

JAAC 63.24

Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 9. April 1998

Taxe sur la valeur ajoutée. Représentation; contrat de commission (art. 10 OTVA). Location de maisons et d'appartements de vacances.

- Pour être considéré comme représentant direct, l'intéressé doit agir au nom et pour le compte d'autrui. S'il ne remplit pas l'une de ces conditions, il agit comme représentant indirect, avec les conséquences qui en découlent en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (consid. 6).

- La question de savoir si seule la commission est soumise à l'impôt ou si la prestation principale l'est également influence l'assujettissement de l'entrepreneur, en particulier lorsqu'il s'agit de déterminer si la limite du chiffre d'affaires est atteinte. La distinction entre représentation directe et indirecte a des conséquences sur le lieu de la prestation (en particulier lors de relations internationales) ainsi que sur le type de chiffre d'affaires. Pour éviter les abus, l'AFC doit connaître la nature véritable du chiffre d'affaires et le déroulement de la chaîne des opérations, ce qui justifie des exigences formelles particulières (consid. 6b).

- Lorsqu'un entrepreneur agit en qualité de représentant direct comme un simple intermédiaire, seule la provision réalisée doit être imposée. En revanche, s'il agit comme représentant indirect parce qu'il préfère taire le nom du représenté, il doit alors s'acquitter de l'impôt sur l'ensemble du chiffre d'affaires, car il y a deux livraisons (chiffres d'affaires) imposables (consid. 8).

Mehrwertsteuer. Stellvertretung; Kommissionsvertrag (Art. 10 MWSTV). Vermietung von Ferienhäusern und -Wohnungen.

- Um als direkter Stellvertreter anerkannt zu werden, muss der Betreffende im fremden Namen und auf fremde Rechnung auftreten. Falls eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt ist, handelt er als indirekter Stellvertreter mit den sich daraus ergebenden umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen (E. 6).

- Die Frage, ob die Hauptleistung und die Kommission oder nur die Kommission allein der Besteuerung unterliegt, beeinflusst die Steuerpflicht des Unternehmers, insbesondere bezüglich der Erreichung der Umsatzgrenze. Die Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Stellvertretung wirkt sich auf den Ort der Leistung (insbesondere im internationalen Verhältnis) aus ebenso wie auf die Art des Umsatzes. Die ESTV muss zur Vermeidung von Missbräuchen die wahre Natur der Umsätze und den Verlauf der Umsatzkette kennen; dies rechtfertigt bestimmte Formvorschriften (E. 6b).

- Handelt ein Unternehmer als direkter Stellvertreter aufgrund eines blossen Vermittlungsauftrages, so hat er einzig die erzielte Provision zu versteuern. Handelt er hingegen als indirekter Stellvertreter, weil er es vorzieht, den Namen des Vertretenen nicht zu nennen, dann hat er auf der Basis des Gesamtumsatzes zu versteuern, da umsatzsteuerrechtlich zwei Lieferungen (Umsätze) vorliegen (E. 8).

Imposta sul valore aggiunto. Rappresentanza; contratto di commissione (art. 10 OIVA). Locazione di case e appartamenti di vacanza.

- Per essere riconosciuto come rappresentante diretto, l'interessato deve agire in nome e per conto di terzi. Se una di queste condizioni non è soddisfatta, egli agisce come rappresentante indiretto, con le conseguenze che ne derivano dal profilo del diritto in materia di imposta sulla cifra d'affari (consid. 6).

- La questione se l'imposizione concerna la prestazione principale e la commissione o soltanto la commissione influisce sull'assoggettamento fiscale dell'imprenditore, in particolare per quanto riguarda il raggiungimento del limite della cifra d'affari. La distinzione fra rappresentanza diretta e rappresentanza indiretta incide sul luogo della prestazione (in particolare nell'ambito di relazioni internazionali) nonché sul tipo di cifra d'affari. Per prevenire abusi, l'AFC deve conoscere la vera natura della cifra d'affari e l'iter delle operazioni; questo giustifica che siano rispettate determinate prescrizioni di forma (consid. 6b).

- L'imprenditore che agisce come rappresentante diretto in base a un semplice mandato di mediazione deve pagare l'imposta soltanto sulla provvigione ottenuta. Se agisce invece come rappresentante indiretto, poiché preferisce non rivelare l'identità del rappresentato, tale imprenditore deve versare l'imposta in base alla cifra d'affari complessiva, giacché dal profilo del diritto in materia d'imposta sulla cifra d'affari vi sono due forniture (cifre d'affari) imponibili (consid. 8).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Die Haupttätigkeit dieser Gesellschaft ist die «Vermittlung» von Ferienhäusern und Ferienwohnungen.

Die ESTV stellte fest, dass die X die Mehrwertsteuer nur auf der Bemessungsgrundlage der von ihr erzielten Provisionen und nicht auf der Basis des Gesamtumsatzes (Miete und Provision) abrechnete und bezahlte. Mit Schreiben vom 25. Januar 1995 teilte die ESTV der X mit, dass sie als mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen sämtliche in ihrem eigenen Namen getätigten Lieferungen und Dienstleistungen zu dem jeweils dafür anwendbaren Satz zu versteuern habe, da sie nicht als Stellvertreterin im Sinne von Art. 10 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, SR 641.201) gelte.

B. In der Folge übermittelte die X am 27. April 1995 der ESTV ein von ihr ausgearbeitetes Arbeitspapier, in dem sie die Geschäftstätigkeit und die damit zusammenhängende mehrwertsteuerliche Problematik aus ihrer Sicht darstellte. Gleichzeitig unterbreitete sie der ESTV einen Lösungsvorschlag, wie ihrer Auffassung nach die mehrwertsteuerliche Fragestellung zu lösen wäre.

Die Tätigkeit der X kann wie folgt umschrieben werden. Der Eigentümer eines Ferienhauses oder einer Ferienwohnung (Objekt) schliesst mit der X einen Vertrag ab, der als «Vermittlungsvertrag» bezeichnet wird. Für jedes Jahr teilt der Eigentümer der X jene Zeiträume mit, in denen das Objekt nicht vermietet werden kann (z. B. weil der Eigentümer das Objekt während seiner Ferien selbst bewohnt). Die von den jeweiligen Eigentümern zur Verfügung gestellten Objekte werden in den Katalogen und Preislisten der X (ohne Hinweis auf die Identität des Eigentümers) öffentlich zur Vermietung ausgeschrieben. Daraufhin buchen die Feriengäste das gewünschte Mietobjekt in einer Geschäftsstelle der X, einem Reisebüro oder bei einem Verkehrsverein. Die X bestätigt in der Folge dem Mieter die Buchung, wobei sie mit dem Eigentümer des Objekts vorgängig keine Rücksprache nimmt, da dieser kein Recht hat, einen Mieter abzulehnen. Die X teilt nach erfolgter Buchung dem Vermieter den Zeitraum der Belegung des Objektes mit, ohne ihm den Namen und die Adresse des Mieters bekannt zu geben. Die Rechnung für die Miete wird dem einzelnen Feriengast oder dem vermittelnden Reisebüro/Verkehrsverein von der X zugestellt. Die X erhält die Miete ausbezahlt und überweist diese an den Eigentümer des Objekts, nachdem sie eine «Vermittlungsgebühr» als Provision abgezogen hat. Um sich den «Repeateranteil» (viele «zufriedene Kunden» buchen in den folgenden Jahren neuerlich dasselbe oder ein anderes Objekt bei der X), der einen beträchtlichen Anteil am Gesamtumsatz umfasst, zu erhalten, teilt die X weder dem Mieter die Identität des Eigentümers des Objektes noch dem Eigentümer des Objektes die Identität der Mieter mit. Nur in Ausnahmefällen (z. B. bei Reklamationen) wird dem Mieter die Identität des Vermieters durch die X bekanntgegeben.

Im Arbeitspapier macht die X geltend, sie sei mehrwertsteuerrechtlich als Stellvertreterin anzusehen. Als «pragmatische Regelung im Einzelfall» schlägt sie vor, der ESTV Unterlagen mit folgenden Angaben periodisch zur Verfügung zu stellen: Namen und Adressen der Vermieter; Mietobjekt(e); Namen aller Mieter unter Angabe der von jedem Mieter an die X geleisteten Vergütungen; Betrag der an die Vermieter weitergegebenen Vergütungen.

C. Am 23. Mai 1995 erliess die ESTV einen formellen Entscheid mit folgendem Dispositiv:

«1. Vermietet die X im In- oder Ausland befindliche Ferienwohnungen zwar für fremde Rechnung, jedoch im eigenen Namen (= indirekte Stellvertretung), so liegt ihrerseits eine zu 6,5% steuerbare Dienstleistung vor (Art. 6 Abs. 1, Art. 10 Abs. 2 und 3, Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Ziff. 17 Bst. a sowie Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV). Steuerberechnungsgrundlage ist das betreffende Gesamtentgelt (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Von der Steuer befreit sind derartige Leistungen jedoch dann, wenn die X Dienstleistungen Dritter in Anspruch nimmt, die von diesen im Ausland bewirkt werden. Werden diese Umsätze sowohl im In- als auch im Ausland getätigt, so ist nur der Teil der Dienstleistung von der X steuerfrei, der auf die Umsätze im Ausland entfällt (Art. 15 Abs. 2 Bst. i MWSTV).

2. Nimmt die X die Vermietung der Objekte hingegen ausdrücklich in fremdem Namen und für fremde Rechnung vor (Art. 10 Abs. 1 MWSTV) und kann sie den Nachweis hierfür mit den von der ESTV verlangten Unterlagen erbringen (Art. 47 Abs. 1 MWSTV), gilt sie diesbezüglich als blosser Vermittler. Diese Tätigkeit gilt als zu 6,5% steuerbare Dienstleistung (Art. 6 Abs. 1 und Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV); Entgelt ist die der X dafür zustehende Provision (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Die der X zustehende Provision ist dann von der Steuer befreit, wenn der vermittelte Umsatz ausschliesslich im Ausland bewirkt wird; dies trifft in denjenigen Fällen zu, in denen sie im Ausland befindliche Ferienwohnungen ausdrücklich in fremdem Namen und für fremde Rechnung vermittelt (Art. 15 Abs. 2 Bst. k MWSTV).»

D. Gegen diesen Entscheid erhob die X innert Frist am 22. Juni 1995 Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 3. Juli 1996 wies die ESTV die Einsprache kostenpflichtig ab.

E. Mit Eingabe vom 3. September 1996 erhob die X (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK).

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2.a. Die Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber

das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat. Selbständige Verordnungen des Bundesrates sind daraufhin zu kontrollieren, ob sie mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassungsvorschrift, auf welcher sie beruhen, harmonisieren. Bei der Mehrwertsteuerverordnung ist somit zu prüfen, ob der Bundesrat die in Art. 41^{ter} Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 BV sowie die in Art. 8 UeB BV enthaltenen Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die Verordnung nicht mit sonstigen Verfassungsnormen, besonders den Grundrechtsgarantien, kollidiert, soweit die ermächtigende Verfassungsnorm nicht selbst Abweichungen anordnet oder bewusst in Kauf nimmt ([BGE 123 II 298](#), 123 II 22 f.).

b. Laut Art. 41^{ter} Abs. 1 Bst. a BV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese kann in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren erhoben werden (Art. 41^{ter} Abs. 3 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchssteuer ausgestaltet ([BGE 123 II 301](#); *Ernst Höhn / Klaus A. Vallender*, in Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [Kommentar BV], Art. 41^{ter}, Rz. 11, 33; *Markus Reich*, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz, *Der Schweizer Treuhänder [ST]* 5/95, S. 329 ff.; *Pascal Mollard*, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA]* 64 S. 445 f.; vgl. auch AB 1993 N 329 f.). Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an den Unternehmer, der die steuerbaren Umsätze erzielt. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwälzten Steuer mit dem Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen abgelieferte Steuer ihren Abnehmern über den Preis, bis schliesslich der Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer sind daher übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchssteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Steuerneutralität, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Reich, a.a.O., S. 330; *Alois Camenzind / Niklaus Honauer*, *Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer*, Bern 1995, S. 22 Rz. 6; *Xavier Oberson*, *Les principes directeurs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée*, *Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF]*, partie droit fiscal, 1997, S. 33 ff.). Hierbei handelt es sich nach der Rechtsprechung der SRK um diejenigen Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 41^{ter} BV zugrunde zu legen sind (entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in *MWST-Journal* 2/96, S. 50 ff.; vgl. auch [BGE 123 II 301](#) f.). Einer verfassungskonformen (Art. 41^{ter} BV) Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung der SRK auch allfällige Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts (ausführlich: entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in *MWST-Journal*

2/96, S. 52 f.; siehe dazu auch die Präzisierungen im nicht publizierten Entscheid des Bundesgerichts vom 19. März 1998 i. S. Verband Z. und weitere Beschwerdeführer [2A.582/1996/has], E. 6a).

c. Zu beachten ist, dass der Richter den dem Ordnungsgeber in Art. 8 UeB BV übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorschriften schmälern darf. Er hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelungen zu beschränken. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Richter nicht korrigiert werden. Einschreiten darf dieser nur, wenn der Ordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat ([BGE 123 II 299](#)).

d. Im übrigen überprüft die SRK die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV frei (z. B. Wegleitung, Broschüren und Merkblätter). Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. [BGE 123 II 299](#)).

3. (...)

4. Die Bestimmung von Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV übernimmt betreffend die Stellvertretung die bereits bestehende Regelung der Warenumsatzsteuer (vgl. Kommentar des EFD vom 22. Juni 1994 zur Verordnung über die Mehrwertsteuer [Kommentar EFD][26] zu Art. 10 MWSTV, S. 9). Die Warenumsatzsteuer war durch den Bundesratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (WUB, BS 6 173) geregelt. Gegenstand der Warenumsatzsteuer bildeten namentlich Inlandlieferungen durch Grossisten (vgl. Art. 13 WUB). Eine solche Lieferung im Inland lag vor, wenn der Abnehmer oder an dessen Stelle ein Dritter in stand gesetzt wurde, im eigenen Namen über eine Ware zu verfügen, die sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht im Inland befand (Art. 15 Abs. 1 WUB). Für eine Lieferung als Vorgang des wirtschaftlichen Verkehrs genügte es, dass der Abnehmer der Ware in die Lage versetzt wurde, wie ein Eigentümer darüber zu verfügen, insbesondere die Ware in eigenem Namen weiter zu übertragen. Daher galt jeder, der im eigenen Namen Waren veräusserte oder bezog, als Lieferer oder Abnehmer einer Lieferung, gleichgültig, ob er auf eigene oder fremde Rechnung tätig war. Beim Kommissionsgeschäft im Sinne von Art. 425 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) lag zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vor, wobei als Lieferer bei der Verkaufskommission der Kommittent und bei der Einkaufskommission der Kommissionär galt (Art. 15 Abs. 4 WUB). Diese Ordnung, welche entscheidend auf das Auftreten in eigenem Namen abstellte, entsprach allein dem Charakter der Warenumsatzsteuer. Einen eigenen Warenumsatz tätigte der Grossist nur dann nicht, wenn er als direkter Stellvertreter sowohl in fremdem Namen als auch für fremde Rechnung

handelte, also fremde Geschäfte bloss vermittelt hat (vgl. ASA 62 S. 567 f. mit Hinweisen; *Dieter Metzger*, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 160 ff. Rz. 349 ff.).

b. Wie die ESTV zu Recht festhält, musste der Grossist im Bereich der Warenumsatzsteuer in der Lage sein, aufgrund eines einfach zu handhabenden Kriteriums seinen Vertragspartner zu erkennen; denn als Lieferer musste er wissen, was sein Abnehmer mit der Ware zu tun beabsichtigte, ob er sie weiterlieferte, für eine gewerbsmässige Herstellung verwendete oder dem eigenen Konsum zuführte. Nach diesen Verwendungszwecken richtete sich die steuerliche Behandlung der Lieferung, insbesondere die Anwendung des richtigen Steuersatzes. Als Abnehmer musste der Grossist wissen, wem er seine Verwendungserklärung abzugeben hatte, damit er die Ware steuerfrei beziehen konnte. Die korrekte Durchführung des Systems der Warenumsatzsteuer machte es deshalb unumgänglich, dass derjenige, der bei Umsatzgeschäften in eigenem Namen auftrat, auch als Lieferer oder Abnehmer anzusehen war (vgl. *Metzger*, a.a.O., S. 162 Rz. 351).

Die ESTV rechtfertigt ihr Festhalten an diesen Formvorschriften auch im Bereich der Mehrwertsteuer damit, dass nur durch diese Formvorschriften die Bestimmungen von Art. 28 MWSTV (Rechnungstellung und Überwälzung der Steuer) eingehalten werden können. Eine Rechnung im Sinne dieser Bestimmung, die - unter anderem - den Namen und die Adresse des Empfängers der Lieferung oder der Dienstleistung sowie Namen und Adresse und die Nummer, unter der der Steuerpflichtige im Register der Steuerpflichtigen eingetragen ist, enthält, ist eine Bedingung, um den Vorsteuerabzug zu erhalten. Art. 28 MWSTV sieht tatsächlich vor, dass auf Verlangen des steuerpflichtigen Empfängers der Steuerpflichtige über seine Lieferung oder Dienstleistung eine Rechnung auszustellen hat, die alle Angaben gemäss Art. 28 Abs. 1 Bst. a-f MWSTV enthält. Diese Vorschrift betrifft jedoch nicht die Problematik dieses Falls. In der Mehrzahl der Fälle sind die Empfänger der Dienstleistungen der Beschwerdeführerin gar nicht steuerpflichtig. Es handelt sich nämlich um einen Konsumenten (Endverbraucher), der ein Ferienhaus oder eine Ferienwohnung mieten möchte und sich zu diesem Zweck an die Beschwerdeführerin wendet, die in der Lage ist, ihm einen Katalog und eine Preisliste mit geeigneten Objekten zur Verfügung zu stellen. Diese Überlegung der ESTV ist mithin nicht völlig überzeugend.

c. Was das System der Warenumsatzsteuer anbelangt, ist nochmals zu erwähnen, dass die direkte Stellvertretung keinen steuerbaren Umsatz bewirkt hat. Tatsächlich konnte das «direkte Dazwischenschalten» keine Warenlieferung darstellen; daraus folgt, dass ein direkter Stellvertreter nicht warenumsatzsteuerpflichtig war. Der direkte Stellvertreter befand sich mit anderen Worten ausserhalb des Anwendungsbereiches der Warenumsatzsteuer. Demgegenüber führte der indirekte Stellvertreter tatsächlich eine Warenlieferung aus und konnte daher der Warenumsatzsteuer unterliegen. Im Hinblick auf die Definition des Entgeltes in Art. 22 Abs. 1 WUB und der dazu ergangenen Rechtsprechung bestand wegen des ursächlichen Zusammenhangs die Bemessungsgrundlage für die Warenumsatzsteuer daher sowohl aus dem Wert der gelieferten Waren als auch aus der vom Auftraggeber vereinnahmten Provision. Aus diesen

Überlegungen heraus ist abzuleiten, dass für den Anwendungsbereich der Warenumsatzsteuer die Unterscheidung zwischen der direkten und der indirekten Stellvertretung sehr wichtig war. Ein direkter Stellvertreter war nicht steuerpflichtig, der indirekte Stellvertreter hingegen schon, wobei dessen steuerbares Entgelt auch die Provision (bzw. Kommission) umfasste. Im Falle der direkten Stellvertretung kam ein Steuersatz von 6,2% zur Anwendung, im Falle der indirekten Stellvertretung ein Steuersatz von 9,3% bzw. gelangte die Steuerbefreiung bei der Vorlage der Grossistenerklärung zur Anwendung (vgl. *Jörg R. Bühlmann*, MWSt! - Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 60). Aus dieser Regelung lässt sich erklären, dass die direkte Stellvertretung im Bereich der Warenumsatzsteuer nur dann anerkannt wurde, wenn der direkte Stellvertreter ausdrücklich im Namen und auf Rechnung eines anderen handelte.

5.a.aa. Im Bereich der Mehrwertsteuer wird bei der indirekten Stellvertretung angenommen, dass zwei - voneinander getrennte - Umsätze vorliegen, wobei die Geschäftsbesorgung als sonstige Leistung als eine Lieferung angesehen wird, was eine Einschaltung in die Leistungskette bewirkt und für die Besteuerung als Entgelt die vom Käufer erhaltene Zahlung und die vom Auftraggeber bezahlte Kommission herangezogen wird, wobei diese Regelung auch durch das europäische Recht vorgesehen ist. Aus Art. 5 Abs. 3 Bst. c der 6. Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaft vom 17. Mai 1977 (6. EG-Richtlinie, 77/388 EWG; Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften [ABl.] 1977 Nr. L 145 S. 1) ergibt sich für die Lieferung von Gegenständen und aus Art. 6 Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie für das Erbringen von Dienstleistungen, dass diese Regelung - nicht nur für eine Warenumsatzsteuer - sondern grundsätzlich auch für das System der Mehrwertsteuer anwendbar ist (*Ben Terra / Julie Kajus*, A Guide to the European VAT-Directives - Commentary on the Value Added Tax of the European Community, Loseblatt, Amsterdam 1995, Teil V.3.3, S. 32 f. und Teil V.16, S. 77). Wie sich aus den erwähnten Bestimmungen ergibt, ist die Einschaltung in die Leistungskette sowohl bei jeder Lieferung von Waren als auch bei allen Dienstleistungen zu berücksichtigen (*Günter Rau / Erich Dürrwächter / Hans Flick / Reinhold Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Loseblatt, 7. Aufl., Köln 1992, § 3 Rz. 210 *in fine*; *Alfred Vogel / Bernhard Schwarz*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Loseblatt, Freiburg i. Br. 1997, § 3 Rz. 241; vgl. auch Art. 11 Teil B 3 Bst. b der 6. EG-Richtlinie betreffend die Bemessungsgrundlage). Diese Überlegungen lassen den Schluss zu, dass diese Fiktion (zwei Umsätze, die für den indirekten Stellvertreter als ein einziger Umsatz angesehen werden) eine Maxime der 6. EG-Richtlinie im Sinne der Rechtsprechung der SRK darstellt und daher ihre Berechtigung hat. Aus diesen Überlegungen leitet die SRK ab, dass durch die Übernahme dieser «europäischen Technik» in die Mehrwertsteuerverordnung Art. 41^{ter} BV nicht verletzt wird und damit die Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts beachtet werden.

bb. Rechtsvergleichend ist festzuhalten, dass das französische Recht diese Bestimmung (des europäischen Rechts) seit dem 1. Januar 1993 vollständig umgesetzt hat (vgl. *Jean-Paul Welzer / Serge Arnal*, La TVA intracommunautaire, Paris 1996, S. 113 ff.; La Taxe sur la valeur ajoutée, La Revue fiduciaire, 1994, Nr. 805; TVA, les points délicats et leurs solutions, La Revue fiduciaire, 1994, Nr. 795; *Pierre Bonneval*, La TVA intracommunautaire, Paris 1995, S. 60; vgl. auch *Jean-Jacques Philippe*, La TVA à l'heure européenne,

Paris 1993, S. 87 f. und S. 178 f.). Im deutschen Recht besteht eine derartige Regelung für die Lieferung von Waren (deutsches Umsatzsteuergesetz, § 3 Abs. 3 in Verbindung mit § 3 Abs. 11), jedoch nur teilweise für die Erbringung von Dienstleistungen (vgl. *Vogel/Schwarz*, a.a.O., § 3 Rz. 81, 117 und 241). In der Literatur wird jedoch zu bedenken gegeben, dass der deutsche Gesetzgeber diese europäische Bestimmung mithin nur unvollständig umgesetzt hat (vgl. *Konrad Plückerbaum / Heinz Malitzky*, Umsatzsteuergesetz [Mehrwertsteuer], Loseblatt, Köln 1996, § 3a Rz. 143). Anerkannt wird in diesem Zusammenhang, dass Art. 6 Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie nur über Art. 28 Abs. 3 Bst. e und Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie aufgehoben werden kann und nicht über die Gesetzgebung eines Mitgliedstaates (vgl. *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, a.a.O., § 3 Rz. 210; *Vogel/Schwarz*, a.a.O., § 3 Rz. 115 und 241).

cc. Es trifft zu, dass man aufgrund des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 5. Juni 1997 (Rechtssache C-2/95, *Sparekassernes Datacenter [SDC]*, publiziert in *Umsatzsteuer-Rundschau* Nr. 2/98, S. 64 ff.) betreffend die Auslegung der 6. EG-Richtlinie, Art. 13 Teil B Bst. d Nr. 3 bis 5 (betreffend befreite Umsätze), zur Auffassung gelangen könnte, dass die Voraussetzungen für die direkte und indirekte Stellvertretung viel weiter und flexibler auszulegen sind (vgl. E. 57 jenes Entscheides). Dies ist jedoch für das vorliegende Verfahren nicht von Bedeutung, da der Fall SDC den Umfang einer - ausdrücklich vorgesehenen - Steuerbefreiung betrifft. Bei dieser Art von Fällen ist es nicht auszuschließen, dass bestimmte Ausnahmen bestehen, die sich aus der Steuerbefreiung selbst ergeben, auch wenn man ansonsten den Grundsatz der restriktiven Auslegung strikt beachtet. Daher ist dieses Urteil als ein Entscheid zu betrachten, der lediglich auf den speziellen Einzelfall bezogen ist. Generell bleibt es nur durch die Einhaltung der Vorschriften von Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV gewährleistet, dass der (wirtschaftliche und technische) Zusammenhang der Umsatzkette bezüglich der Mehrwertsteuer nachvollzogen werden kann, dies vor allem im Hinblick auf den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (vgl. E. 44 jenes Entscheides, der den Standpunkt der Europäischen Kommission behandelt).

b. Im Bereich der übergeordneten systemtragenden Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts muss man sich zunächst ausdrücklich in Erinnerung rufen, dass die Notwendigkeit der Anwendung der gegenständlichen Fiktion ihren Ausgangspunkt in der Problematik des Kommissionsgeschäftes hat. Da der Kommissionär bei einem Kauf, für den er eingeschaltet wird, nicht notwendigerweise vom Verkäufer die Befugnis eingeräumt erhält, über die Ware wie ein Eigentümer zu verfügen (das Kommissionsgeschäft ist nichts anderes als eine Geschäftsbesorgung), erschien es erforderlich, dass die Kette der Umsätze und der Besteuerungen vollständig und nachvollziehbar gemacht wird. Daher wurde die Fiktion der beiden vollständigen Lieferungen zwischen dem Kommittenten (Auftraggeber) und dem Kommissionär einerseits und dem Kommissionär und dem Dritten andererseits entwickelt (vgl. *Vogel/Schwarz*, a.a.O., § 3 Rz. 117; *Alfred Hartmann / Wilhelm Metznermacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Loseblatt, Berlin 1967/1991, § 3 Rz. 73 *in fine*; siehe auch *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, a.a.O., § 3 Rz. 257 mit Hinweisen; *Philippe Jacques*, *La notion de livraison de marchandises dans l'impôt fédéral sur les chiffres d'affaires*, Lausanne 1953, S. 103 f.). Dieses Erfordernis, die

Umsatzkette nicht abreißen zu lassen und diese damit nachvollziehen zu können, ist auch für das System der Mehrwertsteuer gültig, in dem das Recht auf Vorsteuerabzug einen Pfeiler dieses Systems bildet.

Was die Dienstleistungen betrifft, so kann man sich fragen, ob die Anwendung dieser Fiktion tatsächlich erforderlich ist. Die Regelung von Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV kann sicher unter dem Gesichtspunkt kritisiert werden, dass dabei auf künstliche Kriterien zurückgegriffen wird (Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a.a.O., § 3 Rz. 267). Tatsächlich verleiht das Recht auf Vorsteuerabzug und die Neutralität der Mehrwertsteuer diesen Formvorschriften (dieser «Technik») *a priori* keine Berechtigung. Anzumerken ist jedoch, dass diese Formvorschriften nicht die übergeordneten systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer verletzen. Ausserdem stellen diese Formvorschriften ebenfalls die Neutralität der Mehrwertsteuer im internationalen Verhältnis sicher (vgl. Philippe, a.a.O., S. 88). Im übrigen dienen die Formvorschriften auch dazu, die Anforderungen des übergeordneten systemtragenden Grundprinzips der Erhebungswirtschaftlichkeit und der dahinterstehenden Überlegung der Sicherheit durchzusetzen (vgl. Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a.a.O., § 3 Rz. 267). Abschliessend muss noch bemerkt werden, dass die Unterscheidung der Begriffe «Lieferung» und «Dienstleistung» künstlich ist und nur aus historischen Gründen erklärbar ist, die in keinem Zusammenhang mit irgendeiner Überlegung bezüglich übergeordneten systemtragenden Grundprinzipien stehen (*Michael Messner*, Der Gegenstand der Leistung im Umsatzsteuerrecht, Diss. Frankfurt a. M. 1992, S. 1 und 33); Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a.a.O., § 3 Rz. 22 und 28; *Kurt Erich Bley*, Tausch und Umtausch, Rücklieferung und Rückgabe im Umsatzsteuerrecht, Diss., Köln 1987, S. 7 und 9; *Klaus Tipke*, Steuergerechtigkeit, Köln 1981, S. 102; siehe auch den unveröffentlichten Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 18. Dezember 1997 in Sachen S. K. AG [ZRK 1996-009], E. 4c/aa, mit weiteren Hinweisen). Das Bemühen, eine einzige und umfassende Regelung für die Stellvertretung für alle Arten von Umsätzen (für Warenlieferungen und Dienstleistungen, dies unter Einschluss der Vermietung und unabhängig davon, ob diese als Lieferung angesehen wird oder nicht) zu entwickeln, ist ebenfalls in Betracht zu ziehen (vgl. Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, a.a.O., § 3 Rz. 210 *in fine*; Vogel/Schwarz, a.a.O., § 3 Rz. 114).

c. Zusammenfassend ist daher die Fiktion der zwei Umsätze (Verkäufer/indirekter Stellvertreter; indirekter Stellvertreter/Käufer bzw. Dritter) einerseits und die Einbeziehung des gesamten durch den indirekten Stellvertreter erzielten Umsatzes (Hauptleistung und Kommission bzw. Provision) andererseits in die Besteuerung, wie dies von Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV sowohl für Lieferungen als auch für Dienstleistungen vorgesehen ist, als vereinbar mit Art. 41^{ter} BV anzusehen.

6. Die Unterscheidung zwischen dem direkten Stellvertreter und dem indirekten Stellvertreter beruht auf bestimmten formellen Anforderungen. Um als direkter Stellvertreter anerkannt zu werden, muss der Betreffende im fremden Namen und auf fremde Rechnung auftreten. Falls eine dieser Voraussetzungen nicht erfüllt ist, handelt er als indirekter Stellvertreter mit allen sich daraus ergebenden Konsequenzen. Nachfolgend ist die Verfassungsmässigkeit der Formvorschriften, die dem Unternehmer im Bereich der Mehrwertsteuer die Beweislast für die direkte Stellvertretung

auferlegen, einer Überprüfung zu unterziehen (vgl. Klaus-Peter Flückiger / Lutz Gregory in Konrad Plückebaum / Heinz Malitzky, a.a.O., § 1 Abs. 1, Nr. 1 Rz. 137).

a. Die 6. EG-Richtlinie sieht in Art. 6 Abs. 4 ausdrücklich das Erfordernis des Handelns in fremdem Namen und auf fremde Rechnung vor, um als direkter Stellvertreter anerkannt zu werden. Was die Lieferungen von Waren (vgl. Art. 5 Abs. 3 Bst. c der 6. EG-Richtlinie) betrifft, versteht es sich von selbst, dass ein Kommissionär in fremdem Namen und auf fremde Rechnung auftreten muss. Bestimmte Formerfordernisse ergeben sich mithin bereits aufgrund der 6. EG-Richtlinie.

b. Auf der Ebene der übergeordneten systemtragenden Grundprinzipien der Mehrwertsteuer ist nachfolgend zu überprüfen, ob jene Formvorschriften, die zur Anerkennung als direkter Stellvertreter vorgeschrieben werden, gerechtfertigt sind.

aa. Im geschäftlichen Verkehr zwischen mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmern ist die Anwendung dieser Formvorschriften durch Sicherheitsüberlegungen gerechtfertigt. Für den Bereich der Mehrwertsteuer führt die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bei allen denkbaren Anwendungsfällen dazu, dass die Unterscheidung zwischen direkter Stellvertretung und indirekter Stellvertretung ihre Bedeutung eher verliert. Aber sogar bei den Unternehmern ergeben sich bedeutende Auswirkungen, die die Einhaltung dieser Formvorschriften erforderlich macht. Die Unterscheidung, ob die Hauptleistung und die Kommission oder nur die Kommission allein der Besteuerung unterliegt, hat einen bedeutenden Einfluss auf die Steuerpflicht des betroffenen Unternehmers. Insbesondere ergeben sich Auswirkungen bezüglich der Erreichung der Umsatzgrenze für die Steuerpflicht im Sinne von Art. 17 Abs. 1 MWSTV (Umsatzgrenze von Fr. 75 000.-), da die ausschliessliche Besteuerung der Kommission - wie bei einem direkten Stellvertreter - die Höhe des Umsatzes naturgemäss beeinflusst. Der Einbezug aller Umsätze des indirekten Stellvertreters (Hauptleistung und Kommission) hat einen Einfluss auf die Erfüllung der Bedingungen für die Steuerpflicht, da der indirekte Stellvertreter eben viel früher die Bedingungen für die Steuerpflicht (Umsatzgrenze) erfüllt. Gerade bei einem Steuersystem, das wie die Mehrwertsteuer auf dem Selbstveranlagungsprinzip beruht, haben die Bestimmungen über die Steuerpflicht eine sehr grosse Bedeutung. Die Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Stellvertretung hat ebenfalls einen Einfluss auf den Ort der Leistung (insbesondere im internationalen Verhältnis) ebenso wie auf die Art des Umsatzes, vor allem bei Umsätzen mit Waren. Aus diesen Überlegungen heraus folgt, dass im Wirtschaftskreislauf - auch zwischen Steuerpflichtigen - die detaillierte Kenntnis der ESTV (bei Kontrollen) über die wahre Natur der Umsätze und den Verlauf der Umsatzkette unabdingbar ist, wobei dazu die Einhaltung der Formvorschriften von Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV zwingend erforderlich ist.

bb. Diese Formvorschriften (Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung) zielen auch darauf ab, am Ende der Umsatzkette feststellen zu können, ob ein Steuerpflichtiger an einen Nichtsteuerpflichtigen eine Ware geliefert bzw. eine Dienstleistung erbracht hat. Das Erfordernis der Einhaltung der Formvorschriften ergibt sich nicht nur aus Sicherheitsgründen, sondern zusätzlich auch zur Vermeidung von Missbräuchen. Gerade die

Funktion des direkten Stellvertreters ist für Missbräuche anfällig, da diese Stellung namentlich nur vorgeschoben werden kann. Der indirekte Stellvertreter könnte nämlich ansonsten sehr einfach gegenüber der ESTV vorgeben, er würde als direkter Stellvertreter auftreten und in der Folge nur die erhaltene Provision (und nicht die gesamte Hauptleistung und die Provision) versteuern. Hier finden sich dieselben historischen Gründe, nämlich die Gefahr der Herabsetzung der Bemessungsgrundlage - die zuerst den deutschen und später den «europäischen» Gesetzgeber dazu veranlasst haben, Massnahmen gegen den Missbrauch der direkten Stellvertretung zu ergreifen. Im Deutschen Reich wurde im Jahr 1916 ein Umsatzsteuersystem auf der Basis der Brutto-Allphasen-Steuer eingeführt, das zur sogenannten kumulierenden Kaskadenbesteuerung führte, da auf jeder Umsatzstufe die Umsatzsteuer zu entrichten war und kein Recht auf Vorsteuerabzug bestand. In diesem System konnte durch die Minimierung der Zahl der Produktions- und Handelsstufen die (kumulierte) Steuerlast erheblich vermindert werden. Dieser Umstand brachte Umgehungsgeschäfte mit sich, insbesondere durch die - nur vorgeschobene - Einschaltung von Kommissionären. Beispielsweise behauptete ein Handelsunternehmen, es würde nur als direkter Stellvertreter für den Hersteller auftreten. Dieses Handelsunternehmen gab in der Regel an, dass es nie die Verfügungsmacht über die betreffenden Waren erhalten hatte. Die Gefahr für Einnahmenverluste für den (deutschen) Fiskus war dementsprechend hoch (vgl. *Pascal Mollard*, Histoire de la TVA: les étapes de la genèse, Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF], 2. Teil: droit fiscal, 1997 S. 1 ff., insbesondere S. 13 mit weiteren Hinweisen; Philippe, a.a.O., S. 178). Um Ausfälle beim Steueraufkommen zu vermeiden, führte der deutsche Fiskus zur Vermeidung derartiger Umgehungsgeschäfte strenge Formvorschriften ein. Diese Missbrauchsgefahr besteht *mutatis mutandis* ebenfalls für das System der Mehrwertsteuer. Gerade bei besonderen Konstellationen (z. B.: Nichtsteuerpflichtiger - Steuerpflichtiger - Nichtsteuerpflichtiger) vor allem am Ende einer Umsatzkette besteht die latente Gefahr eines derartigen Missbrauchs. So muss beispielsweise zuverlässig festgestellt werden können, dass tatsächlich ein Nichtsteuerpflichtiger vermietet und nicht ein Steuerpflichtiger; dies kann nur dadurch sichergestellt werden, dass der Stellvertreter ausdrücklich in fremdem Namen und auf fremde Rechnung handelt. Die Gefahr von simulierten Verträgen bzw. Geschäften und damit der Versteuerung nur auf der Basis der erzielten Provision besteht im übrigen - wie schon gesagt - nicht nur beim Handel mit Waren, sondern auch bei der Erbringung von Dienstleistungen.

c.aa. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass die Formvorschriften, wonach für die Ausübung der (direkten) Stellvertretung das Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung erforderlich ist, als zulässig anzusehen sind. Was diese Formvorschriften anbetrifft, die sich an den (steuerpflichtigen) Unternehmer richten, so verletzen die in Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV vorgesehenen Formvorschriften zur mehrwertsteuerlichen Anerkennung der direkten Stellvertretung keine übergeordneten systemtragenden Grundprinzipien des Mehrwertsteuersystems und keine Maximen im Sinne von Art. 41^{ter} BV. Sie sind daher insgesamt als gerechtfertigt zu bezeichnen (vgl. *Flückiger/Gregory* in Plückebaum/Malitzky, a.a.O., § 1 Abs. 1, Nr. 1 S. 137 f.; *Wolfram Birkenfeld*, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt, Köln 1992/1996, Bd. I Rz. 778 ff., insbesondere Rz. 783).

Diese Regelung ist nicht nur auf die Lieferung von Waren, sondern auch auf die Erbringung von Dienstleistungen anzuwenden, da die Sicherheitsüberlegungen und die Massnahmen zur Vermeidung von Missbräuchen auf alle Arten von Umsätzen zutreffen. Diesen Gefahren kann nur durch die Einführung von entsprechenden Formvorschriften begegnet werden. Diese Regelung ist auch auf den vorliegenden Fall anzuwenden, in dem die Beschwerdeführerin in der überwiegenden Zahl der Fälle an Nichtsteuerpflichtige vermietet. Angesichts der Formvorschriften, die gleichermassen auf alle Steuerpflichtigen anzuwenden sind, besteht im übrigen kein Anlass zu überprüfen, in welchem Ausmass die Beschwerdeführerin Umsätze mit Steuerpflichtigen bzw. Nichtsteuerpflichtigen tätigt.

bb. Der Wortlaut der Bestimmungen von Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV enthält das Wort «ausdrücklich», das nicht in der 6. EG-Richtlinie vorgesehen ist. Man kann sich daher fragen, ob diesem Ausdruck eine eigenständige Bedeutung zukommt, der die Formvorschriften verschärft, oder dem im Gegenteil keine unterschiedliche Tragweite zuzuerkennen ist. Insbesondere muss man sich fragen, ob die Anführung des Namens des Vertretenen (oder durch die Bezugnahme auf den Namen des Vertretenen) gegenüber dem Vertragspartner (Dritten) bereits in jedem Fall ausreichend ist, oder ob jene - erweiterten - Formvorschriften Anwendung finden müssen, die mit der Wegleitung 1997[27] (Ziff. 286 ff.) durch die ESTV aufgestellt wurden. Diese Frage kann jedoch offen bleiben. Im vorliegenden Fall wurde der Name des Vertretenen (Vermieters) dem Dritten (Mieter) gegenüber grundsätzlich nie bekanntgegeben, sodass die Vorschrift von Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV, wonach die Beschwerdeführerin im Namen und auf Rechnung (ob ausdrücklich oder nicht ausdrücklich) gehandelt hat, auf jeden Fall verletzt worden ist. Die Frage des überspitzten Formalismus der Bestimmungen von Ziff. 286 ff. der Wegleitung 1997 kann daher offen bleiben. Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass die ESTV in gewissen - ähnlichen - Fällen eine flexible Anwendung ihrer eigenen Wegleitungen bzw. Branchenbroschüren vornimmt (beispielsweise beim Verkauf von Flugscheinen; vgl. Branchenbroschüre Luftverkehr [Nr. 610.507-27] vom Juni 1995[28], Ziff. 10, S. 24 f.). Da diese Vorgehensweise der Verwaltung infolge unterschiedlicher Sachverhalte bzw. wegen der rechtlichen Rahmenbedingungen des internationalen Flugverkehrs mit dem vorliegenden Fall offensichtlich nicht vergleichbar ist, ist lediglich festzustellen, dass die ESTV in jenen Fällen keine direkte Stellvertretung annimmt, in denen der Name des Vertretenen dem Käufer des Flugscheins nicht bekanntgegeben wird. Die Beschwerdeführerin kann jedoch aus diesem Umstand nichts zu ihren Gunsten ableiten.

7.a. Nach der Ansicht der Beschwerdeführerin fehlt Art. 10 Abs. 2 MWSTV eine verfassungsrechtliche Grundlage. Eine Bestimmung des Mehrwertsteuerrechts über die Stellvertretung hätte auf den Vorschriften des Privatrechts aufzubauen, die auch für das Steuerrecht verbindlich wären. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin stützt sich Art. 10 Abs. 2 MWSTV auf eine verfassungsrechtliche Grundlage, im vorliegenden Fall auf Art. 8 Abs. 1 UeB BV. Die fragliche Bestimmung ist überdies mit den übergeordneten systemtragenden Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts vereinbar (siehe E. 5 hievore). Unzweifelhaft ist gemäss Art. 32 Abs. 2 OR, dass der Stellvertreter, der sich als solcher beim Vertragsabschluss nicht zu erkennen

gegeben hat, als Vertragspartner anzusehen und nicht der Vertretene, ausser der andere hätte aus den Umständen auf das Vertretungsverhältnis schliessen müssen, oder wenn es ihm gleichgültig war, mit wem er den Vertrag schliesse. Diese (zivilrechtliche) Bestimmung wurde schon für den Bereich der Warenumsatzsteuer immer als unanwendbar angesehen (vgl. Metzger, a.a.O., S. 160 f. Rz. 349) und ist auch im Bereich der Mehrwertsteuer nicht anwendbar, wobei im übrigen anzumerken ist, dass die privatrechtlichen Vorschriften nicht zwingend für den Bereich der Mehrwertsteuer bestimmend sind (vgl. entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 64 f. E. 7d). Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer sind die aus anderen Bereichen entlehnten Rechtsbegriffe autonom auszulegen, wobei die wirtschaftliche Betrachtungsweise die Regel ist (Rivier, a.a.O., ASA 63 S. 363).

b. Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, das Prinzip der Verhältnismässigkeit sei verletzt worden (vgl. *Ulrich Häfelin / Georg Müller*, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Aufl., Zürich 1993, S. 111 ff. Rz. 486 ff., mit weiteren Hinweisen). Die Bestimmung von Art. 10 Abs. 2 MWSTV, wonach die Beschwerdeführerin den Namen des Vertretenen (des Vermieters des Objektes) dem Mieter bekannt geben müsse, betreffe ihre geschäftlichen Interessen zu ihrem Nachteil. Die Beschwerdeführerin macht geltend, bei der Anwendung dieser Regelung würde der «Repeateranteil» zu ihren Lasten verringert werden, da sich die Mieter der Objekte inskünftig direkt - unter Umgehung der Beschwerdeführerin - an den Vermieter wenden könnten und umgekehrt. Nach der Ansicht der SRK geht das öffentliche Interesse an der Anwendung der Bestimmung von Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV dem geschäftlichen (privaten) Interesse der Beschwerdeführerin an der gegenseitigen Geheimhaltung der Namen der Mieter bzw. der Vermieter vor. Im übrigen kann der Mieter die Identität des Vermieters selbst ohne weiteres durch geeignete Massnahmen ausfindig machen; so beispielsweise durch eine Anfrage bei der Gemeinde oder beim Grundbuchamt bzw. durch Einholen von Auskünften bei Nachbarn oder beim Schlüsselhalter. Der Vermieter kann seinen Mieter ohne weiteres selbst nach Name und Adresse befragen, da er den Zeitraum der Belegung seines Objektes kennt.

c. Abschliessend macht die Beschwerdeführerin die Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes geltend.

aa. Art. 10 Abs. 4 MWSTV sieht eine spezielle Regelung für die Lieferung von Gegenständen im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel vor. In diesem Zusammenhang gilt der Nachweis der blossen Vermittlung als erbracht, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind: a) der Auktionator muss vor Beginn der Auktion einen schriftlichen Auftrag erhalten, die betreffenden Gegenstände im Namen und für Rechnung eines Dritten zu veräussern; b) der Auktionator muss gegenüber dem Kaufinteressenten ausdrücklich bekanntgeben, dass er die betreffenden Gegenstände in fremdem Namen und für fremde Rechnung anbietet; c) der Auktionator hat der ESTV die von ihr verlangten Auktionsunterlagen einzusenden. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass diese von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Regelung - mit deren Anwendung auf ihre eigene Geschäftstätigkeit sie jedoch einverstanden wäre - aus schlüssigen Gründen nicht gerechtfertigt sei.

Diese Sonderregelung für die Lieferung von Gegenständen im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel wurde aus dem Bereich der Warenumsatzsteuer in die Mehrwertsteuer übernommen (Wegleitung für Grossisten der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Ausgabe 1992[29], Rz. 382; Metzger, a.a.O., S. 166 Rz. 359 sowie Ergänzungen 1983-1993, S. 14 Rz. 359). Auch das Schweizerische Bundesgericht hat sich mit der Frage beschäftigt, ob diese Sonderregelung eine ungerechtfertigte Privilegierung darstellt (ASA 62 S. 564 ff., insbesondere S. 569 = RDAF 1994 S. 91 ff.). Aus diesem Anlass erkannte das Schweizerische Bundesgericht, dass ein tatsächlicher Unterschied zwischen Auktionen, bei denen eine Vielzahl von Personen an den Verkaufsveranstaltungen teilnimmt und den Laden- oder Versandgeschäften vorliegt, der es rechtfertigt, grundsätzlich unterschiedliche Vorschriften über den Nachweis der Stellvertretung bzw. der blossen Vermittlung durch die Verwaltung vorzuschreiben. Bei Auktionen muss der Auktionator zwingend sämtlichen Anwesenden bzw. - im Auktionskatalog - einer unbestimmten Anzahl am Kauf nicht beteiligter Personen bekanntgeben, dass er im Auftrag und für Rechnung von Dritten handelt, ohne dass deren Name vor dem Abschluss des Geschäftes genannt wird (ASA 62 S. 569). Diese Sonderregelung, welche ein Zugeständnis an die Besonderheiten solcher Verkaufsveranstaltungen darstellt, kann nicht auch bei den übrigen Verkäufen, namentlich bei Laden- und Versandgeschäften in Anspruch genommen werden. Die SRK sieht keinen Anlass, von dieser zur Warenumsatzsteuer ergangenen Rechtsprechung für den Bereich der Mehrwertsteuer abzugehen.

bb. Die Beschwerdeführerin macht ebenfalls eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes im Verhältnis zur Sonderregelung im Bereich des Handels mit gebrauchten Motorfahrzeugen geltend (vgl. Metzger, a.a.O., S. 163 ff. Rz. 354 ff. mit weiteren Hinweisen). Art. 26 Abs. 7 MWSTV bestimmt, dass ein Steuerpflichtiger, der ein gebrauchtes Motorfahrzeug für den Verkauf bezogen hat, für die Berechnung der Steuer auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen kann, sofern er auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durfte oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat. In diesem Zusammenhang wird die Mehrwertsteuer tatsächlich nur auf der Marge (bzw. Kommission) erhoben. Die Beschwerdeführerin übersieht jedoch, dass diese Sonderregelung eine völlig andere Funktion hat als die Stellvertretung. Tatsächlich ist die Mehrwertsteuer nur auf jenem Betrag zu entrichten, um den der Verkaufspreis den Ankaufspreis übersteigt, wenn der Verkäufer des Occasionsfahrzeuges kein Recht zum Vorsteuerabzug hat (oder dieses Recht nicht ausgeübt hat). In diesen Fällen tritt der Abzug des Ankaufspreises an die Stelle des Vorsteuerabzuges und dient - wie dieser - der Vermeidung von Steuerkumulationen (vgl. Kommentar EFD, S. 31). Art. 33 des Entwurfs für das Mehrwertsteuergesetz (E-MWSTG, BBl 1996 V 713 ff., insbesondere S. 905) übernimmt diese Regelung und will die Margenbesteuerung auf alle gebrauchten, individualisierbaren und beweglichen Gegenstände für den Wiederverkauf ausdehnen, darin eingeschlossen Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, nicht jedoch Edelmetalle und Edelsteine. Nach Art. 33 Abs. 3 E-MWSTG kann der Bundesrat die Voraussetzungen näher umschreiben, unter denen die Steuer auf dem Verkauf dieser Gegenstände von der Gesamtdifferenz zwischen dem Gesamtverkaufspreis und dem Gesamtankaufspreis berechnet wird. Im Recht der Europäischen Gemeinschaften wurde mit Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 (ABl. Nr. L 60/16 vom 3. März

1994; «Siebte Mehrwertsteuerrichtlinie») zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und in Abänderung der 6. EG-Richtlinie als Art. 26a eine Sonderregelung für Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten eingefügt. Den Mitgliedsstaaten wurde eine Frist bis zum 1. Januar 1995 eingeräumt, um die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen (vgl. *Fabienne Mariéthoz, L'application de la TVA aux objets d'art et d'antiquité en droit suisse et communautaire*, Basel 1996, S. 9 ff.). Das Kernstück dieser Ordnung - von der auch Art. 33 E-MWSTG geprägt ist - besteht darin, beim (Wieder-)Verkauf von gebrauchten, individualisierbaren beweglichen Gegenständen nur die Marge des Steuerpflichtigen der Besteuerung zu unterwerfen.

Insgesamt kann die Frage der Verfassungsmässigkeit der Regelung von Art. 26 Abs. 7 MWSTV betreffend den Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen an dieser Stelle offen bleiben. Die Regelung betreffend den Handel mit gebrauchten Motorfahrzeugen unterscheidet sich in ihrer Funktion grundlegend von der Regelung betreffend die Stellvertretung. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin liegt - auch wirtschaftlich betrachtet - hier kein vergleichbarer Fall vor. Die Beschwerdeführerin konnte keine rechtsungleiche Behandlung dadurch geltend machen, als sie nicht nur auf der von ihr eingenommenen «Vermittlungsprovision» besteuert wird, sondern auf dem gesamten eingenommenen Entgelt (Miete und Provision) aus der Vermietung von Ferienhäusern und Ferienwohnungen.

d. Schliesslich erblickt die Beschwerdeführerin in der Regelung betreffend den Verkauf von Flugbilletten durch Reisebüros als direkte Stellvertreter von Fluggesellschaften ein ungerechtfertigtes Privileg. Bei diesem Vermittlungsgeschäft ist sowohl dem Dienstleistungserbringer (Fluggesellschaft) als auch dem Abnehmer der Leistung (Passagier bzw. Unternehmen) der Name des jeweiligen Vertragspartners bekannt. Eine spätere Umbuchung hat keine Auswirkung auf das erste Vermittlungsgeschäft, da der Abnehmer weiss, wer der Erbringer der Dienstleistung ist. Daher sind die Sachverhalte nicht vergleichbar und mithin ist auch dieser Einwand der Beschwerdeführerin abzuweisen.

8.a. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin nicht darum herum kommt, sich für eine der beiden Vorgehensweisen zu entscheiden und die entsprechenden Konsequenzen zu tragen hat:

Entweder handelt sie als direkte Stellvertreterin im Namen des Vertretenen und gibt sich auch klar als solche - unter Nennung des Vertretenen (Art. 32 Abs. 1 OR) - aus. Handelt sie in diesem Sinne aufgrund eines blossen Vermittlungsauftrages und ausdrücklich im Namen und auf Rechnung ihres Auftraggebers, hat sie einzig die erzielte Provision zu versteuern. In diesem Fall erbringt sie gegenüber dem Eigentümer des Mietobjektes lediglich eine Vermittlungsleistung (vgl. Vogel/Schwarz, a.a.O., § 3 Rz. 80). Allfälligen negativen geschäftlichen Auswirkungen, die durch die Bekanntgabe der Namen der Eigentümer der Objekte an die Mieter entstehen (Problem des «Repeateranteils»), hat sie mit zivilrechtlich geeigneten Mitteln zu begegnen (z. B. durch die Aufnahme eines durch eine Konventionalstrafe zu sichernden Verbots in den Vertrag mit den Eigentümern der Mietobjekte, während

einer bestimmten Zeit mit ehemaligen, durch die Beschwerdeführerin vermittelten Mietern einen Mietvertrag zu schliessen, ähnlich wie es etwa die Stellenvermittlungsbüros tun).

Oder die Beschwerdeführerin handelt eben als indirekte Stellvertreterin, weil sie es vorzieht, den Namen des Vertretenen nicht zu nennen und gegenüber den Mietern in eigenem Namen aufzutreten. Insbesondere verfügt sie mithin über die Mietobjekte in dem Umfang, in dem seitens der Eigentümer eine Abtretung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an sie erfolgt ist. Dann aber liegen umsatzsteuerrechtlich zwei Lieferungen (Umsätze) vor, nämlich eine zwischen dem Eigentümer des Mietobjekts und der Beschwerdeführerin und eine weitere zwischen dieser und dem Mieter. Dem Mieter gegenüber schafft nicht der Eigentümer des Objekts den steuerbaren Tatbestand der Lieferung, sondern eben die Beschwerdeführerin. Bemessungsgrundlage ist dann das gesamte Entgelt (Miete und Provision), das der Mieter für die Miete des Objekts an die Beschwerdeführerin bezahlt.

9. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten zu tragen.

[26] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Drucksachen- und Materialzentrale, EDMZ, 3000 Bern.

[27] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

[28] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

[29] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

JAAC 63.24 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 9. April 1998

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	1999
Année	
Anno	
Band	63
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 004 205

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.

Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.

Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.