Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.81/2005 /leb

Urteil vom 7. Februar 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwälte
Dr. Daniel Lehmann und Elisabeth Stucki,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Auktionen),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 6. Januar 2005.

Sachverhalt:
A.
Die "X._____ AG" ist eine im Handelsregister eingetragene Aktiengesellschaft mit Sitz in Y._____. Sie bezweckt die Organisation und Durchführung von Auktionen und Versteigerungen sowie damit verbundenen Dienstleistungen und Beratungen. Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.

Im Februar/März 2001 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung bei der Gesellschaft eine Kontrolle der Abrechnungsperioden 1. Quartal 1996 bis und mit 4. Quartal 2000 durch. In der Folge forderte sie mit Ergänzungsabrechnung vom 14. März 2001 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 226'858.– nach (zuzüglich Verzugszins ab mittlerem Verfall). Die Nachbelastung wurde im Umfang von Fr. 205'960.90 damit begründet, dass die Steuerpflichtige zu Unrecht die für Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel geltende besondere Stellvertretungsregelung angewandt und dadurch zu wenig Umsätze deklariert habe; die übrigen Nachbelastungen von insgesamt Fr. 20'897.55 ergaben sich aus Nachverkäufen, aus Privatanteilen an Autokosten sowie aufgrund von Vorsteuerkorrekturen.

Mit Entscheid vom 30. Januar 2003 und Einspracheentscheid vom 20. November 2003 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Steuerschuld. Gleichzeitig stellte sie fest, dass die Nachforderung im anerkannten Betrag von Fr. 20'897.10 in Rechtskraft erwachsen sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung bestätigte ihre Praxis, wonach die privilegierte Stellvertretungsregelung ausschliesslich für Auktionen im Kunst- und

Antiquitätenhandel gelte, hingegen nicht für andere Auktionen wie etwa solche von Briefmarken, Münzen oder - wie im vorliegenden Fall - von Uhren und Spielsachen.
B.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission wies eine Beschwerde (vom 31. Dezember 2003) der Steuerpflichtigen, mit welcher diese die Abweisung der Steuerforderung im Betrag von Fr. 205'960.90 verlangt hatte, am 6. Januar 2005 ab und bestätigte den Einspracheentscheid vom 20. November 2003.

C.
Die X._____ AG hat am 4. Februar 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Die Beschwerdeführerin beantragt, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 6. Januar 2005 und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. November 2003 seien, soweit nicht in Rechtskraft erwachsen, aufzuheben. Ferner sei die Forderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung über Fr. 205'960.90 vollumfänglich abzuweisen und seien die bereits geleisteten Zahlungen (zuzüglich Zinsen) zurückzuerstatten.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, der rechtserhebliche Sachverhalt sei unrichtig, unvollständig und unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt worden (Art. 104 lit. b OG). Sie rügt namentlich eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör, eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots und der Wirtschaftsfreiheit sowie einen Verstoss gegen den mehrwertsteuerrechtlichen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, gegen das Legalitätsprinzip und gegen das Willkürverbot. Schliesslich wirft sie den Steuerbehörden eine unzulässige Praxisänderung vor und verlangt im Sinn einer "Eventualbegründung" eine Gleichbehandlung im Unrecht.
D.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung, die Beschwerde abzuweisen.

Im zweiten Schriftenwechsel, der auf Gesuch der Beschwerdeführerin angeordnet wurde, halten die Verfahrensbeteiligten an ihren Anträgen und Standpunkten fest. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Das Bundesgericht prüft die Zulässigkeit der bei ihm eingereichten Beschwerden von Amtes wegen und mit freier Kognition (BGE 131 II 58 E. 1 S. 60, mit Hinweisen).
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuerverordnung, MWSTV; AS 1994 1464]; siehe auch Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20]).
1.2 Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten. Indessen kann im vorliegenden Verfahren ausschliesslich der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission Anfechtungsgegenstand bilden (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 131 II 470 E. 1.1 S. 474 f., mit Hinweis); soweit die Beschwerdeführerin auch den Einspracheentscheid mit anficht, ist darauf nicht einzutreten.
1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen). Die rechtliche Würdigung der Sachverhaltsfeststellungen hingegen kann - als Rechtsfrage - vom Bundesgericht frei überprüft werden (vgl. BGE 123 II 49 E. 6a S. 54 f., mit Hinweisen; zur Unterscheidung zwischen Tat- und Rechtsfrage siehe Alfred

Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 339, Rz. 958, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).
1.4 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 OG); es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (vgl. statt vieler: BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweisen).

1.5 Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 und Art. 94 MWSTG).
2.
Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung von wesentlichen Verfahrensbestimmungen geltend, namentlich eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sowie eine Verletzung der Begründungspflicht. Die entsprechenden Verfahrensgarantien sind formeller Natur, mit der Folge, dass deren Verletzung - ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selber - grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt (vgl. statt vieler: BGE 126 I 19 E. 2d/bb S. 24, mit Hinweis). Die Verfahrensrügen sind deshalb vorweg zu prüfen.
2.1 Der in Art. 29 Abs. 2 BV verankerte Anspruch auf rechtliches Gehör verleiht dem Betroffenen das Recht, sich vor Erlass eines Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden, an der Erhebung wesentlicher Beweise mitzuwirken und sich zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 127 I 54 E. 2b S. 56, mit Hinweis). In welcher Form und in welchem Umfang die entsprechenden Ansprüche zu gewährleisten sind, lässt sich nicht generell, sondern nur im Hinblick auf die konkrete Interessenlage im Einzelfall beurteilen (vgl. BGE 117 Ia 116 E. 3a S. 117 f., mit Hinweisen; vgl. auch BGE 131 I 91 E. 3.1 S. 95 ff.).

Dem so umschriebenen verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör entspricht auf Seiten der Behörde die grundsätzliche Pflicht, ihren Entscheid zu begründen (vgl. auch Art. 61 Abs. 2 VwVG). Inhalt und Umfang der Begründungspflicht wurden in Lehre und Rechtsprechung konkretisiert, wobei das Bundesgericht verschiedentlich festgestellt hat, dass sich aus Art. 29 Abs. 2 BV (Art. 4aBV) keine generellen Regeln ableiten lassen, denen eine Begründung zu genügen hat. Grundsätzlich gilt, dass sich die Behörde nicht ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung, mit jedem rechtlichen Einwand und mit jedem Beweismittel auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Weiter ist die verfassungsmässig geforderte Begründungsdichte abhängig von der Entscheidungsfreiheit der Behörde und der Eingriffsintensität des Entscheids: Je grösser der Spielraum ist, welcher der Behörde infolge Ermessens oder unbestimmter Rechtsbegriffe zusteht, und je stärker ein Entscheid in die individuellen Rechte eingreift, desto höhere Anforderungen sind an die Begründung zu stellen. Wesentlich ist, dass die Begründung so abgefasst ist, dass der Betroffene sich ein Bild über die Tragweite des
Entscheids machen und ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann (grundlegend: BGE 112 Ia 107 E. 2b S. 110, mit Hinweisen; vgl. auch BGE 129 I 232 E. 3.2 S. 236; 123 I 31 E. 2c S. 34; 121 I 54 E. 2c S. 57, je mit Hinweisen).
2.2 Die Beschwerdeführerin erblickt eine Verletzung ihres Gehörsanspruchs darin, dass die Vorinstanz die ins Recht gelegten Reklamationsschreiben zu Unrecht als unbeachtlich erklärt habe.

Diese Rüge entbehrt schon deshalb der Grundlage, weil sich die fraglichen Beweismittel auf Auktionen nach dem 1. Januar 2001 beziehen und somit die hier zu beurteilenden Zeiträume vom 1. Januar 1996 bis zum 31. Dezember 2000 nicht betreffen; die Vorinstanz durfte sie deshalb in antizipierter Beweiswürdigung als für das vorliegende Verfahren unerheblich qualifizieren. Damit ist gleichzeitig den in diesem Zusammenhang erhobenen mehrfachen Rügen, die Vorinstanz habe den rechtserheblichen Sachverhalt offensichtlich unrichtig, unvollständig und unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt, der Boden entzogen.
2.3 Nach Auffassung der Beschwerdeführerin soll der angefochtene Entscheid in mehrfacher Hinsicht ungenügend begründet sein: Die Vorinstanz verweise auf nicht relevante Bundesgerichtsentscheide, denen zu den wesentlichen Punkten (Kunst- und Antiquitätenhandel; Konkurrenzfrage) nichts entnommen werden könne;

ferner setze sie sich im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität nicht mit der herrschenden Lehre auseinander; schliesslich unterlasse sie es, sich mit dem europäischen Mehrwertsteuersystem und den einschlägigen Darlegungen dazu in der Beschwerde im Detail zu befassen.

Auch diese Vorbringen erweisen sich als nicht stichhaltig: Die Vorinstanz hat sich ausführlich mit allen vorgebrachten Argumenten auseinandergesetzt, insbesondere auch - soweit sinnvoll und erforderlich - mit dem europäischen Mehrwertsteuerrecht (angefochtener Entscheid, E. 3c/cc, S. 9 f.). Jedenfalls ist der vorinstanzliche Entscheid umfassend genug begründet, dass die Beschwerdeführerin ihn in Kenntnis der wesentlichen Entscheidgründe und deren Tragweite sachgerecht anfechten konnte. Damit genügt die Begründung den verfassungsrechtlichen Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV. Aus dem Umstand, dass die Vorinstanz zu andern Erkenntnissen gelangt ist als die Beschwerdeführerin und dafür auch auf Urteile verwiesen hat, denen die Beschwerdeführerin nicht zustimmt, kann nicht auf eine ungenügende Begründung geschlossen werden.
3.
In der Sache ist umstritten, ob die Beschwerdeführerin die Ausnahmeregelung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV betreffend Stellvertretung im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel (sogenannte Auktionatorenregelung) auch für die von ihr in den fraglichen Steuerperioden durchgeführten Auktionen im Bereich von Uhren und Spielsachen beanspruchen kann.
3.1 Lieferungen und Dienstleistungen, die gegen Entgelt erbracht werden, unterliegen der Mehrwertsteuer, wenn sie nicht ausdrücklich davon ausgenommen sind (vgl. Art. 4 lit. a und b MWSTV; Art. 5 lit. a und b MWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinn von Art. 5 MWSTV ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV).
3.2 Mit Bezug auf Vermittlungsdienstleistungen hat die Mehrwertsteuergesetzgebung eine besondere Reglung vorgesehen. Die Mehrwertsteuerverordnung unterscheidet, wie auch das Mehrwertsteuergesetz, hinsichtlich der Steuerfolgen zwischen direkter und indirekter Stellvertretung: Tritt der Vertreter als blosser Vermittler von Leistungen auf, so dass das Austauschverhältnis direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten entsteht, kommt es zwischen diesen beiden zu einem steuerbaren Umsatz (Art. 10 Abs. 1 MWSTV; Art. 11 Abs. 1 MWSTG). In diesem Fall liegt direkte Stellvertretung vor. Daneben gilt die vom Vermittler erbrachte Leistung als Dienstleistung, die grundsätzlich im Rahmen von Art. 6 MWSTV (Art. 7 MWSTG) steuerbar ist. Voraussetzung für eine solche direkte Stellvertretung ist ein ausdrückliches Handeln des Vertreters im Namen und auf Rechnung des Vertretenen. Dies ergibt sich aus dem klaren Gesetzeswortlaut von Art. 10 Abs. 1 MWSTV (vgl. den nahezu identischen Art. 11 Abs. 1 MWSTG).
3.3 Für Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel hat die Gesetzgebung eine besondere Lösung vorgesehen: Direkte Stellvertretung wird auch dann angenommen, wenn der Verkäufernamen nicht genannt wird, wobei aber kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein müssen (Art. 10 Abs. 4 MWSTV bzw. Art. 11 Abs. 4 MWSTG):
a) Der Auktionator muss vor Beginn der Auktion einen schriftlichen Auftrag erhalten, aus dem hervorgeht, dass die Gegenstände im Namen und für Rechnung eines Dritten veräussert werden;

b) der Auktionator gibt gegenüber dem Kaufinteressenten ausdrücklich bekannt, dass er die betreffenden Gegenstände in fremdem Namen und für fremde Rechnung anbietet;

c) der Auktionator hat der Eidgenössischen Steuerverwaltung die von ihr verlangten Auktionsunterlagen einzusenden. (Dies wird im Mehrwertsteuergesetz nicht mehr verlangt.)

Damit wurde eine für die Abwicklung von Auktionsgeschäften erwünschte und zweckmässige Lösung eingeführt, mit der Folge, dass keine Lieferung der Gegenstände an den Auktionator und von diesem an den Käufer angenommen wird, sondern der Verkauf direkt dem Vertretenen zugerechnet wird (Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2003, S. 119, Rz. 290 f.). Steuerbar ist die Lieferung dann, wenn sie von einem Steuerpflichtigen erfolgt, nicht aber, wenn sie von nicht steuerpflichtigen Privatpersonen ausgeht. Der Organisator der Auktion selber wird wie ein Kommissionär behandelt und ist für seine Kommissionsleistung steuerpflichtig, wenn die subjektiven und objektiven Besteuerungsvoraussetzungen erfüllt sind (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal Suisse, La Taxe sur la Valeur Ajoutée, Fribourg 2000, S. 198 f.).

3.4 Das Bundesgericht hat die Verfassungsmässigkeit der umschriebenen Stellvertretungsregelung von Art. 10 MWSTV (Art. 11 MWSTG) ausdrücklich bestätigt und insbesondere erkannt, dass es sich bei der in Art. 10 Abs. 4 MWSTV (Art. 11 Abs. 4 MWSTG) vorgesehenen Lösung für den Kunst- und Antiquitätenhandel um eine Spezialregelung handelt, die auf die Besonderheiten dieser Branche ausgerichtet ist und deshalb ausschliesslich für den Handel mit solchen Gütern zur Anwendung kommt (ASA 73 S. 502, E. 3; 72 S. 316, E. 5 und 6; Urteil 2A.599/2002 vom 29. Juli 2003, E. 2).
3.5 Was unter dem Begriff "Kunst- und Antiquitätenhandel" zu verstehen ist, ergibt sich weder aus der Mehrwertsteuerverordnung selber noch aus den Materialien (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22 Juni 1994, Erläuterungen zu Art. 10 Abs. 4 E-MWSTV [BBl 1994 III/1 S. 530 ff.]). Aus diesen ist immerhin ersichtlich, dass bei Auktionen, im Unterschied zu Laden- und Versandgeschäften, eine schon unter der Warenumsatzsteuer gefestigte Praxis bestand, die für die Mehrwertsteuerverordnung übernommen werden sollte. Nach der Wegleitung 1994 für Mehrwertsteuerpflichtige galt die Regelung für den Kunst- und Antiquitätenhandel auch für "Auktionen von Briefmarken, Münzen, Uhren, Oldtimer-Automobilen u. dgl." (Rz. 294). In der Wegleitung 1997 wurde die Auslegung (in Randziffer 294) wie folgt präzisiert: "Diese Regelung gilt ausschliesslich für Auktionen im Rahmen des Kunst- und Antiquitätenhandels. Als Antiquitätenhandel gilt vorwiegend der Handel mit Gegenständen des Kunsthandwerks (Möbel, Keramik aller Art, Glas, Schmuck usw.) bis zur Zeit des Jugendstils und der Art Deco (Abs. 1); sie gilt nicht für Auktionen von Gegenständen wie Spielzeugen, Uhren, Waffen, Oldtimer-Automobilen,
Weinen u. dgl." (Abs. 2).
3.6 Auch dem Mehrwertsteuergesetz und den dazugehörigen Materialien kann nicht entnommen werden, was unter dem Begriff Auktionen im "Kunst- und Antiquitätenhandel" zu verstehen ist. Hingegen enthält die bundesrätliche Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; SR 641.201) eine detaillierte Aufzählung dessen, was als "Kunstgegenstand", "Sammlungsstück" oder "Antiquität" zu gelten hat. Art. 11 MWSTGV lautet wie folgt:
"1. Als Kunstgegenstände gelten:
a. Vom Künstler persönlich geschaffene Gemälde wie Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle und Zeichnungen sowie Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke; ausgenommen sind Baupläne und -zeichnungen, technische Zeichnungen und andere Pläne und Zeichnungen zu Gewerbe-, Handels-, topografischen oder ähnlichen Zwecken, bemalte oder verzierte gewerbliche Erzeugnisse, bemalte Gewebe für Theaterdekorationen, Atelierhintergründe oder dergleichen;
b. Originalstiche, -schnitte und -steindrucke, die unmittelbar in begrenzter Zahl von einer oder mehreren vom Künstler vollständig handgearbeiteten Platten nach einem beliebigen, jedoch nicht mechanischen oder fotomechanischen Verfahren auf ein beliebiges Material in schwarz-weiss oder farbig abgezogen wurden;
c. Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art, sofern vollständig vom Künstler geschaffen; unter Aufsicht des Künstlers oder seiner Rechtsnachfolger hergestellte Bildgüsse bis zu einer Höchstzahl von acht Exemplaren;
d. handgearbeitete Tapisserien und Textilwaren für Wandbekleidung nach Originalentwürfen von Künstlern, höchstens jedoch acht Kopien je Werk;
e. Originalwerke aus Keramik, vollständig von Hand geschaffen und von ihm signiert;
f. Werke der Emaillekunst, vollständig von Hand geschaffen, bis zu einer Höchstzahl von acht nummerierten und mit der Signatur des Künstlers oder des Kunstateliers versehenen Exemplaren; ausgenommen sind Erzeugnisse des Schmuckhandwerks, der Juwelier- und Goldschmiedekunst;
g. vom Künstler aufgenommene Fotografien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind; die Gesamtzahl der Abzüge darf, alle Formate und Trägermaterialien zusammengenommen, 30 nicht überschreiten.
2. Als Sammelstücke gelten:
.....
3. Als Antiquitäten gelten andere Gegenstände als Kunstgegenstände und Sammlungsstücke, die mehr als 100 Jahre alt sind."
Diese Aufzählung entspricht weitgehend der Umschreibung im Anhang I der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliederstaaten über die Umsatzsteuer vom 17. Mai 1977 (6. MWST-RL der EG/EU; Abl.EG 1977 Nr. L 145, S. 1). Sie ist auch - wie die Vorinstanz treffend darlegt - in die entsprechenden zolltariflichen Regelungen aufgenommen worden.

4.
4.1 Bei der Auslegung von Erlassen lässt sich das Bundesgericht stets von einem Methodenpluralismus leiten (vgl. dazu BGE 131 II 13 E. 7.1 S. 31 f., mit Hinweisen). Für das Mehrwertsteuerrecht insbesondere gilt, dass die Auslegung, soweit möglich und sinnvoll, auch unter den Aspekten der Systemkonformität und der für die Mehrwertsteuer massgebenden Prinzipien zu erfolgen hat und dass Ausnahmebestimmungen eher einschränkend als ausdehnend zu interpretieren sind (BGE 124 II 193 E. 5e S. 202; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 47, Rz. 95).
4.2 Die Vorinstanz ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Begriff "Kunst- und Antiquitätenhandel" für die Mehrwertsteuerverordnung und für das Mehrwertsteuergesetz gleich zu interpretieren sei, zumal das Gesetz mit der dazugehörenden Verordnung eine ausführliche Regelung kennt (Art. 11 MWSTGV; E. 3.6 hiervor) und die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes, sowie Vorarbeiten dazu, bei der Auslegung herangezogen werden können (BGE 131 II 13 E. 7.1 S. 31 f., mit Hinweisen). Hinzu kommt, dass ein Abweichen von den zollrechtlichen Bestimmungen zu einer unnötigen Komplizierung führen würde. Eine europarechtskompatible Auslegung entspricht zudem einem Grundsatz, den sich auch der Verfassungsgeber mit Art. 130 BV zum Vorbild nahm. Schliesslich bezweckt eine solche Auslegung eine Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit (vgl. dazu Camenzind/Honauer/ Vallender, a.a.O., S. 39 f., Rz. 79 ff.; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, a.a.O., S. 25). Das Umsatzsteuerrecht der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten bildet somit eine wesentliche Erkenntnisquelle und Interpretationshilfe, auch wenn die Schweiz als Nicht-Mitglied nicht daran gebunden ist. Eine kongruente Auslegung erscheint auf jeden Fall dort sinnvoll, wo der schweizerische Gesetzgeber nicht ausdrücklich und bewusst von der europäischen Regelung abweicht (BGE 124 II 193 E. 6a S. 203 f., mit Hinweisen).
4.3 Mit der Frage, was unter dem Begriff "Kunstwerk" zu verstehen ist, hatte sich das Bundesgericht schon im Rahmen der Warenumsatzsteuer zu befassen (vgl. ASA 41 S. 38, E. 4). Demnach gelten als Kunstwerke nur Werke von Kunstmalern oder von Bildhauern. Bei Kunstwerken handelt es sich um Gegenstände, die in erster Linie dazu bestimmt sind, betrachtet zu werden, weshalb Gebrauchsgegenstände aller Art als Kunstwerke ausscheiden; dies gilt selbst dann, wenn die betreffenden Gegenstände nicht mehr bestimmungsgemäss verwendet werden oder wenn sie neben dem Gebrauchscharakter auch einen gewissen künstlerischen Wert aufweisen (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/-Bern 1992, Rz. 214). Im gleichen Sinn spricht sich die Praxis mit Bezug auf die Mehrwertsteuer im Rahmen der Einfuhrsteuer aus: Nicht alle Erzeugnisse von Kunsthandwerkern oder des Kunstgewerbes, bei denen künstlerisch gestaltete Gebrauchsgegenstände hergestellt werden, gelten als Kunstwerke (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 641, Rz. 1875; Regine Schluckebier, in: mwst.com., Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, N 25 ff. zu Art. 74). Dass bei der Einfuhrsteuer und bei der Inlandsteuer eine einheitliche Auslegung der Begriffe zu erfolgen hat, liegt auf der Hand.
5.
Es steht fest, dass die Beschwerdeführerin als Auktionatorin weder Kunstgegenstände noch Antiquitäten im Sinn der mehrwertsteuerlichen Begriffsbestimmung anbietet. Vielmehr ist sie im Auktionshandel von Uhren und Spielzeugwaren tätig, welche Gegenstände aufgrund des oben Gesagten grundsätzlich nicht als Kunstwerke im Sinn der Mehrwertsteuergesetzgebung gelten.

Was die Beschwerdeführerin gegen dieses Auslegungsergebnis einwendet, vermag nicht durchzudringen:
5.1 Zunächst kann die Beschwerdeführerin aus dem Wortlaut von Art. 10 Abs. 4 MWSTV nichts zu ihren Gunsten ableiten: Der Verordnungsgeber verwendet mit der Formulierung "bei Lieferungen von Gegenständen im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel" auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe, die, wie ausgeführt, Uhren nicht umfassen. Es trifft auch nicht zu, dass Uhren und Schmuck aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung als Kunstgegenstände zu betrachten seien. Uhren sind primär Gebrauchsgegenstände, denen unter Umständen ein gewisser Kunstcharakter zukommen kann. Würde für den Entscheid, was als Kunst oder Antiquität zu gelten hat, auf die allgemeine Lebenserfahrung abgestellt, ergäben sich wegen der unterschiedlichen Ansichten hierüber nicht haltbare Rechtsunsicherheiten; eine klare Eingrenzung dieses Begriffs ist deshalb sinnvoll und rechtsnotwendig.
5.2 Sind Uhren mehr als 100 Jahre alt, gelten sie als Antiquitäten. Soweit die Beschwerdeführerin kritisiert, es sei nicht sachgerecht, bezüglich "alter" Uhren anders zu verfahren als mit Bezug auf "antike" Uhren, verkennt sie, dass die Regelung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV ausschliesslich den Besonderheiten von Auktionen im An-

tiquitäten- und Kunsthandel Rechnung trägt und nicht der Auktionsbranche generell. Eine Änderung der bundesgerichtlichen Praxis drängt sich nicht auf (vgl. Urteil 2A.50/2003 vom 29. Juli 2003, E. 3.3, mit Hinweisen). Eine Anwendung der Regelung auf die in der Beschwerdeschrift angeführten Uhren scheidet darum aus, weil diese Gegenstände allesamt Auktionen betreffen, die im Jahr 2004 stattgefunden haben und nicht in den hier massgebenden Steuerperioden (1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000). Dafür, dass (auch) im Prüfungszeitraum Uhren mit Antiquitäten- oder Kunstcharakter gehandelt worden wären, erbringt die Beschwerdeführerin keinen Beweis.
5.3 Im Weiteren ist die Annahme der Beschwerdeführerin verfehlt, Schmuck habe gemäss Rz. 294 der Wegleitung 1997 zum Vornherein und in jedem Fall als Gegenstand des Kunsthandwerks zu gelten: Mit jener Regelung wird der Antiquitätenbegriff umschrieben und nicht derjenige des Kunsthandels; zudem übersieht die Beschwerdeführerin offensichtlich, dass die fragliche Regelung für Auktionen, die Spielzeuge und Uhren zum Gegenstand haben, gerade nicht gilt.

5.4 Die Beschwerdeführerin argumentiert, einzig aus dem Umstand, dass Uhren und Schmuck im Anhang I der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie nicht ausdrücklich erwähnt seien, könne nicht der Umkehrschluss gezogen werden, alle dort nicht aufgeführten Gegenstände fielen nicht unter die Begriffe "Kunstgegenstände" und "Antiquitäten". Dem kann nicht gefolgt werden, denn schon aus dem Wortlaut der Bestimmung ergibt sich, dass die Liste im Anhang I MWST-RL abschliessenden Charakter hat (vgl. auch Michael Langer, in: Reiss/Kräusel/Langer [Hrsg.], Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Bonn/Berlin 2005, Art. 26a 6. EG-RL, Rz. 10).

Die Beschwerdeführerin scheint davon auszugehen, die in ihren Auktionen versteigerten Uhren und Spielsachen würden deshalb grösstenteils unter den Begriff "Kunstgegenstände" fallen, weil handbemalte oder handverzierte gewerbliche Erzeugnisse und Werke der Emaillekunst sowohl nach der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie als auch nach Art. 11 Abs. 1 der MWSTGV als Kunstgegenstände zu qualifizieren seien. Sie unterliegt indessen einer falschen Lesart dieser Bestimmungen, denn handbemalte oder handverzierte gewerbliche Erzeugnisse gelten danach gerade nicht als Kunstgegenstände (6. MWST-RL, Anhang I, lit. a, erstes Lemma; Art. 11 Abs. 1 lit. a MWSTGV). Werke der Emaillekunst zählen gemäss der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie dann zu den Kunstgegenständen, wenn sie vollständig von Hand geschaffen sind in einer Höchstzahl von acht nummerierten und mit der Unterschrift des Künstlers oder des Kunstateliers versehenen Exemplaren; ausgenommen sind jedoch alle Erzeugnisse des Schmuckhandwerks, der Juwelier- und der Goldschmiedekunst (vgl. Art. 11 Abs. 1 lit. f MWSTGV).

Die Beschwerdeführerin erachtet es überhaupt als "sachfremd", sich bei der Auslegung des Begriffs "im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel" auf die europäische Gesetzgebung abzustützen; die Auktionatorenregelung sei nämlich ein "Relikt des alten Warenumsatzsteuerrechts", das keine Parallele im EU-Recht kenne. Damit setzt sie sich zum einen in Widerspruch zu ihren eigenen Äusserungen, wonach das europäische Mehrwertsteuerrecht, namentlich die 6. MWST-RL, als rechtsvergleichende Auslegungshilfe berücksichtigt werden könne. Zum anderen verkennt sie, dass dem schweizerischen Verfassungs-, Gesetz- und Verordnungsgeber bei der Schaffung der Mehrwertsteuer das europäische Umsatzsteuerrecht als Vorbild diente. Daran ändert nichts, dass die Auktionatorenregelung schon im Warenumsatzsteuerrecht vorgesehen war (vgl. dazu Dieter Metzger, a.a.O., S. 166, Rz. 359).
Unbehelflich ist schliesslich der Hinweis, wonach in Deutschland angeblich nur das Aufgeld besteuert werden soll. Hierbei handelt es sich lediglich um eine Frage der Besteuerungsmodalität (vgl. für die Schweiz Art. 26 Abs. 7 MWSTV und Art. 35 MWSTG); mit der begrifflichen Auslegung hat dies nichts zu tun.
6.
Abgesehen von der Frage der Auslegung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV verstösst nach Auffassung der Beschwerdeführerin insbesondere die Rechtsanwendung in ihrem Fall gegen verschiedene verfassungs- und mehrwertsteuerrechtliche Grundsätze. Die Rügen erweisen sich indessen als unbegründet:
6.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, durch die Praxis der Steuerbehörde, wonach die Auktionatorenregelung für Uhren, Schmuck und Spielwaren nur dann zur Anwendung kommen soll, wenn im entsprechenden Katalog mehrheitlich Antiquitäten und/oder Kunstgegenstände zum Verkauf angeboten werden, erleide sie eine Ungleichbehandlung gegenüber andern Auktionshäusern. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Beschwerdeführerin, wie oben (E. 5) dargelegt, weder Kunstgegenstände noch Antiquitäten im mehrwertsteuerrechtlichen

Sinn vermarktet, wogegen die von ihr genannten andern Auktionshäuser hauptsächlich im Bereich des Kunst- und Antiquitätenhandels tätig sind und lediglich ein geringer Anteil ihrer Lose offenbar Gegenstände betrifft, mit denen auch die Beschwerdeführerin handelt. Liegen aber unterschiedliche, nicht vergleichbare Sachverhalte vor, so entbehrt die Rüge einer rechtsungleichen, gegen Art. 8 BV verstossenden Behandlung bereits der Grundlage, und auch die Berufung auf eine Gleichbehandlung im (angeblichen) Unrecht ist unbehelflich. Soweit die Beschwerdeführerin eine Rechtsungleichheit mit den von ihr beigebrachten Reklamationsschreiben beweisen will, sind diese Beweisstücke, wie ebenfalls schon erwähnt (oben E. 2.2), unbeachtlich,
weil sie nicht den massgebenden Prüfungszeitraum betreffen.
6.2 Aus den gleichen Gründen kann sich die Beschwerdeführerin auch nicht mit Erfolg auf den Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV und Art. 94 BV) bzw. eine Ungleichbehandlung der Gewerbegenossen berufen: Ein solcher Anspruch steht nur direkten Konkurrenten zu, d.h. Angehörigen der gleichen Branche, die sich mit den gleichen Angeboten an das gleiche Publikum richten, um dasselbe Bedürfnis zu befriedigen (vgl. grundsätzlich: Urteil 2A.452/2003 vom 4. März 2004, E. 5.1, mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre). Am Erfordernis des gleichen Angebots fehlt es, wenn ein Auktionshaus ausschliesslich oder überwiegend Kunstgegenstände und/oder Antiquitäten anbietet, ein anderes jedoch - wie die Beschwerdeführerin - ausschliesslich oder überwiegend Gegenstände vermarktet, die nicht den Antiquitäten und Kunstgegenständen zuzuordnen sind. Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen, dass andere Auktionshäuser im zu beurteilenden Zeitraum vergleichbare Gegenstände (Uhren und Spielwaren) angeboten haben, wodurch allenfalls eine direkte Konkurrenzierung stattgefunden hätte.

Daran ändert nichts, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung seit der Praxisänderung (mit der Wegleitung 1997) die Auktionatorenregelung in Bezug auf Auktionen von Uhren und Spielwaren weiterhin anwendet, wenn anlässlich der Auktion mehrheitlich Kunstgegenstände und/oder Antiquitäten zum Verkauf angeboten werden. Diese im Gestaltungsrahmen der Verwaltung liegende Lösung ist weder untauglich noch willkürlich oder gar unverhältnismässig. Sie wurde aus Praktikabilitätsgründen eingeführt und erscheint aufgrund des Prinzips der Erhebungswirtschaftlichkeit der Steuer in der hier zur Diskussion stehenden Materie gerechtfertigt.
6.3 Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, nach dem in Art. 1 Abs. 2 MWSTG festgelegten Grundsatz der Wettbewerbsneutralität seien alle Leistungen, die von Konkurrenten erbracht werden, gleich zu behandeln; zudem dürfe eine steuerliche Belastung nicht von subjektiven Eigenschaften des Dienstleistungserbringers abhängen. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass sich der Steuerpflichtige nicht unmittelbar auf die Grundsätze von Art. 1 Abs. 2 MWSTG berufen und aus diesen kein subjektives, klagbares Recht ableiten kann (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., S. 40, Ziff. 4.2.5, Rz. 81). Hinzu kommt, dass es - entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin - nicht von der subjektiven Eigenschaft des Leistungserbringers abhängt, ob die in Artikel 10 Abs. 4 MWSTV für Auktionsgeschäfte vorgesehene Regelung zur Anwendung kommt, sondern von den an der Auktion angebotenen Gegenständen (Antiquitäten bzw. Kunstgegenstände).
6.4 Die Beschwerdeführerin sieht darin, dass die Auktionatorenregelung gemäss Art. 10 Abs. 4 MWSTV auf Auktionen von Uhren, Schmuck und Spielwaren nicht angewendet werde, eine Verletzung des Legalitätsprinzips. Das Bundesgericht hat jedoch die Verfassungsmässigkeit der Stellvertretungsregelung von Art. 10 MWSTV und die Zulässigkeit der Spezialregelung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV für den Kunst- und Antiquitätenhandel, wie sie von der Eidgenössischen Steuerverwaltung angewendet wird, schon früher bestätigt (vgl. das erwähnte Urteil 2A.50/2003 vom 29. Juli 2003).
6.5 Schliesslich macht die Beschwerdeführerin zu Unrecht geltend, die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit der Wegleitung 1997 vorgenommene Praxisänderung sei unzulässig:

Praxisänderungen sind nach Lehre und Rechtsprechung zulässig, wenn ernsthafte sachliche Gründe dafür vorliegen, das Gebot der Rechtssicherheit beachtet wird und die Praxisänderung in grundsätzlicher Hinsicht erfolgt (Ulrich Häfelin/Walter Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Aufl., Zürich 2001, S. 218, Rz. 769; BGE 127 I 49 E. 3c S. 52; 126 I 122 E. 5 S. 129, je mit Hinweisen). Mit der auf den 1. Juli 1997 geänderten Wegleitung und einschränkenden Festlegung der Begriffe "Antiquität" und "Kunstgegenstände" hat die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Praxisänderung vorgenommen, die diesen Anforderungen entspricht: Es werden damit nicht nur eine einheitliche Begriffsverwendung bei der Inland- und Einfuhrsteuer sowie eine Kongruenz mit den zollrechtlichen Vorschriften sichergestellt, sondern es wird darüber hinaus auch eine mit dem europäischen Umsatzsteuerrecht vereinbare Lösung erzielt. Die Änderung wurde für alle Steuerpflichtigen

eingeführt, also in grundsätzlicher Hinsicht, und im Rahmen der Wegleitung ordnungsgemäss zugänglich gemacht. Zu berücksichtigen ist auch, dass eine Praxis geändert wurde, die erst seit relativ kurzer Zeit (1. Januar 1995) in Kraft war, während welcher erste Erfahrungen mit der Einführung der
neuen Gesetzgebung gesammelt werden konnten. Unter diesen Umständen kann, entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin, nicht von einer langjährigen, gefestigten Praxis gesprochen werden. Die Änderung verstösst auch nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot oder gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit oder der Verhältnismässigkeit.
7.
Nach dem Ausgeführten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.
Bei diesem Ergebnis sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.–wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 7. Februar 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: