Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.274/2002 /kil

Urteil vom 13. Januar 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

D._____-Verband,
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, Funktionärsentschädigung, Preisgelder),

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

Sachverhalt:
A.
Beim D._____-Verband (nachfolgend: Verband) handelt es sich um einen Verein im Sinn von Art. 60 ff. ZGB. Gemäss Statuten fördert und kontrolliert er den anerkannten Galopprennsport und die Zucht in der Schweiz. Er ist seit dem 1. Januar 1995 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 verschiedenen Korrekturen der Selbstveranlagung des Steuerpflichtigen, wobei es primär um die Aufrechnung von vermeintlich in direkter Stellvertretung getätigten Umsätzen ging (vgl. Art. 10 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994 1464]). Mit Einsprache vom 24. August 1998 bestritt der Verband die Steuerforderung im Umfang von Fr. -.–. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wies die Einsprache ab und stellte fest, dass der Entscheid vom 16. Juni 1998 bezüglich der restlichen Forderung in der Höhe von Fr. -.– in Rechtskraft erwachsen sei (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 D._____-Verband 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.
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 die zu beurteilende Steuerforderung in der Höhe von Fr. -.– Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 MWSTV betrifft. Im Einzelnen ist die Besteuerung folgender Umsätze umstritten: Die Entschädigung von Fr. -.–, welche der Beschwerdeführer von den Rennveranstaltern für die eingesetzten Funktionäre erhalten hat (Steuerbetrag Fr. -.–); die dem Beschwerdeführer von den Rennveranstaltern vergüteten Preisgelder in der Höhe von Fr. -.– (Steuerbetrag Fr. -.–); die vom Verein B._____ an Pferde aus inländischer Zucht vergüteten Prämien in der Höhe von Fr.-.– (Steuerbetrag Fr. -.–).
2.1 Der Beschwerdeführer macht sowohl bezüglich der Funktionärsentschädigungen, der Preisgelder und der Prämienzahlungen geltend, als blosser Vermittler im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV gehandelt zu haben, während die Vorinstanz auf eine indirekte Stellvertretung schliesst. Damit ist hier vor allem streitig, wie das Auftreten des Beschwerdeführers 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.).
2.2 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).
2.3 Die Rennfunktionäre erbringen für die Durchführung von Pferderennen erforderliche Dienstleistungen (z.B. im Zusammenhang mit dem Zielfoto-Dienst, der tierärztlichen Rennleitung oder dem Schiedsrichterwesen), wofür sie mit einer Tagespauschale plus Spesen entschädigt werden. Ausgebildet und für die jeweilige Veranstaltung aufgeboten werden sie grundsätzlich vom Beschwerdeführer. Er meldet die eingesetzten Funktionäre dem Verband C._____ weiter, welcher daraufhin dem 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 Verband C._____ fakturierte Entschädigung wird anschliessend dem Beschwerdeführer gutgeschrieben, welcher sie an die eingesetzten Funktionäre weiterleitet.
2.3.1 Betrachtet die Vorinstanz den Beschwerdeführer zu Recht als indirekten Stellvertreter der Funktionäre, so stellt die Entschädigung, welche er von den Rennveranstaltern bzw. dem Verband C._____ kassiert, 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.
2.3.2 Der Beschwerdeführer argumentiert, es liege eine direkte Stellvertretung vor, weil dem Veranstalter jeweilen vor Durchführung des Rennens und vor der Bezahlung des Entgelts Namen und Adressen der eingesetzten Funktionäre bekannt gegeben würden. Zudem wisse jeder Rennveranstalter, dass der Beschwerdeführer bloss eine Sammelrechnung stellte und die bezahlten Beträge umgehend dem persönlichen Konto der betroffenen Funktionäre gutschreibe. Im Weiteren habe jeder Funktionär dem Beschwerdeführer einen Inkassoauftrag erteilt. Bei diesen Gegebenheiten sei es nicht haltbar, wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung nur dann ein Vermittlungsgeschäft bzw. eine direkte Stellvertretung bejahe, wenn auf der Rechnung Name und Adresse der vertretenen Funktionäre aufgeführt werde. 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. Deshalb kann offen bleiben, ob die Beweisanforderungen, wie sie die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Wegleitung formuliert (vgl. oben E. 2.2), gegen Bundesrecht verstossen. Nach dem Gesagten verlangt nämlich bereits der Gesetzestext, dass die Vertretenen in der
Rechnung namentlich genannt werden; nur so kommt 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. 2.1). 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. Im Übrigen hat
der Beschwerdeführer nicht näher ausgeführt, inwiefern er als direkter Stellvertreter handeln kann, wenn doch der Verband C._____ an seiner Stelle bei den Veranstaltern das Entgelt für die Dienstleistungen der Funktionäre kassiert. 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 für die Leistungen der Funktionäre vereinnahmten Zahlungen der Rennveranstalter sind damit mehrwertsteuerpflichtig.
2.3.3 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.
2.4 Der Beschwerdeführer richtet den erfolgreichen Rennteilnehmern Preisgelder aus, welche er dem jeweiligen Veranstalter in Rechnung stellt. Auf diesen Rechnungen handelt er zwar ïm Namen und auf Rechnung der Gewinner, ohne diese aber namentlich zu erwähnen. Nach dem Gesagten genügt dieses Vorgehen nicht, um insoweit als direkter Stellvertreter im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV zu gelten. Daran ändert nichts, dass der zitierte Bundesgerichtsentscheid vom 6. März 2001 den Kunsthandel betraf: Selbst wenn es stimmen sollte, dass sich beim Kunsthandel ständig 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 Ëremdenänwendbar 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.
2.5 Der Verein B._____ will die Zucht von Rennpferden in der Schweiz fördern. Zu diesem Zweck richtet er an siegreiche Pferde aus inländischer Zucht spezielle Prämien aus. Diese Prämien überweist er dem Beschwerdeführer, welcher sie dann seinerseits den Gewinnern gutschreibt. Der Beschwerdeführer bestreitet das Bestehen eines Leistungsaustauschs zwischen ihm und dem Verein B._____. Dies ist insofern von Bedeutung, als ein steuerbarer Umsatz nur vorliegt, wenn eine Leistung gemäss Art. 4 MWSTV gegen Entgelt erbracht wird. Die Praxis verlangt denn auch, dass sich Leistung und Gegenleistung gegenüberstehen: Der Mehrwertsteuerpflichtige erbringt eine Lieferung oder eine Dienstleistung und erhält dafür vom Empfänger ein Entgelt (vgl. Art. 26 MWSTV), wobei zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bestehen muss (BGE 126 II 443 E. 6a S. 451, mit Hinweisen). Fehlt es an einem solchen Leistungsaustausch, so liegt kein steuerbarer Umsatz vor (vgl. auch: Alois Camenzind/ Niklaus Honauer/Klaus Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern/ Stuttgart/Wien 2000, S. 55 ff.).

Der Beschwerdeführer macht geltend, der Verein B._____ wolle die Rennteilnehmer mit der Prämienzahlung lediglich unterstützen; er gelte keine konkrete, einforderbare und individuelle Leistungäb, weshalb es insoweit an einem Leistungsaustausch fehle. Für die Beantwortung der Frage, ob ein solcher vorliegt, ist indessen nicht ausschlaggebend, ob die Gegenleistung freiwillig oder auf Grund eines durchsetzbaren Rechtsanspruchs erbracht wird. Entscheidend ist allein, dass eine Leistung mit einer Gegenleistung ausgetauscht wird (Camenzind/Honauer/ Vallender, a.a.O., S. 56, Rz. 108). Dies ist für Start und Preisgelder gemeinhin zu bejahen, weshalb diese in aller Regel steuerbare Umsätze darstellen (vgl. die Branchenbroschüre für den Sport [Nr. 610.507-28]vom Juli 1995, Ziffer 3, S. 22). Gleiches gilt für die vom Verein B._____ ausgerichteten Preisgelder: Mit den streitigen Prämien wird eine konkrete Leistung abgegolten, nämlich das Erreichen einer bestimmten Platzierung im Rennen, weshalb ein Leistungsaustausch gegeben ist. Daran ändert nichts, dass mit den Prämien allenfalls gleichzeitig auch ein Beitrag zur Förderung der inländischen Zucht erbracht wird. Weil

der Beschwerdeführer bezüglich der vereinnahmten Preisgelder die
Voraussetzungen von Art. 10 Abs. 1 MWSTV nicht erfüllt, ist er als indirekter Stellvertreter Leistungserbringer und hat die Mehrwertsteuer zu entrichten.
3.
Nach dem Gesagten verletzt die streitige Nachforderung von Mehrwertsteuern, welche der Beschwerdeführer in betraglicher Hinsicht nicht beanstandet, kein Bundesrecht. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

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. 6'000.– 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: