Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.272/2002 /kil

Urteil vom 13. Januar 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Hungerbühler,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Häberli.

Verband C._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch B&P Consultants AG, Waisenhausplatz 14, Postfach, 3000 Bern 7,

gegen

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

Mehrwertsteuer (Stellvertretung, Funktionärsentschädigungen),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 30. April 2002.

Sachverhalt:
A.
Der Verband C._____ (nachfolgend: Verband) ist ein Zusammenschluss jener Pferderennvereine, welche in der Schweiz anerkannte Rennen ausschreiben und durchführen. Er ist als Verein im Sinn von Art. 60 ff. ZGB ausgestaltet und nimmt die Interessen seiner Mitglieder gegenüber den verschiedenen Pferdesportverbänden wahr. Seit dem 1. Januar 1995 ist der Verband im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen.
B.
Nach einer Kontrolle der Steuerjahre 1995/96 verpflichtete die Eidgenössische Steuerverwaltung den Verband zur Bezahlung von Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. -.– zuzüglich Verzugszins (Ergänzungsabrechnung vom 4. Juli 1997 und Entscheid vom 16. Juni 1998). Diese Nachforderung beruhte auf der Annahme, der Verband handle als indirekter Stellvertreter, wenn er den Veranstaltern von Pferderennen für die eingesetzten Funktionäre - welche verschiedene zur Durchführung der Rennen erforderliche Dienstleistungen erbringen - Rechnung stellt; weil er nicht als blosser Vermittler zwischen den Veranstaltern und den Funktionären auftrete, stellten die kassierten Honorare für ihn steuerbare Umsätze dar (vgl. Art. 10 Abs. 2 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994 1464]). Der Verband ging seinerseits von einem direkten Stellvertretungsverhältnis zwischen ihm und den Rennfunktionären aus (vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTV) und erhob Einsprache. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hiess diese nur insoweit gut, als sie den geschuldeten Steuerbetrag auf Fr. -.– reduzierte (Entscheid vom 10. Mai 2001), was die Eidgenössische Steuerrekurskommission auf Beschwerde hin schützte (Entscheid vom 30. April 2002).
C.
Am 31. Mai 2002 hat der Verband C._____ beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid sowie die Steuernachforderung von Fr. -.–äufzuheben.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, schliesst auf Abweisung der Beschwerde, während die Eidgenössische Steuerrekurskommission auf Vernehmlassung verzichtet hat.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 54 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]); der Beschwerdeführer ist legitimiert, dieses Rechtsmittel zu ergreifen (vgl. Art. 103 lit. a OG). Auf seine form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann ein Verstoss gegen 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 des angefochtenen Entscheids ist das Bundesgericht allerdings dann gebunden, wenn es sich - wie im vorliegenden Fall - bei der Vorinstanz um eine richterliche Behörde handelt; vorbehalten bleibt, dass der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Mehrwertsteuergesetz und die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Diese Erlasse finden indessen auf die vorliegende Streitigkeit keine Anwendung, stellen sich hier doch einzig Fragen des bisherigen Rechts (vgl. Art. 93 und Art. 94 MWSTG).
2.
2.1 Lieferungen und Dienstleistungen, die gegen Entgelt erbracht werden, unterliegen der Mehrwertsteuer, wenn sie nicht ausdrücklich davon ausgenommen sind (Art. 4 lit. a und lit. b MWSTV). Als Dienstleistung gilt dabei jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne von Art. 5 MWSTV darstellt (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Vorliegend ist unstreitig, dass es sich bei den Leistungen, welche die Funktionäre im Zusammenhang mit den Startvorrichtungen, dem Zielfoto-Dienst, der tierärztlichen Rennleitung, dem Schiedsrichterwesen und der eigentlichen Rennleitung für die Veranstalter von Pferderennen erbringen, um Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 MWSTV handelt.
2.2 Umstritten ist, wie das Auftreten des Beschwerdeführers bezüglich der Entschädigung für die Funktionäre von Pferderennen im Lichte von Art. 10 MWSTV zu beurteilen ist: Das Mehrwertsteuerrecht unterscheidet 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 nur zwischen diesen beiden zu einem steuerbaren Umsatz (Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Voraussetzung einer derartigen direkten Stellvertretung ist ein ausdrückliches Handeln des Vertreters im Namen und auf Rechnung des Vertretenen. Dies ergibt sich aus dem klaren Gesetzeswortlaut (vgl. den nahezu identischen Art. 11 Abs. 1 MWSTG). Nicht als Vermittler bzw. direkter Stellvertreter gilt, wer zwar auf fremde Rechnung handelt, aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auftritt (Art. 10 Abs. 2 MWSTV; Art. 11 Abs. 2 MWSTG). Diesfalls liegt eine indirekte Vertretung vor mit zwei steuerbaren Umsätzen, nämlich einem ersten zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter sowie einem zweiten zwischen dem Vertreter und dem Dritten. Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber bewusst die unter der
Warenumsatzsteuer bestehende gefestigte Praxis (vgl. Urteil A.360/1987 vom 11. März 1988, in: ASA 60 S. 554, E. 3b) in das Recht der Mehrwertsteuer überführt (Eidgenössisches Finanzdepartement, Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 9; Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996 zur parlamentarischen Initiative betreffend ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, BBl 1996 V 737 f.).
2.3 Das Bundesgericht hat sich bereits zu Art. 10 MWSTV geäussert und 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 auf Rechnung des Vertretenen handle (Urteil 2A.323/2000 vom 6. März 2001, in: RDAF 2001 II 370, E. 6d). Auch die Lehre geht überwiegend davon aus, dass es im Mehrwertsteuerrecht nicht ausreicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, als Vertreter zu handeln, ohne Namen und Adresse des Vertretenen bekannt zu geben. Es genügt namentlich nicht, wie dies bei der Stellvertretung nach Zivilrecht der Fall ist (vgl. Art. 32 Abs. 2 OR), wenn der Dritte aus den Umständen schliessen muss, dass der Vertreter im Auftrag handelt bzw. wenn es ihm gleichgültig ist, mit wem er den Vertrag abschliesst (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 96; Heinz Keller, in: Schweizerisches Steuerlexikon, Band 2: Bundessteuern, Zürich 1999, S. 48; vgl. auch Pierre-Marie Glauser, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 14 f. zu Art. 11 MWSTG). Die

Eidgenössische Steuerverwaltung hat in der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige näher umschrieben, was sie für den Nachweis eines Vermittlungsgeschäfts bzw. einer direkten Stellvertretung erforderlich hält. Sie verlangt, dass folgende Unterlagen eingereicht werden: (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 auf 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. Rz. 284 ff., insb. Rz. 286-289, in den Wegleitungen 1994 und 1997; vgl. auch Rz. 190 ff., insb. Rz. 192-195, der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer). Diese Beweisanforderungen stossen in der Literatur teilweise auf Kritik (vgl. insb. Glauser, a.a.O., N 16 zu Art. 11 MWSTG).

3.

Vorliegend ist zu entscheiden, ob die Vorinstanz den Beschwerdeführer zu Recht als indirekten Stellvertreter der Funktionäre betrachtet hat. Diesfalls stellt die Entschädigung, welche er von den Rennveranstaltern für die Funktionäre kassiert hat, bei ihm selbst einen steuerbaren Umsatz dar; zusätzlich liegt auch zwischen den Funktionären und dem Beschwerdeführer ein steuerbegründendes Austauschverhältnis vor. Anders verhält es sich nur, falls der Beschwerdeführer tatsächlich - wie er behauptet - als blosser Vermittler von Leistungen der Funktionäre tätig geworden ist. Hierfür ist nach dem Gesagten jedoch erforderlich, dass er gegenüber den Rennveranstaltern ausdrücklich im Namen der zu entschädigenden Funktionäre aufgetreten ist.

3.1 Die Rennfunktionäre üben anlässlich von Pferderennen leitende, überwachende und administrative Tätigkeiten aus, wofür sie mit einer Tagespauschale plus Spesen entschädigt werden. Ausgebildet und für die jeweilige Veranstaltung aufgeboten werden sie grundsätzlich von den einzelnen Verbänden, dem D._____-Verband oder dem A._____-Verband. Diese melden die eingesetzten Funktionäre dem Beschwerdeführer, welcher daraufhin dem betroffenen Veranstalter für die erbrachten Leistungen Rechnung stellt. Aus diesen Rechnungen gehen zwar die verschiedenen zu entschädigenden Dienstleistungen, nicht aber die Identität der Funktionäre hervor. Die durch den Beschwerdeführer fakturierte Entschädigung wird anschliessend den betroffenen Verbänden (A._____ bzw. D._____) gutgeschrieben; nur soweit der Beschwerdeführer selbst Funktionäre aufbietet, wird das Entgelt von ihm direkt an die einzelnen Funktionäre weitergeleitet.

3.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Beweisanforderungen gemäss der Wegleitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (vgl. oben E. 2.3) seien gesetzwidrig. Deshalb müsse im vorliegenden Fall eine direkte und nicht eine indirekte Stellvertretung angenommen werden, obschon auf seinen Rechnungen an die Rennveranstalter die Funktionäre, für welche er die Entschädigung verlange, nicht namentlich aufgeführt seien. Wie es sich mit den kritisierten Passagen der Wegleitung genau verhält, kann an dieser Stelle offen bleiben (vgl. auch unten E. 4). Der Beschwerdeführer verkennt, dass sich das Erfordernis des ausdrücklichen Handelns im Namen und auf Rechnung des Vertretenen unmittelbar aus dem (klaren) Wortlaut von Art. 10 Abs. 1 MWSTV ergibt. Dies bedingt, dass die Vertretenen in der Rechnung namentlich genannt werden, kommt doch nur so zum Ausdruck, dass die Rechnungsstellung in direkter Stellvertretung erfolgt. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers genügt es nicht, wenn den Rennveranstaltern die Namen der eingesetzten Funktionäre vorher auf anderem Wege mitgeteilt werden. Durch die blosse vorgängige Bekanntgabe der Identität der Funktionäre ist noch nichts über deren Verhältnis zum Beschwerdeführer gesagt und ergibt sich
insbesondere auch nicht, dass Letzterer als direkter Stellvertreter handelt. Entscheidend ist nicht, ob die Rennveranstalter die Namen der bei ihnen tätigen Funktionäre vor der Leistungserbringung kennen, sondern dass ein allfälliges Vertretungsverhältnis ausdrücklich offen gelegt worden ist. Für die Annahme einer direkten Stellvertretung ist deshalb unter mehrwertsteuerrechtlichen Gesichtspunkten erforderlich, dass der Beschwerdeführer gegenüber den Veranstaltern ausdrücklich im Namen der Funktionäre auftritt; der Gesetzeswortlaut und die Materialien sind in diesem Punkt eindeutig (vgl. E. 2.2). Damit versteht sich von selbst, dass unerheblich ist, ob das Vertretungsverhältnis an sich auch ohne namentliche Erwähnung der Funktionäre in der Rechnung ersichtlich gewesen wäre.

3.3 Nachdem nicht erstellt ist und vom Beschwerdeführer auch nicht behauptet wird, dass er ausdrücklich im Namen der Funktionäre Rechnung gestellt hat, hat die Vorinstanz zu Recht auf ein indirektes Stellvertretungsverhältnis im Sinne von Art. 10 Abs. 2 MWSTV geschlossen. Die vom Beschwerdeführer gegenüber den Rennveranstaltern erbrachten Leistungen bzw. die für die Leistungen der Funktionäre abgerechneten Umsätze sind damit mehrwertsteuerpflichtig. Daran ändert nichts, dass der zitierte Bundesgerichtsentscheid vom 6. März 2001 den Kunsthandel betraf: Selbst wenn es stimmen sollte, dass sich beim Kunsthandel stets wildfremde Personen gegenüberstehen, die nach Abwicklung des Verkaufsgeschäfts keine Beziehungen mehr unterhalten,

würde sich aus diesem Umstand nichts zu Gunsten des Beschwerdeführers ableiten lassen. Art. 10 Abs. 1 MWSTV enthält keine Einschränkung, wonach er nur auf Geschäfte unter Fremdenänwendbar wäre. Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass ein mehrwertsteuerrechtliches Vermittlungsgeschäft für alle Arten von Lieferungen oder Dienstleistungen voraussetzt, dass sie im Namen und auf Rechnung eines - namentlich genannten - Vertretenen getätigt werden.
3.4 Es bleibt festzuhalten, dass die Lösung, welche der Gesetzgeber für die Behandlung von Vertretungsverhältnissen bei der Mehrwertsteuer getroffen hat, aus verschiedenen Gründen zweckmässig ist. Dies trotz der Tatsache, dass die Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Stellvertretung überall dort an Bedeutung verliert, wo der volle Vorsteuerabzug beansprucht werden kann. So ist mit Bezug auf die Steuerpflicht (Erreichen der Umsatzgrenze gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV) wesentlich, ob beide Umsätze - sowohl jener zwischen Vertreter und Vertretenem als auch jener zwischen Vertreter und Drittem - der Mehrwertsteuer unterliegen. Weiter ist die Differenzierung zwischen einem blossen Vermittlungsgeschäft nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV und dem Erbringen einer Dienstleistung wegen der unterschiedlichen Behandlung bezüglich des Orts der Besteuerung vor allem im internationalen Verkehr von Bedeutung (Art. 12 MWSTV; Art. 15 Abs. 2 lit. k MWSTV). Schliesslich dient die Regelung, wonach der Vertreter ausdrücklich - und damit klar erkennbar - in fremdem Namen und auf fremde Rechnung handeln muss, der Vermeidung von Missbräuchen; das Institut der direkten Stellvertretung kann so nicht vorgeschoben werden, um nur die bezahlte Provision zu versteuern und nicht die dieser zu Grunde liegende höhere Entschädigung für die Lieferung oder Dienstleistung. Überdies wird mit der streitigen Regelung sichergestellt, dass die Verwaltung beim Wahrnehmen ihrer Überprüfungspflichten (vgl. Art. 50 MWSTV) auch hinsichtlich von Vertretungsverhältnissen den massgeblichen Sachverhalt einfach und mit wenig Aufwand nachvollziehen kann.
4.
Der Beschwerdeführer macht ferner geltend, der angefochtene Entscheid verstosse gegen das Verbot des überspitzten Formalismus (Art. 29 Abs. 1 BV; vgl. BGE 121 I 177 E. 2b/aa S. 179) und verletzte den Verhältnismässigkeitsgrundsatz (Art. 5 Abs. 2 BV; vgl. BGE 126 I 112 E. 5b S. 119), weil die Vorinstanz die Anwendung der rigorosen Formvorschriftender Eidgenössischen Steuerverwaltung geschützt habe. Darauf ist nicht weiter einzugehen: Es ist an dieser Stelle nicht über die Modalitäten der Umsetzung von Art. 10 Abs. 1 MWSTV zu befinden, da der Beschwerdeführer nicht ausdrücklich im Namen und auf Rechnung der vertretenen Funktionäre gehandelt hat und die (gesetzlichen) Voraussetzungen für die Anwendung dieser Bestimmung bereits deshalb nicht erfüllt sind. Damit kann offen bleiben, inwieweit die über den reinen Gesetzeswortlaut hinaus gehenden Anforderungen, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung an den Nachweis eines direkten Vertretungsverhältnisses stellt, bundesrechtswidrig sind; die Beschwerde ist so oder anders abzuweisen.
5.
Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 13. Januar 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: