



SRK 2003-125

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo; Christine Sayegh
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 5. Mai 2004

in Sachen

X AG, Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
Margenbesteuerung

Sachverhalt:

A.- Die X AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag vom 13. Mai 1994 insbesondere den Kauf und Verkauf von Motorfahrzeugen. Seit dem 1. Januar 1995 ist sie im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Aufgrund einer Kontrolle nahm die ESTV betreffend die Abrechnungsperioden 1. Quartal 1995 bis 1. Quartal 1998 (1. Januar 1995 bis 31. März 1998) eine Nachbelastung vor (Ergänzungsabrechnung Nr. 5518). Diese liess die X AG in der Höhe von Fr. 39'927.70 bestreiten, worauf die ESTV mit Entscheid vom 18. August 1999 die Nachforderung in der genannten Höhe bestätigte.

B.- Am 10. September 1999 erhob die X AG gegen diesen Entscheid Einsprache. Diese wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 14. Juli 2003 ab und bestätigte die Nachforderung in der Höhe von Fr. 39'927.65 (nebst Verzugszins zu 5% seit 28. Februar 1997). Zur Begründung führte die ESTV aus, bei 15 Geschäftsfällen hätten die verkauften Fahrzeuge beim Ankauf einen Kilometerstand von weniger als 2'000 ausgewiesen, weswegen diese gemäss Praxis der ESTV als Neuwagen zu gelten hätten mit der Folge, dass die Differenzbesteuerung nach Art. 26 Abs. 7 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; aSR 641.201) nicht angewendet werden könne. In einem Geschäftsfall habe die Steuerpflichtige das Fahrzeug unter dem Regime der Warenumsatzsteuer (WUST) gegen Grossistenerklärung steuerfrei bezogen, womit die Bedingungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung ebenfalls nicht gegeben seien.

C.- Mit Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) vom 20. August 2003 lässt die X AG (Beschwerdeführerin) die Begehren stellen, es sei eine Rechtsverzögerung durch die ESTV festzustellen sowie der Einspracheentscheid der ESTV vom 14. Juli 2003 vollumfänglich aufzuheben. Betreffend Rechtsverzögerung führt sie aus, dass zwischen Einsprache der Beschwerdeführerin und Einspracheentscheid der ESTV fast vier Jahre vergangen seien. Weiter habe die ESTV die Begründungspflicht verletzt, indem sie auf die Argumentation der Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache nicht eingegangen sei. Die Regel, wonach Fahrzeuge, deren Zählerstand 2'000 km überschritten haben, als gebrauchte Fahrzeuge anzusehen sind, dürfe nicht unbesehen der konkreten Umstände gelten. Alle 16 in Frage stehenden Autos seien von der Beschwerdeführerin von Privaten gekauft worden, welche ihre Personenwagen in finanziell schwierigen Situationen zur Beschaffung flüssiger Mittel hätten verkaufen müssen.

In ihrer Vernehmlassung vom 4. November 2003 schliesst die ESTV mangels schutzwürdigen Interesses auf Nichteintreten auf das Feststellungsbegehren. Als Rechtsverweigerungsbeschwerde könne das Begehren nicht entgegengenommen werden, da nach Erlass des Entscheides das Rechtsschutzinteresse fehle. Die ESTV bestreitet weiter die mangelhafte Begründung ihres Entscheides vom 14. Juli 2003. In materieller Hinsicht verweist sie namentlich auf die Erwägungen im Einspracheentscheid und beantragt die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

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

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 ist 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 1998 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 stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat.

Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Die Beschwerdeführerin ist zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist somit grundsätzlich einzutreten.

b) Die Beschwerdeführerin verlangt, es sei eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV, mithin eine Rechtsverzögerung durch die ESTV festzustellen. Eine Rechtsverweigerungs- bzw. Rechtsverzögerungsbeschwerde kann in der Regel nur zur Feststellung eines Verfahrensverstosses führen. Die Gutheissung einer Rechtsverzögerungsbeschwerde führt zur Rückweisung an die Vorinstanz (Art. 70 Abs. 2 VwVG). Die säumige Behörde wird dabei angewiesen, umgehend zu entscheiden. Eine Beschwerde wegen Rechtsverweigerung bzw. Rechtsverzögerung muss erhoben werden, solange der betreffende Entscheid der untätigen Behörde noch aussteht. Auf eine erst nach dem Erlass dieses Entscheides eingereichte Beschwerde ist mangels aktuellen Rechtsschutzinteresses nicht einzutreten (Entscheid der SRK vom 22. März 2000 i.S. M. SA [SRK 1998-183], E. 5; André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998,, S. 170 f. Rz. 5.7, mit weiteren Hinweisen; René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel/Frankfurt a.M. 1996, Rz. 230, 1413 ff.). Auf das Begehren der Beschwerdeführerin auf Feststellung der Rechtsverzögerung kann somit aufgrund fehlenden aktuellen Rechtsschutzinteresses nicht eingetreten werden.

2.- a) aa) Der Bundesrat hat gestützt auf Art. 8 ÜB-aBV am 22. Juni 1994 die Mehrwertsteuerverordnung erlassen. Danach kann der Steuerpflichtige die ihm von anderen Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehen, wenn er die Eingangsleistungen

für steuerbare Lieferungen oder steuerbare Dienstleistungen verwendet (Art. 29 Abs. 1 und 2 MWSTV). Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 26 Abs. 1 MWSTV). 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). In Abweichung von Art. 29 MWSTV tritt somit ausnahmsweise im Fall der Margenbesteuerung 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. Durch den Vorumsatzabzug wird der Steuerpflichtige im Ergebnis so gestellt, als hätte er auf der Eingangsleistung die Vorsteuer abziehen können. Die Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 7 MWSTV ist von der Rechtsprechung bereits mehrfach bestätigt worden (siehe Urteil des Bundesgerichts vom 22. Februar 2001, veröffentlicht in *Revue de Droit Administratif et de Droit fiscal [RDAF]* 2001 II 117 E. 4b; Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, publiziert in *MWST-Journal* 4/99, S. 154 f. E. 3c).

bb) 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 Mehrwertsteuer 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 (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 1. September 2003 i.S. C. AG [2A.156/2003], E. 2.3 mit Hinweis; ausführlich zum Hintergrund der Bestimmung: Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, a.a.O., E. 3c mit Hinweisen).

cc) Nach dem klaren und unmissverständlichen Wortlaut von Art. 26 Abs. 7 MWSTV soll die Margenbesteuerung nur für "gebrauchte Motorfahrzeuge" zur Anwendung kommen (Entscheide des Bundesgerichts vom 6. März 2001, veröffentlicht in *RDAF* 2001 II 362 E. 7c; vom 1. September 2003, a.a.O., E. 2.3). 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. Zur Unterscheidung neuer von gebrauchten Fahrzeugen schreibt die Verwaltungspraxis folgendes vor: Motorfahrzeuge gelten als neu, wenn der Stand des Kilometerzählers 2'000 km nicht übersteigt. Wird dieser Wert überschritten, gelten die Motorfahrzeuge als gebraucht (Branchenbroschüre für das Motorfahrzeuggewerbe vom November 1995, Ziff. 5.2.). Die SRK hat die Kilometer-Regelung der ESTV bestätigt und sie als geeignet, sachgerecht und ausgewogen erachtet. Diese Regel sei einfach und beschränke den Aufwand des Steuerpflichtigen und jenen der Verwaltung auf ein Minimum. Die angefochtene Praxis erschei-

ne weder als untauglich, willkürlich noch unverhältnismässig (in diesem Punkt rechtskräftiger Entscheid der SRK vom 23. Juni 1999, a.a.O., E. 4b).

b) aa) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die betreffenden Fahrzeuge den gemäss Praxis relevanten Kilometerstand von 2'000 im Zeitpunkt des Ankaufs noch nicht erreicht hatten. Mit ihrer grundsätzlichen Kritik an der Verwaltungspraxis der ESTV zur Unterscheidung der Occasionswagen von Neuwagen dringt die Beschwerdeführerin nicht durch, nachdem die Rechtsprechung diese Praxis der ESTV gestützt hat (oben E. 2a/cc) und auf diese Rechtsprechung nicht zurückzukommen ist. Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, diese Praxis dürfe nicht unbesehen der konkreten Umstände gelten und äussert sich zu den speziellen Situationen, in welchen sich die 16 privaten Verkäufer befunden hätten. Diese Argumentation verfängt nicht, die 2'000 km-Regel wurde gerade aufgestellt, um eine praktikable und auch rechtsgleiche Praxis sicherzustellen; somit hat auch deren Anwendung in entsprechend schematischer Weise zu erfolgen. Die SRK hat im Entscheid vom 23. Juni 1999 (a.a.O., E. 4b) festgestellt, dass eine solche Pauschallösung nie alle erdenklichen Fälle abdecken und somit nicht jedem Einzelfall gerecht werden könne; dies liege in der Natur der Sache. Im Übrigen hat die SRK ausgeführt, dass die genannte Regel ebenso gelte, wenn der steuerpflichtige Händler von einem Privaten einen Wagen ersteht. Zusammengefasst überschreitet die Verwaltung mit dieser Regel ihren Gestaltungsspielraum nicht und sie verletzt auch sonst kein Bundesrecht, so dass die SRK nicht einzugreifen und das Ermessen der Verwaltung durch ihr eigenes zu ersetzen hat. Die fraglichen Personenwagen können folglich nicht als gebrauchte Fahrzeuge im Sinne des Art. 26 Abs. 7 MWSTV gelten und die Margenbesteuerung kommt nicht zur Anwendung.

bb) Die Beschwerdeführerin äussert sich nicht zu den Ausführungen der ESTV bezüglich des einen Geschäftsfalles (Verkauf vom 25. März 1995, „Panic“, Code 03), wonach ein Fahrzeug unter dem Regime der WUST gegen Grossistenerklärung steuerfrei bezogen worden und somit im Ankaufspreis keine Steuer erhalten sei. Dieser steuerfreie Bezug sei der Vornahme des Vorsteuerabzugs gleichzusetzen, womit die Bedingungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung nicht gegeben seien. Mangels substantiierter Auseinandersetzung der Beschwerdeführerin mit den Darlegungen der ESTV sind diese nicht in Zweifel zu ziehen und es ist davon auszugehen, dass die Differenzbesteuerung wegen fehlender Steuerbelastung auf dem fraglichen Fahrzeug ausser Betracht fällt.

3.- Die Beschwerdeführerin rügt alsdann, die ESTV sei in ihrem Einspracheentscheid nicht auf die Argumentation der Beschwerdeführerin in der Einsprache eingegangen und habe damit die aus Art. 35 Abs. 1 VwVG und Art. 29 Abs. 2 BV abgeleitete Begründungspflicht verletzt.

Die Behörde ist verpflichtet, eine Verfügung so zu begründen, dass sich die Parteien über deren Tragweite klar werden und in voller Kenntnis der massgeblichen Umstände über die Zweckmässigkeit einer allfälligen Beschwerde entscheiden können (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG). Dies bedeutet indessen nicht, dass sich die verfügende Behörde ausführlich mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinander setzen muss. Vielmehr kann sie

sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. BGE 126 I 97 E. 2b, mit Hinweisen; 124 V 180 E. 1a; 121 I 57 E. 2c).

Die Beschwerdeführerin hatte in der Einsprache im Grossen und Ganzen die selben Einwände vorgebracht wie später in der Beschwerde an die SRK. Sie wehrte sich gegen die in Frage stehende Praxis der ESTV betreffend die Unterscheidung zwischen Neuwagen und Occasionsautos. Die ESTV hat sich in ihrem Einspracheentscheid insbesondere mit Hinweis auf die Rechtsprechung der SRK mit der fraglichen Praxis auseinandergesetzt und festgestellt, dass sie keine Veranlassung habe, von dieser Praxis abzuweichen. Weiter hat sie sich sehr wohl zu einzelnen Argumenten der Beschwerdeführerin geäussert. Sie ist damit ihrer Begründungspflicht hinlänglich nachgekommen.

4.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten, bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X AG, vom 20. August 2003 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist, und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 14. Juli 2003 bestätigt.
 - 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet.
 - 3.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.
-

Rechtsmittelbelehrung

Die Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben** (Art. 99 Abs. 1 lit. G OG). Die Beschwerdeschrift ist der zweiten öffentlichrechtlichen Abteilung des Schweizerischen Bundesgerichtes, 1000 Lausanne 14, innert 30 Tagen seit Eröffnung des Entscheides in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder dessen Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung der angefochtenen Verfügung 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 Tag 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

Sonja Bossart