Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1462/2006
{T 0/2}

Urteil vom 6. September 2007

Mitwirkung: Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Pascal Mollard, André Moser; Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Y._____ AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Vorinstanz,

betreffend
Mehrwertsteuer; Stellvertretung (1. Quartal 1999 - 3. Quartal 2003).

Sachverhalt:

A. Die X._____ AG betreibt gemäss Handelsregistereintrag u. a. eine Gemäldegalerie. Mit dem Betriebszweig Galerie führt die Steuerpflichtige Ausstellungen durch und verkauft Bilder und Kunstgegenstände, die mehrheitlich nicht in ihrem Eigentum stehen. Sie wird dafür mittels Provision entschädigt, die in Prozenten vom Verkaufspreis festgelegt wird. Die X._____ AG ist für ihre Tätigkeit seit 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. An diversen Tagen im Februar 2004 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Steuerkontrolle durch. Gestützt auf deren Ergebnis erhob sie für die Jahre 1999 und 2000 mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 25. Februar 2004 eine Steuernachforderung im Betrag von Fr. ... sowie für die Jahre 2001 bis 2003 mit EA Nr. ... gleichen Datums Fr. ..., je zuzüglich Verzugszins. Die Nachforderung resultierte im Wesentlichen aus dem Vorhalt, die Steuerpflichtige könne den Nachweis nicht erbringen, die entsprechenden Verkäufe von Bildern und Kunstgegenständen seien Vermittlungsgeschäfte, „weil sie vom Vertretenen keine schriftlichen Aufträge vorweisen“ könne. Infolge einer Nachrevision vor Ort schrieb die ESTV der Steuerpflichtigen am 1. Juli 2004 für die Jahre 1999 und 2000 Fr. ... und für die Jahre 2001 bis 2003 Fr. ... wieder gut und rechnete diese Beträge an die entsprechenden Steuerforderungen an, wonach Restforderungen im Umfang von Fr. ... (1999 und 2000) bzw. Fr. ... (2001 bis 2003), je nebst Verzugszins verblieben. Zur Begründung der Gutschriften hielt die Verwaltung dafür, die Vermittlungsgeschäfte seien im entsprechenden Umfang nunmehr mittels „Verträgen / Aufträgen“ nachgewiesen.

B. In der Folge liess die Steuerpflichtige die Restforderungen bestreiten und geltend machen, die gesetzlichen Formvorschriften zur Anerkennung von Vermittlungsgeschäften habe sie erfüllt. Das Erfordernis eines schriftlichen Auftrags gemäss Verwaltungspraxis sei lediglich eine „save-haven-Regelung“, mittels nachträglich beigebrachten Bestätigungen könne sie den Nachweis der blossen Vermittlung erbringen. Mit Entscheid vom 15. Dezember 2004 bestätigte die ESTV die Restforderungen zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung trug die Verwaltung im Wesentlichen vor, zum Nachweis einer blossen Vermittlung sei ein schriftlicher Auftrag des Vertretenen zwingend erforderlich. Daran mangle es aber in den fraglichen Rechtsgeschäften. Mit Eingabe vom 31. Januar 2005 liess die Steuerpflichtige Einsprache erheben und sinngemäss beantragen, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Zur Begründung machte sie im Wesentlichen geltend, der Auftrag sei im Zivilrecht geregelt und komme auch formfrei zustande. Aus zivilrechtlicher Sicht sei die Steuerpflichtige folglich nicht verpflichtet, mit den auftraggebenden Künstlern schriftliche Verträge (Aufträge zum Verkauf ihrer Kunstwerke) abzuschliessen. In mehrwertsteuerlicher Hinsicht stelle sie nicht in Frage, dass für die Annahme eines Vermittlungsgeschäftes der Vertreter „ausdrücklich“ im Namen und für Rechnung des Auftraggebers auftreten müsse. Jedoch erfülle sie diese gesetzlichen Anforde-

rungen. Die gemäss Verwaltungspraxis darüber hinausgehenden Voraussetzungen für ein Vermittlungsgeschäft, namentlich das zwingende Erfordernis eines schriftlichen Auftrages (erst recht für jeden einzelnen Gegenstand), seien widerrechtlich. Die Formvoraussetzungen an eine blosse Vermittlung gemäss Verwaltungspraxis seien denn in der Rechtsprechung auch nie als rechtmässig bestätigt worden. Für die an den vorliegenden Verkaufsgeschäften beteiligten Parteien sei immer klar erkennbar, dass die Steuerpflichtige als Vermittlerin im (fremden) Namen der Eigentümer der Kunstgegenstände und auf deren Rechnung auftrete. In solchen Fällen eine mehrwertsteuerliche blosse Vermittlung abzuerkennen, verletze den Grundsatz der Verhältnismässigkeit, das Verbot des überspitzten Formalismus sowie das Legalitätsprinzip.

C. Mit Einspracheentscheid vom 9. Mai 2005 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Steuerforderungen in den Beträgen von Fr. ...- (1999 und 2000) bzw. Fr. ... (2001 bis 2003) zuzüglich Verzugszins. Zur Begründung hielt die Verwaltung dafür, zur Vermeidung von Missbräuchen sei unumgänglich, dass sie die Existenz von Vertretungsverhältnissen einfach und mit wenig Aufwand erkennen und bewerten könne. Die Missbrauchsgefahr sei vorliegend evident, da es sich bei den vertretenen Künstlern um subjektiv von der Steuerpflicht ausgenommene Personen handle, für die es nicht darauf ankomme, ob der Vertreter durch die ESTV als direkter oder indirekter Stellvertreter qualifiziert werde. Sie sei deshalb befugt, vom Zivilrecht abweichende Anforderungen zu stellen und schriftliche Aufträge zum Nachweis einer direkten Stellvertretung bzw. eines Vermittlungsgeschäftes zu verlangen. Mit der beanstandeten Verwaltungspraxis konkretisiere die ESTV, wie bewiesen werden könne, dass der Vertreter „ausdrücklich“ im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt. Hierzu sei sie nicht nur berechtigt, sondern geradezu verpflichtet. Es handle sich lediglich um beweissichernde Massnahmen, von der gesetzlichen Ordnung weiche sie mit der fraglichen Praxis nicht ab. Nur das Vorliegen eines schriftlichen Auftrages ermögliche der ESTV, Art. 11 MWSTG (bzw. Art. 10 MWSTV) rechtsgleich und einheitlich anzuwenden. Schliesslich setze der Vertretene mit seiner Willenserklärung ursprünglich fest, wie das zu vollziehende Rechtsgeschäft zwischen den Beteiligten abgewickelt werden solle. Der schriftliche Auftrag müsse deshalb vor der Vertragserfüllung vorliegen. Im Nachhinein erstellte Vertragsschriften genügten folglich nicht zum Nachweis des Vermittlungsgeschäftes. Der Nachweis der direkten Stellvertretung (blosse Vermittlung) sei vorliegend nicht erbracht.

D. Am 9. Juni 2005 lässt die X._____ AG (Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde einreichen und beantragen, diesen aufzuheben. Mit Vernehmlassung vom 18. August 2005 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde. Mit Replik vom 19. September 2005 bzw. Duplik vom 6. Oktober 2005 halten die Verfahrensbeteiligten an ihren Standpunkten fest.

E. Am 6. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber über-

nommen.

F. Am 18. April 2007 reicht die Beschwerdeführerin unaufgefordert eine weitere Stellungnahme ein und stützt ihren Antrag nunmehr zusätzlich auf den zwischenzeitlich in Kraft getretenen Art. 45a MWSTGV. Die ESTV hält mit Schreiben vom 16. Mai 2007 entgegen, Art. 45a MWSTGV führe im vorliegenden Fall zu keinem anderen Ergebnis.

G. Mit Instruktionsmassnahme vom 18. Juli 2007 fordert das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerdeführerin auf, die „Abrechnungen mit den Käufern“ über jene Verkaufsgeschäfte nachzureichen, die noch im Streit liegen. Fristgerecht reicht die Beschwerdeführerin diverse Unterlagen ein. Gestützt auf die nachgereichten Dokumente beantragt die ESTV am 28. August 2007, die Beschwerde gutzuheissen, die Verfahrenskosten indes der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Auf die Eingaben der Parteien an die SRK sowie ans Bundesverwaltungsgericht wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 9. Mai 2005 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts richtet sich nach dieser Gesetzgebung, soweit er sich in deren zeitlichen Geltungsbereich ereignet hat (1. Januar 2001 bis 30. September 2003). Soweit sich hingegen der Sachverhalt vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes zugetragen hat (1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000), ist auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV

von 1994, AS 1994 1464) anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden; es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Art. 62 Abs. 4 VwVG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 1.3; ANDRÉ MOSER, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 1.8 f.).

2. Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b MWSTG; Art. 4 Bst. a und b MWSTV).

2.1 Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG; Art. 17 Abs. 1 MWSTV).

Wichtige Kriterien für die erforderliche Selbständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3, vom 27. Oktober 2000, veröffentlicht in Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 2001 II 56 und in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 653 f.; Entscheide der SRK vom 21. Februar 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.113 E. 3a, vom 23. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.91 E. 3b).

Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist aber nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern nach konstanter Rechtsprechung auch dafür, ob er überhaupt als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat. Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1; Entscheide der SRK vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.71 E. 2b, vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 2b, vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in VPB 64.46 E. 3a und b).

2.2

2.2.1 In wessen Namen aufgetreten wird, ist ferner von zentraler Bedeutung beim mehrwertsteuerlichen Stellvertretungstatbestand von Art. 11 MWSTG bzw. Art. 10 MWSTV (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2). Denn als blosser Vermittler einer Leistung gilt nur, wer diese ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt (direkte Stellvertretung; Abs. 1). Handelt bei

einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine mehrwertsteuerliche Leistung vor (indirekte Stellvertretung; Abs. 2). Beim Kommissionsgeschäft (Art. 425 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) liegt zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär sowie zwischen dem Kommissionär und dem Dritten eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt der Kommittent, bei der Einkaufskommission der Kommissionär als Lieferer (Abs. 3).

Nach der Rechtsprechung ist die Fiktion dieser zwei Umsätze bei der indirekten Stellvertretung (Leistungserbringer an indirekten Stellvertreter und indirekter Stellvertreter an eigentlichen Leistungsbezüger) sowohl auf die Lieferung von Gegenständen als auch auf Dienstleistungen anwendbar. Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch derjenige als Erbringer einer Leistung gilt, der sich darauf beschränkt, den Gegenstand oder die Dienstleistung eines Dritten im eigenen Namen weiter zu fakturieren. Damit einem Steuerpflichtigen eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht er diese folglich nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass er sich mit allen Eigenschaften eines Steuerpflichtigen in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosser Vermittler (direkter Stellvertreter) auftritt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4 und 3.2; Entscheid der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2a, mit Hinweisen).

2.2.2 Das Erfordernis, dass als blosser Vermittler nur gilt, wer *ausdrücklich im Namen und für Rechnung* des Vertretenen auftritt, wurde durch die Rechtsprechung für den zeitlichen Geltungsbereich der MWSTV als rechtmässig und anwendbar erklärt (Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, veröffentlicht in ASA 72 S. 319 ff.; Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59 641). Für den Anwendungsbereich des MWSTG erübrigt sich eine solche Prüfung (Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Es genügt folglich nicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben (vgl. Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 5b, vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110 E. 4b, vom 9. April 1998, veröffentlicht in VPB 63.24 E. 8; PIERRE-MARIE GLAUSER, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 11 Rz. 14). Eine stillschweigende Willenskundgabe, in fremdem Namen und für fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt nach der gesetzlichen Regelung ebenfalls nicht zur Annahme einer direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Namentlich reicht nicht aus, dass die Beteiligten in Kenntnis der Vertretungsverhältnisse handeln bzw. – wie dies bei der Stellvertretung nach Zivilrecht der Fall wäre (vgl. Art. 32 Abs. 2 OR) – der Dritte aus den Umständen schliessen muss, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder wenn es ihm gleichgültig ist (Entscheid der SRK vom 19. April 2004, veröffentlicht in VPB 68.127 E. 2a/bb, mit Hinweisen; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Hand-

buch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 282; GLAUSER, a.a.O., Rz. 15). Das Bundesgericht hat festgehalten, es sei zur Verhinderung von Missbräuchen unerlässlich und diene der richtigen und einfachen Anwendung des Gesetzes, wenn ein (steuerfreies) Vermittlungsgeschäft voraussetze, dass der Vertreter ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen handle (Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 237, mit Hinweis, S. 240).

Tritt ein Stellvertreter im eigenen Namen auf (indirekte Stellvertretung), dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger (s. E. 2.2.1 in fine). Nur wenn der Vertreter also ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt. Wer Geschäfte Dritter bloss vermittelt, d. h. als direkter Stellvertreter im fremden Namen und für fremde Rechnung tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Art. 11 Abs. 1 MWSTG; Art. 10 Abs. 1 MWSTV; statt vieler: Entscheide der SRK vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3b, vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110 E. 3b, je mit Hinweisen).

2.2.3 Die Rechtsprechung konnte bisher offen lassen, ob die weitergehenden und teilweise kritisierten (s. GLAUSER, a.a.O., Rz. 16) Formerfordernisse der Verwaltungspraxis zu Art. 11 MWSTG bzw. Art. 10 MWSTV rechtmässig waren (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 239; Entscheid der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 5b; vgl. aber etwa Urteil des Bundesgerichts 2A.620/2004 vom 16. September 2005 E. 4.2, wo das Bundesgericht die Formerfordernisse zitiert, ohne diese als rechtswidrig zu bezeichnen).

Nach dieser Praxis waren für den Nachweis eines blossen Vermittlungsgeschäftes bzw. einer direkten Stellvertretung folgende Unterlagen einzureichen: (1) Ein durch den Vertretenen erteilter, auf blosse Vermittlung lautender schriftlicher Auftrag, (2) Dokumente (Verträge, Rechnungen oder Quittungen), aus denen eindeutig hervorgeht, dass der Vertreter im Namen und für Rechnung des Vertretenen gehandelt hat, wobei Namen und genaue Adresse beider Vertragsparteien aufgeführt sein müssen, sowie (3) eine schriftliche Abrechnung über Erlös und Provision (vgl. Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer Rz. 190 ff., insbesondere Rz. 192-195; Wegleitung 1997 Rz. 284 ff., insbesondere Rz. 286-289).

2.2.4 Allein aufgrund von Formmängeln soll nach neuem Verordnungsrecht keine Steuernachforderung erhoben werden, wenn erkennbar ist oder die steuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 45a MWSTGV, AS 2006 2353, in Kraft seit 1. Juli 2006).

Art. 45a MWSTGV wurde durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Gericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmung auch rückwirkend

sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des MWSTG als auch der alten MWSTV Anwendung findet (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3, A-1352/2006 vom 25. April 2007 E. 4.2).

Allerdings betrifft Art. 45a MWSTGV einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Materielles Recht oder materiellrechtliche Mängel bleiben von Art. 45a MWSTGV indes unberührt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1352 vom 25. April 2007 E. 6; ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2006 E. 3.3. und 4.2, mit Hinweisen).

Das Bundesverwaltungsgericht hat sich bereits mit der mehrwertsteuerlichen Stellvertretungsregelung im Lichte von Art. 45a MWSTGV auseinandergesetzt und festgehalten, dass das „ausdrückliche Auftreten des Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen“ eine materiellrechtliche Gültigkeitsvoraussetzung für die Annahme einer mehrwertsteuerlichen Vermittlung bildet. Die Anwendbarkeit von Art. 45a MWSTGV, welcher sich lediglich auf Formmängel beziehe, stehe ausser Frage, wenn der Vermittler nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen aufgetreten sei. Art. 45a MWSTGV könne nur dann in Betracht gezogen werden, wenn der Vertreter zwar ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftrete, jedoch die weitergehenden Formerfordernisse der Verwaltungspraxis zu Art. 11 MWSTG bzw. Art. 10 MWSTV (E. 2.2.3 hievor) nicht erfülle (Urteil A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.3).

Gemäss Praxismitteilung der ESTV vom 31. Oktober 2006 zu Art. 45a MWSTGV (S. 3 Ziff. 2.1) kann – falls die Formerfordernisse ihrer bisherigen Verwaltungspraxis nicht kumulativ erfüllt sind – dennoch von einer direkten Stellvertretung ausgegangen werden, wenn:

- „aus der *Gesamtheit der relevanten Unterlagen eindeutig hervorgeht,* dass der Vertrag direkt zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger zustande gekommen und abgewickelt worden ist,
- der Vertreter dem Endabnehmer gegenüber keine Leistungen erbringt oder für die Leistung der einen oder anderen Vertragspartei nicht einstehen muss (der Vertreter trägt kein Delkredere-Risiko, gewährt keine Garantie usw.),
- der Geschäftsfall korrekt, d. h. insbesondere beim Vertreter *bloss die Provision* erfolgswirksam verbucht wurde,
- der *Vertretene für den Dritten erkennbar und aus der Gesamtheit der Unterlagen eindeutig identifiziert* werden kann und
- der Vertreter dem Vertretenen gegenüber abrechnet.“

2.3 Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a, vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa; ausführlich: DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112).

3. Im vorliegenden Fall hat die ESTV bis zu ihrer Eingabe vom 28. August 2007 stets in Abrede gestellt, die Beschwerdeführerin könne den Nachweis einer blossen Vermittlung der Verkäufe von Bildern und anderen Kunstgegenständen erbringen. Die Beschwerdeführerin sei nicht in der Lage, vom vertretenen Künstler schriftliche Aufträge vorzuweisen, weshalb die Umsätze mit den Kunstgegenständen ihr selber zuzurechnen seien. Daran vermöge der zwischenzeitlich in Kraft getretene Art. 45a MWSTGV nichts zu ändern.

3.1 Während des gesamten Verfahrens, auch vor der ESTV, hat die Beschwerdeführerin geltend gemacht, sie sei für die fraglichen Geschäfte im Besitze von Abrechnungen mit den Käufern der Kunstgegenstände, aus denen hervorgehe, dass dem Käufer die Identität des vertretenen Künstlers jeweils bekannt gewesen sei. Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht hat die Beschwerdeführerin diese Rechnungen aufforderungsgemäss nachgereicht. In der Tat stellt darin die Beschwerdeführerin jeweils dem Käufer (mit Adressangabe) den namentlich bezeichneten Kunstgegenstand in Rechnung mit dem ausdrücklichen Zusatz, die Beschwerdeführerin „vermittle“ das Geschäft „im Namen und für Rechnung“ des jeweils namentlich erwähnten Künstlers (ebenfalls mit Adressangabe).

Damit ist einwandfrei dargetan, dass die Beschwerdeführerin die Verkäufe ausdrücklich im Namen und für Rechnung der vertretenen Künstler tätigte im Sinne von Art. 11 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 10 Abs. 1 MWSTV und das Umsatzgeschäft direkt zwischen letzteren und den jeweiligen Käufern zustande kam. Die Beschwerdeführerin war blosse Vermittlerin, die fraglichen Umsätze mit den Kunstgegenständen durften ihr nicht aufgerechnet werden. Dieser Schluss würde sich bereits ohne Art. 45a MWSTGV aufdrängen.

Nach Einsichtnahme in die nachgereichten Abrechnungen der Beschwerdeführerin mit den Käufern schliesst die ESTV gestützt auf Art. 45a MWSTGV nunmehr ebenfalls auf Gutheissung der Beschwerde. Aus der Gesamtheit der nun vorliegenden Unterlagen gehe hervor, dass beim Verkauf der Gegenstände der Vertretene für den Käufer erkenn- und eindeutig identifizierbar sei. Schriftliche Aufträge seien unter diesen Umständen nicht mehr erforderlich. Der ESTV ist zuzustimmen. Die geltend gemachte Vermittlungstätigkeit der Beschwerdeführerin ist im Lichte von Art. 45a MWSTGV erst recht nachgewiesen.

3.2 Die Beschwerdeführerin hat die fraglichen Rechnungen für jedes einzelne Kaufgeschäft eingereicht, welche betreffend das Jahr 2002 noch im Streit lagen (166 Fälle). Für die übrigen Jahre (1999, 2000, 2001 und 2003) hat sie die gleichlautenden Dokumente aufgrund des Aktenumfanges lediglich exemplarisch, in je sechs Fällen pro Jahr beigelegt, sich aber für den Bestreitungsfall vorbehalten, diese lückenlos nachzureichen. Die Vorinstanz beantragt Gutheissung der Beschwerde auch für die genannten übrigen Jahre, da sie keinen Anlass habe, „die Glaubwürdigkeit der Beschwerdeführerin in Frage zu stellen".

Der ESTV ist zu folgen. Sie selbst hat die im Einspracheentscheid noch strittigen Geschäftsfälle einzig für das Jahr 2002 effektiv erhoben und das dort resultierende Verhältnis zwischen anerkannten und nicht anerkannten Vermittlungen auf die übrigen Jahre extrapoliert. Da es der Beschwerdeführerin gelingt, den Nachweis der blossen Vermittlung für das Basisjahr 2002 lückenlos zu erbringen, ist angesichts der eingereichten einwandfreien Stichproben aus den anderen Jahren glaubhaft dargetan, es verhalte sich für alle aufgerechneten Geschäftsfälle gleich.

Die Beschwerde ist gemäss Antrag der beiden Verfahrensbeteiligten vollumfänglich gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben.

4. Bei diesem Verfahrensausgang sind weder der Beschwerdeführerin noch der ESTV Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der Kostenvorschuss (Fr. 4'500.--) ist zurückzuerstatten.

Namentlich ist der Vorinstanz nicht zu folgen, wenn sie beantragt, der Beschwerdeführerin seien die Verfahrenskosten aufzuerlegen, weil sie die Abrechnungen erst nach Aufforderung des Bundesverwaltungsgerichts und nicht bereits im Einsprache- und Beschwerdeverfahren bzw. im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels eingereicht habe. Wie dargelegt (E. 3.1 hievor) hat die Beschwerdeführerin diese Dokumente und deren Bedeutung während des gesamten Verfahrens, auch vor der ESTV, mehrfach erwähnt. Wenn die Vorinstanz die zum Beweis tauglichen Akten zu ihrer Sachverhaltsermittlung nicht einverlangte, darf dies prozessual nicht zum Nachteil der Beschwerdeführerin ausfallen. Überdies legt die Beschwerdeführerin in anderem Zusammenhang glaubhaft dar, der Steuerbeamte habe in die Rechnungen an die Käufer bereits anlässlich der Kontrolle vor Ort Einsicht genommen und diese „als einwandfrei" bezeichnet. Denn nach der damaligen Praxis der ESTV setzte eine blosse Vermittlung kumulativ erstens einen entsprechend lautenden schriftlichen Auftrag voraus und zweitens Dokumente, aus denen wie aus den fraglichen Rechnungen das Vertretungsverhältnis hervorgeht (dritte Voraussetzung hier nicht massgeblich) (E. 2.2.3 hievor). In den vorliegenden Fällen hatte der Beamte die Nachforderung aber einzig damit begründet, es hätten die „schriftlichen Aufträge" gefehlt. Daraus darf geschlossen werden, dass er damals Einblick in die fraglichen Rechnungen nahm und diese als mit der zweiten kumulativen Voraussetzung gemäss Verwaltungspraxis vereinbar hielt, ansonsten er die blosse Vermittlung auch deshalb in Abrede gestellt hätte.

Jedenfalls kann nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin habe das vorliegende Verfahren verschuldet, indem sie der Vorinstanz oder dem Bundesverwaltungsgericht die fraglichen Rechnungen vorenthalten hätte.

Die ESTV hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 6'000.-- (inkl. Mehrwertsteuer) auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht, [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. Mai 2005 aufgehoben.
2. Weder der Beschwerdeführerin noch der Vorinstanz werden Verfahrenskosten auferlegt. Der Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 4'500.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids an die Beschwerdeführerin zurückerstattet.
3. Der Beschwerdeführerin wird eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 6'000.-- zulasten der ESTV zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr.) (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Jeannine Müller

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen können innert 30 Tagen seit der Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. m und 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: