'395.-- nebst Verzugszins schuldet. Irgendwelche Pflichten Dritter, insbesondere der A. Treuhand AG, finden dagegen im vorliegenden Prozessverfahren keine Behandlung und werden schon gar nicht einer urteilsmässigen Erledigung zugeführt. Damit fehlt es an den materiellrechtlichen Voraussetzungen für eine Beiladung der A. Treuhand AG. An diesem Ergebnis vermag nichts zu ändern, dass die Beschwerdeführerin allenfalls in einem späteren Zeitpunkt aufgrund des vorliegenden Verfahrens auf die A. Treuhand AG Regress nehmen will bzw. von dieser Schadenersatz einfordern möchte. Das Begehren um Beiladung der A. Treuhand AG ist demzufolge abzuweisen.

3.- a) Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, in eigenem Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Art. 5 Abs. 1 MWSTV; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Bern 1994, S. 43; S. 71 ff.).

b) Dem Vorsteuerabzug kommt im System der als Nettoallphasensteuer ausgestalteten Mehrwertsteuer eine zentrale Bedeutung zu. Er ist das Instrument, mit dem erreicht werden soll, dass auf jeder Stufe der betrieblichen Leistungserstellung nur der geschaffene Mehrwert besteuert wird. Steuerobjekt bildet jedoch nicht der Mehrwert, sondern der Umsatz (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. Bern 2001, § 24, Rz. 175). Mit dem Vorsteuerabzug kann die dem Steuerpflichtigen überwälzte Steuer auf der Beschaffungsseite (sog. Input-Seite) abgezogen werden, worauf sich die Steuerzahllast verringert. Der Vorsteuerabzug ist in Art. 29 ff. MWSTV geregelt.

c) Anders als nach dem vorstehend Ausgeführten kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 26 Abs. 7 MWSTV im Falle eines gebrauchten Motorfahrzeuges, welches er für den Verkauf bezogen hat, 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. Damit tritt in Abweichung von Art. 29 MWSTV ausnahmsweise im Fall der Margenbesteuerung (auch Differenzbesteuerung genannt) von gebrauchten Motorfahrzeugen der Abzug des Ankaufspreises, der sog. Vorumsatzabzug, an die Stelle des Vorsteuerabzugs. Nicht die vom Erwerber aufgewendete Gegenleistung ist Bemessungsgrundlage, sondern die Marge zwischen Verkaufs- und Einkaufspreis. Die Margenbesteuerung bildet eine Sonderregelung, die der Bundesrat aus Gründen der Neutralität der Steuer in die Mehrwertsteuerverordnung eingeführt hat. Es sollen die Nachteile ausgeglichen werden, die dem steuerpflichtigen Wiederverkäufer bei Anwendung der Regelbesteuerung gegenüber einem privaten Verkäufer dadurch entstehen würden, dass der gewerbsmässige Anbieter die Mehrwertsteuer für das gebrauchte Motorfahrzeug auf dem vollen Wiederverkaufspreis berechnen muss (selbst wenn das Geschäft für ihn keinen Gewinn abwirft), während der private Verkäufer keine Mehrwertsteuer schuldet. Die Ausnahmeregelung für gebrauchte Motorfahrzeuge rechtfertigt sich durch die grosse Anzahl privater Anbieter auf diesem Markt, die im Gegensatz zu den gewerbsmässigen Verkäufern der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht nicht unterliegen. Zudem geht es beim Gebrauchtwagenhandel um relativ hohe Beträge, so dass sich die Margenbesteuerung rechtfertigt. Der Steuerpflichtige kann aber nach seiner Wahl auch die Regelbesteuerung anwenden (ausführlich zum Hintergrund der Bestimmung: Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999 [SRK 1998-186], publiziert in MWST-Journal 4/99, S. 154 f., E. 3c mit Hinweisen; vgl. auch Entscheid der SRK vom 7. März 2003 i.S. X. AG [SRK 2002-108], E. 3b; Entscheid der SRK vom 5. Mai 2004 i.S. C. AG [SRK 2003-125], E. 2a, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichtes vom 1. Dezember 2004 [2A.304/2004/kil], E. 2; vgl. sodann auch die Entscheide der

SRK vom 29. November 2004 i.S. G. AG [CRC 2003-053], vom 2. Dezember 2004 i.S. G. [CRC 2003-031] und vom 9. Dezember 2004 i.S. G. SA [CRC 2004-101], bestätigt durch die Urteile des Bundesgerichts vom 17. Januar 2006 [2A.24/2005; 2A.25/2005 und 2A.44/2005]).

Die SRK hat bereits mehrfach festgehalten, dass der Verordnungsgeber mit Art. 26 Abs. 7 MWSTV übergeordneten Grundsätzen (z.B. Steuerneutralität, einmalige Besteuerung) mit zum Teil verfassungsrechtlicher Wirkkraft Nachachtung verschaffte. Sie kam zum Schluss, da sich der Bundesrat überdies offensichtlich innerhalb seines Kompetenzspielraumes bewege (Art. 8 Abs. 1 UeB BV), sei der Richter an die Margenbesteuerung gebunden (vgl. Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, a.a.O., E. 3c; Entscheid der SRK vom 14. November 2000 in Sachen K. [SRK 1999-106], E. 3c; Entscheid der SRK vom 10. Oktober 2002 in Sachen K. [SRK2001-126]).

4.- Die ESTV ist gehalten, Art. 26 Abs. 7 MWSTV anzuwenden und dabei die darin enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffe wie "gebraucht" oder "für den Verkauf bezogen" zu konkretisieren.

a) Mit Bezug auf die Voraussetzung "für den Verkauf bezogen" schreibt die ESTV bei gewerbsmässigen Händlern vor, dass folgende Bedingungen erfüllt werden (siehe Branchenbroschüre für das Motorfahrzeuggewerbe [Broschüre], Ziff. 5):

- Der Steuerpflichtige darf das Motorfahrzeug grundsätzlich nicht für andere unternehmerische Zwecke als für den Verkauf verwenden;
- In der Zeit zwischen An- und Verkauf dürfen nicht mehr als 5'000 km (Fassung ab 1. Januar 1997; zuvor mehr als 2'000 km) zurückgelegt werden;
- Aus den Einkaufs- und Verkaufsbelegen muss der entsprechende Kilometerstand ersichtlich sein.

b) Die SRK hat bereits mehrfach die Praxis der ESTV, Gebrauchtwagen als Wagen mit einem Kilometerstand von mindestens 2'000 km (in der Fassung ab 1. Januar 1997 5'000 km) zu definieren, als sachgerecht bezeichnet. Zusätzlich hielt die SRK fest, dass die Aufzeichnungspflicht des Kilometerstandes auf den Einkaufsrechnungen eine zulässige Konsequenz aus der rechtmässigen Kilometerregelung und keineswegs unverhältnismässig ist. Um überhaupt feststellen zu können, ob mit dem Gebrauchtwagen zwischen Ein- und Verkauf nicht mehr als 2'000 km (bzw. 5'000 km) zurückgelegt werden, muss der Kilometerstand sowohl zum Zeitpunkt des Einkaufs als auch in jenem des Wiederverkaufs exakt und verbindlich aufgezeichnet werden. Die Aufzeichnungspflicht des Kilometerstandes auf den Einkaufsrechnungen ist eine direkte Konsequenz aus der rechtmässigen Kilometerregelung als Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Margenbesteuerung. Für diese Aufzeichnung 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 Rechnungsstellung erfüllt sind, ist ein Vorsteuerabzug überhaupt möglich (Art. 29 Abs. 1 Bst. a

i.V.m. 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 aus Gründen der Beweistauglichkeit und letztlich der Rechtssicherheit unerlässlich, dass der Kilometerstand auf seiner Rechnung an den steuerpflichtigen 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 Steuerpflichtige den Kilometerstand (Zeitpunkt des Einkaufs) nachträglich auf Vertragsschriften u.s.w. vermerken, so wäre dem Missbrauch tatsächlich Tür und Tor geöffnet. Jedenfalls erscheint der Aufwand infolge der verlangten Rechnungsstellung 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 Rechnungsstellung im Fall der Entsteuerung durch Vorsteuerabzug entsteht. Es kommt hinzu, dass die Verwaltung nach ihrer Praxis den Begriff "Einkaufsrechnung" nicht einschränkend versteht, sondern analog der Bestimmung von Art. 28 Abs. 3 MWSTV neben den Rechnungen auch Gutschriften oder andere Dokumente, welche im Geschäftsverkehr die Rechnungen ersetzen, als geeignet erachtet, um den Kilometerstand festzuhalten. Unabdingbar ist aber, dass der entsprechende Beleg im Zeitpunkt der Wagenübergabe erstellt wird (vgl. Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, a.a.O., E. 4b und d; Entscheid der SRK vom 10. Oktober 2002, a.a.O., E. 3f). Das Schweizerische Bundesgericht hat mit Urteil vom 22. Februar 2001 (2A.416/1999) die mit der Differenzbesteuerung geschaffene Sonderregelung als verhältnismässig bezeichnet und geschützt.

c) Die vorgenannten Überlegungen gelten - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen in der Replik S. 2) - unabhängig davon, welchen Einfluss der Umfang der gefahrenen Kilometer auf den Wert des Fahrzeuges hat. Massgebend ist, ob die fraglichen Fahrzeuge "für den Verkauf bezogen" wurden. Werden die Gebrauchtwagen nachhaltig im Betrieb der Beschwerdeführerin verwendet, handelt es sich zwar möglicherweise um eine geschäftlich veranlasste Verwendung. Dennoch sind die Occasionen - gegebenenfalls auch nur für eine kurze Zeit - dem (Gebrauchtwagen-)Handel entzogen, und sie werden aufgrund dieser anderweitigen Verwendung nicht für den Verkauf bezogen im Sinne von Art. 26 Abs. 7 MWSTV. Dies hat erst recht zu gelten, wenn die Fahrzeuge zwischen An- und Verkauf für private Zwecke eingesetzt werden. Hätte der Ordnungsgeber mit dem Passus "für den Verkauf bezogen" auch solche Occasionen umfassen wollen, die vor dem Wiederverkauf nachhaltig als Betriebsmittel oder sogar für private Zwecke verwendet werden, dann hätte er dies zweifelsohne ausdrücklich kodifiziert oder kodifizieren müssen. Denn die Systematik des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts basiert auf dem Grundsatz, dass Eingangsleistungen (Input), die der Steuerpflichtige für steuerbare Ausgangsleistungen (Output) bezieht, nur dann entsteuert werden dürfen, wenn sie ebenfalls durch einen Steuerpflichtigen, und nicht durch einen Privaten, erfolgen (Art. 8 Abs. 2 Bst. h Ziff. 1 UeB BV). Hiervon schafft der Bundesrat mit der Margenbesteuerung im Gebrauchtwagenhandel gewissermassen eine Ausnahme. Dazu war er berechtigt, selbst wenn Art. 8 UeB BV die Margenbesteuerung nicht ausdrücklich vorsieht. Ge-

rade weil es sich bei der Margenbesteuerung aber um eine Ausnahme von der verfassungsrechtlich vorgesehenen Grundsystematik handelt, ist von vornherein eine gewisse Zurückhaltung geboten. Unter diesem Blickwinkel bedürfte eine Ausweitung der Margenbesteuerung auf Occasionen, welche die Steuerpflichtigen vor dem Wiederverkauf als Betriebsmittel oder privat o.ä. verwenden, einer ausdrücklichen und klaren Grundlage in Art. 26 Abs. 7 MWSTV, was nicht der Fall ist. Es ergibt sich aus diesen Überlegungen ohne weiteres, dass die Frage des allfälligen Wertverzehr der fraglichen Fahrzeuge im Zuge einer anderweitigen geschäftlichen oder privaten Verwendung nicht relevant ist, sondern dass es einzig darum geht zu beurteilen, ob die Fahrzeuge durchgängig im (Gebrauchtwagen-)Handel verbleiben oder ob sie diesem - gegebenenfalls auch nur für eine kurze Zeit - entzogen werden.

In der Praxis kann - wenn überhaupt - nur mit unverhältnismässigem Aufwand des Steuerpflichtigen, und für die Verwaltung kaum kontrollierbar, eruiert werden, in welchem Umfang die gebrauchten Fahrzeuge tatsächlich auch im Betrieb oder anderweitig Verwendung finden, bevor sie verkauft werden. Die Kilometer-Regelung erweist sich demzufolge zur Ausscheidung als geeignet und geradezu notwendig. Sie ist einfach und hält den Aufwand des Steuerpflichtigen und jenen der Verwaltung in einem vernünftigen Rahmen. Auch vor diesem Hintergrund erscheint die angefochtene Praxis als sachgerecht (vgl. Entscheid der SRK vom 28. Januar 1999 i.S. M. und weitere [SRK 17/98], E. 6b; Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, a.a.O., E. 4c).

d) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass ein gebrauchtes Fahrzeug, das vor dem Wiederverkauf nachhaltig im Betrieb des Steuerpflichtigen (also als Betriebsmittel) oder privat (teilweiser Endverbrauch) o.ä. verwendet wird, nicht als für den Verkauf bezogen gilt 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 "5'000 km-Regel" 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 nicht durch sein eigenes zu ersetzen.

5.- Im vorliegenden Fall ist ausschliesslich strittig, ob in einzelnen, konkreten Fällen die Differenzbesteuerung durch die ESTV zu Unrecht verweigert wurde. Nicht bestritten werden dagegen die konkrete Berechnung der nachgeforderten Mehrwertsteuer sowie die Berechnung des Verzugszinses. Auf diese Punkte ist daher nicht einzugehen, soweit sich nicht aufgrund der Rüge betreffend die Behandlung einzelner konkreter Geschäftsfälle auch diesbezüglich Änderungen ergeben.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die ESTV habe den Sachverhalt in sechs Fällen falsch festgestellt, nämlich betreffend die Geschäfte mit den Kaufverträgen Nr. 46, 64, 67, 80, 91 und 96. Im Einzelnen ergibt sich diesbezüglich Folgendes:

- Betreffend Verkaufsvertrag Nr. 46 soll gemäss Ausführungen der Beschwerdeführerin ersichtlich sein, dass das Fahrzeug mit gefahrenen 57'000 km erworben (Vertrag Nr. 14) und mit dem gleichen Kilometerstand weiterveräussert worden sei.

Die ESTV weist bezüglich dieses Geschäftes nach, dass beim anlässlich der Kontrolle vorgefundenen Kaufvertrag Nr. 46 der Kilometerstand des Fahrzeuges mit 57'000 km verzeichnet ist (vi. Bel. 3.44) und dieser Kilometerstand auf der nachträglich eingereichten Kopie des Vertrages offensichtlich abgeändert wurde. Die ESTV schliesst aus diesem Umstand zu Recht, dass die verzeichneten Kilometerstände offensichtlich nicht stimmen können, ist doch der auf dem Verkaufsdokument eingetragene Stand tiefer als derjenige auf dem Einkaufsbeleg. Wie die SRK bereits in einem analogen Fall (Entscheid vom 10. Oktober 2002, a.a.O., E. 4a) entschied, hat die Mehrwertsteuerpflichtige damit gegen die ihr obliegende Verpflichtung zur wahrheitsgetreuen Aufzeichnung sämtlicher Geschäftsvorfälle in ihren geschäftlichen Unterlagen verstossen. Wegen der einander gegenseitig ausschliessenden Kilometerangaben im Einkaufs- bzw. Verkaufsbeleg hat sie die formellen Bedingungen für die Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung nicht erfüllt.

- Betreffend Verkaufsvertrag Nr. 64 bringt die Beschwerdeführerin vor, das Fahrzeug sei mit einem Kilometerstand von 23'000 an C. veräussert worden. Es sei von D. mit einem Kilometerstand von 22'000 erworben worden.

Die ESTV weist bezüglich dieses Geschäftes darauf hin, dass sich Ungereimtheiten bezüglich der verschiedenen Verträge ergeben. So trägt der Verkaufsvertrag mit C. die Nummer 199862 (vi. Bel. 3.57), während dem der Vertrag über den angeblichen Ankauf des fraglichen Fahrzeuges die Nummer 199962 (bf. Bel. 3e) bzw. 199972 (vi. Bel. 3.68) trägt. Die ESTV weist unwidersprochen darauf hin, dass die Beschwerdeführerin der Vertragsnummer jeweils das Jahr vorausstellte, in welchem der Vertrag ausgestellt wurde. Es ergibt sich daher aus den genannten Vertragsnummern, dass die behaupteten Geschäfte nicht das gleiche Fahrzeug betreffen können, da der Verkaufsvertrag aus dem Jahre 1998 stammt, während dem der Kaufvertrag im Jahre 1999 geschlossen wurde. Zusätzlich weist die ESTV darauf hin, dass beim neu eingereichten Vertrag mit D. nicht nur die Vertragsnummer abgeändert, sondern auch der Vermerk "6840/42" bei der Rubrik "Interne Nr." nachträglich angebracht wurde und zudem die Detailangaben zum Fahrzeug fehlten, insbesondere die Chassis-Nr., die Typenschein-Nr. sowie die Stamm-Nr. Diese Umstände veranlassten die ESTV zur Feststellung, es sei äusserst fraglich, ob das Fahrzeug, das von D. erworben wurde, mit dem Fahrzeug, welches an C. veräussert wurde, identisch war.

Diese Feststellungen der ESTV sind nicht zu beanstanden. Aufgrund der vorgelegten Dokumente, unter Berücksichtigung der anlässlich der Kontrolle erhobenen Belege, ist zu schliessen, dass die Beschwerdeführerin nicht nachzuweisen vermochte, dass es sich beim veräusserten Fahrzeug um ein "für den Verkauf bezogenes" Fahrzeug handelte, welches dem Handel nicht - auch nicht für kurze Zeit - entzogen war. Das heisst, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung nicht erfüllt sind.

- Betreffend Verkaufsvertrag Nr. 67 bringt die Beschwerdeführerin vor, das Fahrzeug sei mit einem Kilometerstand von 4'500 eingekauft (Vertrag Nr. 48) und mit einem solchen von 5'000 weiterverkauft worden.
Die ESTV weist bezüglich dieses Geschäftes nach, dass beim anlässlich der Kontrolle vorgefundenen Verkaufsvertrag Nr. 67 der Kilometerstand des Fahrzeuges mit 10'000 verzeichnet ist (vi. Bel. 3.62). Damit liegen 5'500 km zwischen An- und Verkauf des Fahrzeuges. Gemäss dem unter E. 4 hievorigen Ausgeführten sind daher die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung nicht erfüllt.

- Betreffend Verkaufsvertrag Nr. 80 bringt die Beschwerdeführerin vor, das Fahrzeug habe sowohl beim Einkauf (Vertrag Nr. 58) als auch beim Verkauf einen Kilometerstand von 28'000 aufgewiesen.
Die ESTV weist bezüglich dieses Geschäftes darauf hin, dass anlässlich der Kontrolle kein Vertrag Nr. 58 vorlag. Sie weist jedoch nach, dass der nunmehr als Nr. 58 aufgelegte Vertrag in den vorinstanzlichen Akten unter der Nr. 75 enthalten ist (vi. Bel. 3.70). Ferner weist sie darauf hin, dass im anlässlich der Kontrolle aufgefundenen Verkaufsvertrag Nr. 80 kein Kilometerstand aufgeführt ist (vi. Bel. 3.75). Damit ergibt sich ohne weiteres, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung nicht erfüllt sind.

- Betreffend Verkaufsvertrag Nr. 91 bringt die Beschwerdeführerin vor, das Fahrzeug habe sowohl beim Einkauf (Vertrag Nr. 66) wie beim Verkauf einen identischen Kilometerstand (nämlich 78'000) aufgewiesen.
Die ESTV weist bezüglich dieses Geschäftes nach, dass im anlässlich der Kontrolle aufgefundenen Verkaufsvertrag Nr. 91 der Kilometerstand mit 76'000 festgehalten wurde (vi. Bel. 3.86). Damit sind aus den bereits betreffend Verkaufsvertrag Nr. 46 ausgeführten Gründen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung nicht erfüllt.

- Betreffend Verkaufsvertrag Nr. 96 bringt die Beschwerdeführerin vor, das Fahrzeug sei mit einem Kilometerstand von 198'000 gekauft und mit einem solchen von 199'000 weiterverkauft worden.
Die ESTV weist bezüglich dieses Geschäftes nach, dass im anlässlich der Kontrolle aufgefundenen Verkaufsvertrag Nr. 96 (vi. Bel. 3.82) der Kilometerstand nicht mit 199'000, sondern bloss mit 99'000 ausgewiesen wurde und dass dieser Kilometerstand in der nachträglich eingereichten Kopie des Vertrages offensichtlich abgeändert wurde. Damit sind aus den bereits betreffend Verkaufsvertrag Nr. 46 ausgeführten Gründen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung nicht erfüllt. Daran vermag eine nachträgliche Bestätigung des Käufers nichts zu ändern; massgeblich sind die Dokumente aus der Zeit der Geschäftsabwicklung.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die ESTV entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin den Sachverhalt richtig erfasst und zu Recht jeweils festgestellt hat, die Vor-

aussetzungen für die Inanspruchnahme der Differenzbesteuerung seien nicht erfüllt. An dieser Feststellung vermögen die Vorbringen der Beschwerdeführerin in deren Replik nichts zu ändern. Soweit sie vorbringt, sie sei durch ihre damalige Beraterin zu wenig klar informiert worden, weist die ESTV zu Recht darauf hin, dass die formellen Erfordernisse in den massgeblichen Branchenbroschüren klar dargestellt waren. Soweit sie darlegt, weshalb die nachträglichen Korrekturen der diversen Belege zulässig sein sollen, geht sie ebenfalls fehl. Zum einen wurde bereits dargelegt, wieso es unerlässlich ist, dass die korrekten Kilometerzahlen auf den Ein- und Verkaufsdokumenten enthalten und weshalb nachträgliche Korrekturen nicht zulässig sind (vgl. E. 4b hievor). Zum andern hat die Beschwerdeführerin die fraglichen Korrekturen nicht einmal lediglich nachträglich, sondern sogar erst nach Durchführung der amtlichen Kontrolle vorgenommen. Nichts zu ändern vermag schliesslich auch der Hinweis auf die konkrete Geschäftswicklung, wonach die Kilometerzahlen lediglich aufgrund von - aus der "gedächtnisbedingten Verschwommenheit der Erinnerung" abgegebenen - Angaben des Kunden eingetragen wurden. Wenn die Beschwerdeführerin mit dieser Vorgehensweise die notwendigen Angaben nicht genügend exakt eruieren konnte, so kann dies nicht dazu führen, dass von der Angabe der geforderten Zahlen abgesehen werden kann. Vielmehr wäre es Sache der Beschwerdeführerin gewesen, ihre Geschäftstätigkeit so zu organisieren, dass sie die geforderten Bedingungen hätte erfüllen können.

6.- Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 1'500.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VKV; SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 19. Januar 2004 gegen den Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2003 wird abgewiesen.
- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 1'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der X. AG auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Andrea Flubacher