Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 206/2015

Urteil vom 16. November 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Zähndler.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____ GmbH,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrwertsteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 27. Januar 2015.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ GmbH ist seit dem 1. Juli 2005 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Sie bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Handel mit Secondhandbekleidung und -accessoires. Mit einer Einschätzungsmitteilung vom 8. August 2012 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) von der X._____ GmbH für die Steuerperiode 2010 (1. Januar 2010 - 31. Dezember 2010) Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 4'701.–.

B.
Mit Eingabe vom 5. September 2012 focht die Steuerpflichtige die Einschätzungsmitteilung an und beantragte deren Aufhebung. Zur Begründung führte sie an, die Umsätze aus dem Verkauf der Secondhandbekleidung seien ihr mehrwertsteuerrechtlich nicht zuzurechnen, da sie als direkte Stellvertreterin der Einlieferer bzw. Eigentümer der Kleidungsstücke gehandelt habe. Lediglich die erhaltenen Provisionen seien ihr zuzuordnen.
Mit Entscheid vom 9. November 2012 wies die ESTV die Bestreitungen der Steuerpflichtigen zurück, da hier keine direkte Stellvertretung vorliege. Die von der Steuerpflichtigen daraufhin erhobene Beschwerde wurde demgegenüber mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 6. November 2013 gutgeheissen und die Angelegenheit zur Vornahme ergänzender Sachverhaltsabklärungen und zum Erlass eines neuen Entscheids an die ESTV zurückgewiesen.

C.
Nach Einholung weiterer Auskünfte und Unterlagen der Steuerpflichtigen setzte die ESTV die Steuerforderung für die Periode 2010 mit Entscheid vom 16. Juni 2014 weiterhin auf Fr. 4'701.– fest. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die im Rahmen der ergänzenden Abklärungen festgestellten Umstände liessen bei einer Gesamtwürdigung nicht auf einen Aussenauftritt der Steuerpflichtigen in fremdem Namen und mithin nicht auf das Vorliegen einer direkten Stellvertretung schliessen, weshalb sämtliche Umsätze der Steuerpflichtigen zuzurechnen seien.
Gegen den Entscheid der ESTV beschwerte sich die Steuerpflichtige ein weiteres Mal beim Bundesverwaltungsgericht. Dieses hiess die Beschwerde mit Urteil vom 27. Januar 2015 erneut gut und wies die Angelegenheit abermals zu weiteren Abklärungen und zu neuem Entscheid an die ESTV zurück: Betreffend den Verkauf jener Secondhandkleidung, die von Dritteigentümern eingeliefert wurde, erachtete das Bundesverwaltungsgericht die Voraussetzungen einer direkten Stellvertretung als gegeben. Da die Steuerpflichtige jedoch im fraglichen Zeitraum in einem gewissen Umfang auch Leistungen in eigenem Namen erbracht habe bzw. gegen aussen selbst als Leistungserbringerin aufgetreten sei, müsse sich die ESTV zur Abgrenzung der verschiedenen Geschäftsbereiche resp. zur Höhe der jeweiligen Umsätze aussprechen.

D.
Mit Eingabe vom 5. März 2015 führt die ESTV Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. Januar 2015 sowie die Bestätigung des Entscheids der ESTV vom 16. Juni 2014.
Während das Bundesverwaltungsgericht auf Vernehmlassung verzichtet, schliesst die X._____ GmbH auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist grundsätzlich zulässig (Art. 82 lit. a und Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG) und die Beschwerdeführerin ist dazu legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG i.V.m. Art. 141 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR 641.201]). Der angefochtene Entscheid weist die Sache zu näheren Abklärungen mit materiellrechtlichen Vorgaben und zu neuem Entscheid an die ESTV zurück und ist somit ein Zwischenentscheid; die Beschwerde dagegen ist zulässig, da die ESTV sonst einen ihres Erachtens rechtswidrigen Entscheid treffen müsste, den sie anschliessend nicht mehr anfechten könnte (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG; BGE 134 II 124 E. 1.3 S. 128; Urteile 2C 781/2014 vom 19. April 2015 E. 1; 2C 805/2013 vom 21. März 2014 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 140 II 202). Auf das Rechtsmittel ist einzutreten.

2.

2.1. Art. 20 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) lautet auszugsweise wie folgt:

Ärt. 20 Zuordnung von Leistungen

1 Eine Leistung gilt als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt.

2 Handelt eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person, so gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt, wenn die Vertreterin:

a) nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person eindeutig identifizieren kann; und

b) das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses aus den Umständen ergibt.

(...) ¨

2.2. Dass sich das Bestehen eines (direkten) Stellvertretungsverhältnisses auch aus den Umständen ergeben kann, stellt eine Neuerung des am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen Mehrwertsteuergesetzes dar; das zuvor geltende Recht ging nur bei einem ausdrücklichen Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung von einer umsatzsteuerlich anerkannten direkten Stellvertretung aus (vgl. Urteile 2C 442/2009 vom 5. Februar 2010 E. 2.4.2; 2C 359/2008 vom 23. Februar 2009 E. 6.2 f.; 2C 229/2008 vom 13. Oktober 2008). Ob Umstände vorliegen, welche auf das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen lassen, ist nach objektiven Massstäben zu prüfen; auf die subjektive Wahrnehmung des konkreten Leistungsempfängers kommt es demgegenüber nicht an. Der Stellvertreter muss mithin aufzeigen, dass er Massnahmen getroffen hat, welche es einem objektiven Dritten ermöglichen, zu erkennen, dass der Handelnde nicht sich selbst sondern eine andere Person, nämlich den tatsächlichen Leistungserbringer, verpflichten will (Pierre-Marie Glauser in: Zweifel / Beusch / Glauser / Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer / Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, Rz. 34 f. zu
Art. 20; Ralf Imstepf, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: ASA 78 S. 757 ff., 775 m.w.H.).

3.
Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdegegnerin in ihren Ladenlokalen insbesondere Kleidung verkauft, die von anderen Personen eingeliefert wird und bis zum Verkauf im Eigentum jener Personen bleibt; bei einem Verkauf kommt es zu einer Aufteilung des Erlöses zwischen der Beschwerdegegnerin und dem Einlieferer. Strittig ist dagegen, ob dieses Vertretungsverhältnis für die Leistungsempfänger, d.h. vorliegend für die Käufer der Kleidungsstücke, ersichtlich ist und mithin ein Aussenauftritt in fremdem Namen vorliegt.

3.1. Die Vorinstanz geht davon aus, dass das Bestehen eines direkten Stellvertretungsverhältnisses beim Handel mit Secondhandbekleidung notorisch sei: Anlässlich der Einlieferung werde jedem Kleidungsstück eine Nummer angeheftet, welche in der Regel über entsprechende Namenslisten dem jeweiligen Eigentümer/Einlieferer zugeordnet werden könne. Diese Geschäftsgestaltung könne in den betreffenden Käufer- bzw. Kundenkreisen als allgemein bekannt vorausgesetzt werden. Im vorliegenden Fall sei es der Steuerpflichtigen gelungen, eine solche Ausgestaltung ihres Geschäftsmodells nachzuweisen: Aufgrund der Geschäftsbezeichnung N̈._____
- First and Secondhand Fashionïm Internet und als Aussenbeschriftung der Ladenlokale sei auch für ihre Kunden klar ersichtlich gewesen, dass sie mit Secondhandkleidung handle. Die von ihr eingereichten handbeschriebenen Kleideretiketten würden überdies (nebst anderen Angaben) eine zwei- bis dreistellige Nummer zur Identifikation des Einlieferers aufweisen. Bei den gedruckten Etiketten bestehe diese Nummer zwar aus fünf Ziffern, doch seien die ersten beiden Ziffern stets Nullen. Dass es sich bei den genannten Nummern auf den Etiketten um die Bezeichnung des Einlieferers handeln müsse, sei für die Kunden
schon deshalb ohne Weiteres erkennbar, da es sich bei diesen Zahlen offensichtlich nicht um andere gebräuchliche Angaben wie etwa den Verkaufspreis, die Grösse des Artikels oder die Warennummer handeln könne.

3.2. Die Beschwerdeführerin bestreitet demgegenüber das Vorliegen eines Aussenauftritts in fremdem Namen und damit einer direkten Stellvertretung. Sie bringt vor, das Bundesverwaltungsgericht beurteile den vorliegenden Einzelfall zu Unrecht anhand einer angeblich überwiegenden Geschäftsgestaltung im Secondhandkleiderhandel: Zwar könne es durchaus sein, dass ïn den entsprechenden Käuferkreisenb̈ekannt sei, dass der Verkauf von Secondhandbekleidung in fremdem Namen mittels Anbringung einer Nummer am betreffenden Kleidungsstück vorkomme. Daneben existierten aber notorischerweise auch andere Geschäftsmodelle im Secondhandkleiderhandel, namentlich solche, bei denen guterhaltene Secondhandkleidung einer Geschäftsinhaberin (beispielsweise einer wohltätigen Einrichtung) kostenlos abgegeben und von dieser anschliessend in eigenem Namen und auf eigene Rechnung verkauft werde. Ebenso gebe es in diesem Bereich auch klassische privatrechtliche Kommissionsverhältnisse oder Trödelverträge. Insbesondere bei letzteren werde zwecks korrekter Abrechnung ebenfalls mit Nummern gearbeitet. Alleine anhand von angebrachten Ziffern auf dem Kleideretikett könne der Kunde daher noch nicht auf das gewählte Geschäftsmodell schliessen. Dies gelte umso mehr,
als es für die Wahrnehmbarkeit des Stellvertretungsverhältnisses auf die Perspektive des öbjektiven Drittenän-

komme: Ein solcher sei aber - entgegen der Annahme der Vorinstanz - nicht zwingend Mitglied der ëntsprechenden Käufer- bzw. Kundenkreiseövon Secondhandkleidergeschäften, zumal die Beschwerdegegnerin auch an Kunden verkaufe, die erstmals ein entsprechendes Ladenlokal betreten. Bei der Beurteilung des Aussenauftritts sei zudem zu beachten, dass die Beschwerdegegnerin die Bezeichnung Ërst- and Secondhand Fashionvërwende und auf dem Internet auch für selbst entworfene und genähte Oberteile sowie für (neue) Outletware Werbung mache und somit gerade nicht als k̈lassischerS̈econdhandkleiderladen auftrete. Zudem habe sie im Internet auch Ware ohne jeglichen Hinweis auf allfällige Einlieferer direkt zum Kauf angeboten.

3.3. Die Beschwerde ist begründet:
Die in den Ladenlokalitäten der Beschwerdegegnerin verwendeten Etiketten zur Kennzeichnung der Ware finden sich in den Beilagen der Verfahrensakten. Die Beschwerdegegnerin benutzte Etiketten von ca. 3.5 cm Breite und 5.5 cm Länge, welche sie entweder bedruckte oder von Hand beschriftete. Die handschriftlichen Etiketten weisen teilweise eine Produktbezeichnung vor allem aber diverse Zahlen auf. Klar identifizierbar (anhand von Dezimalpunkt und Spiegelstrich) ist dabei einzig die Preisbezeichnung. Daneben finden sich noch jeweils eine zwei- bis dreistellige Nummer sowie eine sechsstellige Nummer, teils vertikal teils horizontal angebracht, aber stets ohne jegliche Bezeichnung. Gemäss den Ausführungen der ESTV ergibt sich aus den Geschäftsunterlagen der Beschwerdegegnerin, dass es sich bei der ersten Ziffernfolge um die Einlieferernummer und bei der zweiten Ziffernfolge um die Artikelnummer handelt. Auf den bedruckten Etiketten ist die Artikelbezeichnung, Grösse, Farbe, Preis sowie ein Strichcode enthalten. Unterhalb des Strichcodes findet sich in Kleinstdruck linksseitig eine fünfstellige Nummer und rechtsseitig eine achtstellige Nummer, wiederum ohne Bezeichnung. Erstere soll dabei der Einlieferernummer entsprechen und letztere
soll die Artikelnummer darstellen.
Wie es einem objektiven Dritten ohne Spezialwissen und ohne Zugang zu den Geschäftsunterlagen der Beschwerdegegnerin einzig anhand dieser Etiketten möglich sein soll, auf das Vorliegen eines Stellvertretungsverhältnisses zu schliessen, ist schlechthin unerfindlich. Ebenso wenig kann die Rede davon sein, dass das Vorliegen eines Stellvertretungsverhältnisses im Secondhandkleiderhandel notorisch sei; diesbezüglich hat die Beschwerdeführerin plausibel eingewendet, dass namentlich die von karitativen Organisationen betriebenen Geschäfte gespendete Kleidungsstücke verkaufen und somit in eigenem Namen und auf eigene Rechnung handeln. Auch die Beschwerdegegnerin hat betreffend einige Gegenstände unbestrittenermassen auf eigene Rechnung bzw. ohne Hinweis auf einen Einlieferer gehandelt (Eigenkreationen / Internetshop), was die Erkennbarkeit bzw. die Einordnung ihres Geschäftsmodells für Dritte zusätzlich erschwerte.
Somit steht fest, dass die Voraussetzungen einer direkten Stellvertretung hier nicht vorliegen, die Beschwerdegegnerin mithin uneingeschränkt als Leistungserbringerin gilt, und ihr die erzielten Umsätze mehrwertsteuerrechtlich in vollem Umfang zuzurechnen sind.

4.
Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde gutzuheissen, das angefochtene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. Januar 2015 aufzuheben und der Entscheid der ESTV vom 16. Juni 2014 zu bestätigen.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der unterliegenden Beschwerdegegnerin zu auferlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. Januar 2015 wird aufgehoben und der Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. Juni 2014 wird bestätigt.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten sowie dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 16. November 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Zähndler