Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.50/2003 /bmt

Urteil vom 29. Juli 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
A._____ AG (vormals B._____ AG),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand
Mehrwertsteuer (MWSTV); direkte Stellvertretung,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 16. Dezember 2002.

Sachverhalt:
A.
Die Einzelfirma "Dr. C._____" war vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1996 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Am 27. Juni 1996 wurde sie von der "D._____ AG" übernommen, die seit dem 14. Juni 1996 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen ist. Diese Gesellschaft wurde in der Folge in die "B._____ AG" umfirmiert. Sie bezweckt die Durchführung von Auktionen, insbesondere von Weinen sowie von Kunstgegenständen, Antiquitäten und sonstigen Gegenständen. Daneben kann sie auch Handelsgeschäfte tätigen, Weinberatungen, Degustationen und Expertisen durchführen und sich an anderen Unternehmungen beteiligen sowie Liegenschaften erwerben und veräussern.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung führte bei der B._____ AG in der Zeit vom 11. bis 16. März 1999 eine Steuerkontrolle durch. Dabei wurden die Steuerperioden 1/95 bis 4/98 geprüft. Mit zwei Ergänzungsabrechnungen vom 23. März 1999 erhob die Eidgenössische Steuerverwaltung Nachforderungen von Fr. 108'386.– (für die Steuerperioden 1/95-2/96) und Fr. 248'301.– (für die Steuerperioden 3/96-4/98), zuzüglich Verzugszinsen. Der Grund für diese Steuernachforderungen lag im Wesentlichen darin, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die für Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel geltende Spezialregelung auf Weinauktionen nicht anwandte und auch keine direkte Stellvertretung annahm. Demgegenüber ging die Steuerpflichtige davon aus, dass es sich bei den getätigten Weinauktionen um direkte Stellvertretungsgeschäfte handelte, bei welchen sie nur die Kommissionen und Lotgebühren, nicht aber die Zuschlagspreise mehrwertsteuerrechtlich abrechnen müsse.

Mit Entscheiden vom 16. Februar und 10. Mai 2000 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Steuernachforderungen. Die Einsprachen hiergegen wurden am 27. März 2002 abgewiesen.
B.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission wies die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde mit Urteil vom 16. Dezember 2002 ab.
C.
Die B._____ AG hat am 29. Januar 2003 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, das angefochtene Urteil vom 16. Dezember 2002 bzw. die Einspracheentscheide vom 27. März 2002 zu bestätigen, und verzichtet, wie die Eidgenössische Steuerrekurskommission, auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV]bzw. Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]). Die Beschwerdeführerin ist legitimiert, dieses Rechtsmittel zu ergreifen (vgl. Art. 103 lit. a OG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Mit 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 b OG). An die Sachverhaltsfeststellung des angefochtenen Entscheids ist das Bundesgericht allerdings gebunden, wenn - wie im vorliegenden Fall - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt hat (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, bei der es um Steuernachforderungen der Steuerperioden 1995-1998 geht, keine Anwendung (vgl. Art. 93 und Art. 94 MWSTG).
2.
Die Beschwerdeführerin rügt eine unrichtige Besetzung der Urteilsbehörde sowie eine Verletzung der Begründungspflicht.
2.1 Im vorliegenden Fall erwecken die Entscheidformel und der Hinweis auf die betreffende Verordnungsvorschrift (Art. 20 Abs. 5 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen; SR 173.31) den Anschein, das angefochtene Urteil vom 16. Dezember 2002 sei vom Präsidenten als Einzelrichter erlassen worden. Das wäre in der Tat bundesrechtswidrig, wie die Beschwerdeführerin geltend macht (vgl. Art. 10 der Verordnung). Die Abklärungen haben indessen ergeben, dass die Eidgenössische Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung auf dem Zirkulationsweg entschieden hat (vgl. Art. 23 Abs. 1 der Verordnung), dass aber bei der Schlussredaktion versehentlich die falsche Entscheidformel gewählt wurde. Dass das angefochtene Urteil in der ordentlichen Dreierbesetzung ergangen ist, ergibt sich aus dem Rubrum, wo die mitwirkenden Richter genannt sind (S. 1 des Urteils), aus der Bestätigung der Vorinstanz vom 27. Mai 2003 sowie aus den von ihr eingereichten unterschriftlichen Zustimmungserklärungen der mitwirkenden Richter.
2.2 Eine Verletzung der Begründungspflicht sieht die Beschwerdeführerin darin, dass die Vorinstanz nicht auf ihre Argumentation eingegangen sei, wonach die Eidgenössische Steuerverwaltung die Auktionsregelung nicht auf Kunstgegenstände und Antiquitäten beschränkt, sondern diese gemäss Wegleitung 1994 ausdrücklich auch auf die Versteigerung anderer Gegenstände wie Briefmarken Münzen usw. angewandt habe. Die Beschwerdeführerin übersieht indessen, dass sich die Vorinstanz im angefochtenen Urteil (S. 8 E. 4a/bb) mit dieser Frage befasst und dazu Stellung genommen hat. Die dort dargelegte Begründung genügt den Anforderungen an die Begründungspflicht (vgl. Art. 61 Abs. 2 VwVG) ohne weiteres. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs wegen mangelhafter Begründung liegt deshalb nicht vor (vgl. zu Art. 29 Abs. 2 BV bzw. Art. 4 aBV: BGE 126 I 97 E. 2a S. 102 f.; 119 Ia 264 E. 4d S. 269, je mit Hinweisen).

3.
In materieller Hinsicht macht die Beschwerdeführerin geltend, die für Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel geltende Regelung sei generell, insbesondere auch für Auktionen im Weinhandel anzuwenden.
3.1 Lieferungen und Dienstleistungen, die gegen Entgelt erbracht werden, unterliegen der Mehrwertsteuer, wenn sie nicht ausdrücklich davon ausgenommen sind (Art. 4 lit. a und b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes im Sinne von Art. 5 MWSTV ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV).
3.2 Umstritten ist, ob die Beschwerdeführerin als Vermittlerin tätig ist oder nicht. Die Mehrwertsteuerverordnung 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 zwischen diesen beiden zu einem steuerbaren Umsatz (Art. 10 Abs. 1 MWSTV). In diesem Fall liegt direkte Stellvertretung vor. Daneben gilt die vom Vermittler erbrachte Leistung als Dienstleistung, die grundsätzlich im Rahmen von Art. 6 MWSTV (vgl. 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 (vgl. den nahezu identischen Art. 11 Abs. 1 MWSTG). Im Sinne einer Ausnahme sieht nun Art. 10 Abs. 4 MWSTV (vgl. Art. 11 Abs. 4 MWSTG) vor, dass für Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel ebenfalls direkte Stellvertretung ohne Nennung des Verkäufernamens angenommen wird, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
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.
Mit dieser Lösung kann die Bekanntgabe des Verkäufernamens bei Auktionen an alle Anwesenden oder im Auktionskatalog verhindert werden, was für die Abwicklung dieses Geschäftes zweckmässig und sinnvoll ist (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 98).

Nicht als Vermittler bzw. direkter Stellvertreter gilt, wer zwar für fremde Rechnung handelt, aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auftritt (Art. 10 Abs. 2 MWSTV; vgl. Art. 11 Abs. 2 MWSTG). In diesem Fall liegt eine indirekte Vertretung mit zwei steuerbaren Umsätzen vor, 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. 550 E. 3) in das Recht der Mehrwertsteuer überführt (Eidgenössisches Finanzdepartement, Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, in: BBl 1994 III 530 ff., 538; Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996 zur parlamentarischen Initiative betreffend ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, in: BBl 1996 V 737 f.).
3.3 Das Bundesgericht hat die Verfassungsmässigkeit der umschriebenen Stellvertretungsregelung von Art. 10 MWSTV ausdrücklich bestätigt und insbesondere erkannt, dass es sich bei der in Art. 10 Abs. 4 MWSTV 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 von solchen Gütern zur Anwendung kommt (Urteil 2A.323/2000 vom 6. März 2001, E. 5 und 6, in: RDAF 2001 2 362). Dies ergibt sich schon aus dem unmissverständlichen Wortlaut der Bestimmung, und auch aus den Materialien (Kommentar zur Verordnung, a.a.O.). Sie kommt namentlich für gewöhnliche Verkäufe bei Laden- und Versandgeschäften nicht zur Anwendung. Das Bundesgericht hat die Praxis bezüglich der Anforderungen an das Vorliegen einer direkten Stellvertretung kürzlich bestätigt (Urteile 2A.272/2002, 2A.273/2002 und 2A.274/2002 vom 13. Januar 2003).
3.4 Die Beschwerdeführerin bringt in diesem Zusammenhang vor, die Formulierung von Ziffer 294 der Wegleitung 1994 für Mehrwertsteuerpflichtige, wonach die Regelung für den Kunst- und Antiquitätenhandel auch für "Auktionen von Briefmarken, Münzen, Uhren, Oldtimer-Automobilen u. dgl." gelte, lasse auch Weinauktionen zu. In der Wegleitung 1997 wurde die Auslegung insofern präzisiert, als in Ziffer 294 Folgendes bestimmt wurde:
"Diese Regelung gilt ausschliesslich für Auktionen im Rahmen des Kunst- und Antiquitätenhandel. Als Anti-

quitätenhandel gilt vorwiegend der Handel mit Gegenständen des Kunsthandwerks (Möbel, Keramik aller Art, Glas, Schmuck usw.) bis zur Zeit des Jugendstils und der Art Deco.

Sie gilt nicht für Auktionen von Gegenständen wie Spielzeugen, Uhren, Waffen, Oldtimer-Automobilen, Weinen u. dgl."
Ob die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit der Wegleitung 1997 vorgenommene Praxisänderung und -ergänzung, zu Recht erfolgt ist, muss hier indessen nicht geprüft werden. Entscheidend ist, dass Weinauktionen nach dem klaren Wortlaut von Art. 10 Abs. 4 MWSTV nicht zum Kunst- und Antiquitätenhandel zählen und diese Bestimmung aufgrund ihres Ausnahmecharakters eng auszulegen ist.

Die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung sind nach dem Gesagten zu Recht davon ausgegangen, dass Weinauktionen nicht unter den Kunst- und Antiquitätenhandel fallen und demnach Art. 10 Abs. 4 MWSTV nicht auf den vorliegenden Fall angewandt werden kann. Der Nachweis für eine direkte Stellvertretung nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV wurde von der Beschwerdeführerin weder im vorinstanzlichen Verfahren noch vor Bundesgericht erbracht.
4.
Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 153 und 153 a 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. 8'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 29. Juli 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: