Urteilskopf

145 II 270

26. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) gegen A. AG (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_943/2017 vom 17. Juli 2019

Regeste (de):

Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a-e MWSTG; Steuerausnahme für die "Vermittlung" im Finanzbereich; Bestätigung der Praxisänderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

Die Praxis zum Begriff der "Vermittlung" in Art. 18 Ziff. 19 MWSTG 1999 bzw. Art. 14 Ziff. 15 MWSTV 1994 verlangte abweichend vom alltäglichen Sprachgebrauch und der zivilrechtlichen Betrachtungsweise ein Handeln in direkter Stellvertretung (E. 4.2 und 4.3). Auslegung des Begriffs der "Vermittlung" im neuen Recht (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG).

Nach gesetzessystematischer und historischer Auslegung ist die steuerausgenommene "Vermittlung" im Finanzbereich nicht vom Vorliegen einer mehrwertsteuerlichen direkten Stellvertretung abhängig; "Vermittlung" im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a-e MWSTG liegt vielmehr schon dann vor, wenn eine Person kausal auf den Abschluss eines Vertrages im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs zwischen zwei Parteien hinwirkt, ohne selber Partei des vermittelten Vertrages zu sein und ohne ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages zu haben. Abgrenzung der so verstandenen "Vermittlung" vom blossen Zuführen von Kunden (E. 4.5.2-4.5.4). Zulässigkeit der Praxisänderung (E. 4.5.5).

Regeste (fr):

Art. 21 al. 2 ch. 19 let. a-e LTVA; exclusion du champ de l'impôt pour le "courtage" dans le domaine de la finance; confirmation du changement de pratique de l'Administration fédérale des contributions.

S'écartant du sens courant et de celui du code civil, la pratique prévalant sous l'empire des art. 18 ch. 19 LTVA 1999 et 14 ch. 15 OTVA 1994 entendait la notion de "courtage" comme une action en représentation directe (consid. 4.2 et 4.3). Interprétation de la notion de "courtage" dans le nouveau droit (art. 21 al. 2 ch. 19 LTVA).

Il résulte de l'interprétation systématique et historique que la notion, exclue du champ de l'impôt, de "courtage" dans le domaine de la finance ne dépend pas d'une représentation directe au sens de la TVA; un "courtage" au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 19 let. a-e LTVA a déjà lieu lorsqu'une personne influe de manière causale sur la conclusion d'un contrat entre deux parties dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux, sans être elle-même partie au contrat et sans avoir d'intérêt personnel au contenu de ce dernier. Délimitation entre la notion de "courtage" ainsi définie et le simple fait d'amener des clients (consid. 4.5.2-4.5.4). Admissibilité du changement de pratique (consid. 4.5.5).

Regesto (it):

Art. 21 cpv. 2 cifra 19 lett. a-e LIVA; esclusione dall'imposta dell'attività di "mediazione" in ambito finanziario; conferma del cambiamento di prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni.

Distanziandosi dal significato corrente e dall'ottica civilistica, la prassi vigente sotto l'egida degli art. 18 cifra 19 LIVA 1999 rispettivamente 14 cifra 15 OIVA 1994 intendeva la nozione di "mediazione" come un'azione in rappresentanza diretta (consid. 4.2 e 4.3). Interpretazione della nozione di "mediazione" in base al nuovo diritto (art. 21 cpv. 2 cifra 19 LIVA).

Da un'interpretazione sistematica e storica risulta che la nozione di "mediazione" in ambito finanziario, esclusa dall'imposta, non dipende dall'esistenza di una rappresentanza diretta ai

sensi dell'imposta sul valore aggiunto; una "mediazione" a norma dell'art. 21 cpv. 2 cifra 19 lett. a-e LIVA è già ravvisabile quando una persona influisce in modo causale sulla conclusione di un contratto tra due parti nel settore del mercato monetario e dei capitali, senza essere lei stessa parte del contratto e senza avere interessi propri al suo contenuto. Distinzione tra la nozione di "mediazione" così definita e il semplice fatto di portare dei clienti a qualcuno (consid. 4.5.2-4.5.4). Ammissibilità del cambiamento di prassi (consid. 4.5.5).

Erwägungen ab Seite 271

BGE 145 II 270 S. 271

Aus den Erwägungen:

4. Im Zentrum des vorliegenden Streits steht die Rechtsfrage, wie der Begriff "Vermittlung" gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a-e MWSTG (SR 621.20) zu verstehen ist bzw. ob der Schluss der Vorinstanz, eine Vermittlung im Sinn dieser Bestimmung(en) liege nur vor, wenn der Vermittler als direkter Stellvertreter des Leistungserbringers im Sinn von Art. 20 Abs. 2 MWSTG handle, bundesrechtskonform ist.

4.1 Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, wobei alle Auslegungselemente zu berücksichtigen sind (Methodenpluralismus). Dabei kommt es namentlich auf den Zweck der Regelung, die dem Text zugrunde liegenden Wertungen sowie auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Die Entstehungsgeschichte ist zwar nicht unmittelbar entscheidend, dient aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Namentlich zur Auslegung neuerer Texte, die noch auf wenig veränderte Umstände und ein kaum gewandeltes

BGE 145 II 270 S. 272

Rechtsverständnis treffen, kommt den Materialien eine besondere Bedeutung zu. Vom Wortlaut darf abgewichen werden, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Regelung wiedergibt. Sind mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht. Allerdings findet auch eine verfassungskonforme Auslegung ihre Grenzen im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung (BGE 144 V 333 E. 10.1 S. 344; BGE 143 II 685 E. 4 S. 689 f.; BGE 142 V 442 E. 5.1 S. 445).

4.2 "Vermitteln" bedeutet laut Duden etwas "zustande bringen" bzw. "herbeiführen". Der Vermittler soll dafür sorgen, "dass jemand, der eine Stelle o.Ä. sucht, mit jemandem in Verbindung gebracht wird, der eine solche zu vergeben hat" (vgl. Duden Online, "vermitteln", abrufbar unter www.duden.de/rechtschreibung/vermitteln [besucht am 1. April 2019]). Der Vermittler führt also - beispielsweise mit Blick auf den Abschluss eines Vertrages - verschiedene Personen zueinander, handelt jedoch nicht stellvertretend für diese Personen; in diesem Sinne zu verstehen sind beispielsweise die Funktionen des "Spielervermittlers", des "Friedensvermittlers" oder des "Stellenvermittlers". Insofern lässt sich der Begriff des "Vermittlers" abgrenzen vom Begriff des "Bevollmächtigten", welcher in direkter oder indirekter Stellvertretung seines Auftraggebers Verträge abschliesst (beispielsweise der "Alleinvertreter", der "Kommissionär" u.Ä.). Gleich wie im alltäglichen Sprachgebrauch kommt der Vermittlungsbegriff auch im Obligationenrecht zur Anwendung, namentlich im Mäklervertragsrecht (Art. 412 ff. OR) sowie im Agenturvertragsrecht (Art. 418a ff. OR). Der Vermittlungsmäkler kennzeichnet sich dadurch, dass er "den Abschluss eines Vertrags vermittelt" (Art. 412 Abs. 1 OR). Vermittlungsagent ist, "wer die Verpflichtung übernimmt, dauernd für einen oder mehrere Auftraggeber Geschäfte zu vermitteln" (Art. 418a Abs. 1 OR). Beider Tätigkeit ist auf eine "blosse [...] Tathandlung" gerichtet, nicht aber zusätzlich auf die Rechtshandlung des Vertragsabschlusses (vgl. für den Maklervertrag im Allgemeinen BGE 83 II 151 E. 4b S. 153 sowie CATERINA AMMANN, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht, Bd. I [nachfolgend: BSK OR], 6. Aufl. 2015, N. 1 zu Art. 412 OR; in Bezug auf den Vermittlungsagenten vgl. GUHL/SCHNYDER, Das schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl. 2000, S. 576 Rz. 43). Die Beschränkung des "Vermittlers" auf blosses Tathandeln lässt sich anhand der Abgrenzung des "Vermittlungsagenten" (frz. "agent négociateur") vom "Abschlussagenten" (frz. "agent stipulateur") veranschaulichen: Während der Abschlussagent in direkter Stellvertretung Verträge für seinen

BGE 145 II 270 S. 273

Auftraggeber abschliessen darf, ist dies für den Vermittlungsagenten ausgeschlossen

(TERCIER/BIERI/CARRON, *Les contrats spéciaux*, 5. Aufl. 2016, S. 739 N. 5050 f.). Der "Vermittlungsagent" ist also definitionsgemäss gerade nicht direkter Stellvertreter (SUZANNE WETTENSCHWILER, in: BSK OR, N. 6 zu Art. 418a OR). Gleiches gilt für den Vermittlungsmäkler (GUHL/SCHNYDER, a.a.O., S. 567 Rz. 11).

4.3 Die vormalige Praxis zu Art. 14 Ziff. 15 lit. e der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV [nachfolgend: MWSTV 1994]; AS 1994 1464) und Art. 18 Ziff. 19 lit. e des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG [nachfolgend: MWSTG 1999]; AS 2000 1300) divergierte von diesem eben dargelegten Vermittlungsbegriff und verlangte ein Handeln in direkter Stellvertretung, also im Namen und für Rechnung des jeweiligen Auftraggebers. Zurückzuführen ist diese Differenz auf die Bestimmungen des MWSTG 1999 und der MWSTV 1994 zur Behandlung von Stellvertretungsverhältnissen unter dem Gesichtspunkt des Mehrwertsteuerrechts. Die deutschsprachigen Fassungen von Art. 11 Abs. 1 MWSTG 1999 bzw. Art. 10 Abs. 1 MWSTV 1994 hatten nämlich noch auf den Begriff des "Vermittlers" Bezug genommen und so einen Anknüpfungspunkt geliefert für eine "mehrwertsteuerlich homogene" Auslegung des Vermittlungsbegriffs auch in Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG 1999 und Art. 14 Ziff. 15 lit. e MWSTV 1994. In der heute in Kraft stehenden Nachfolgebestimmung von Art. 20 MWSTG findet sich der Vermittlerbegriff nicht mehr. Dennoch postuliert die Vorinstanz eine Kontinuität des mehrwertsteuerlichen Vermittlungsbegriffs und begründet dies im Wesentlichen damit, dass Art. 20 Abs. 2 MWSTG nach dem Willen des Gesetzgebers trotz seiner Neuformulierung die Zuordnung der Leistung beim Vertretenen auch weiterhin nur bei direkter Stellvertretung zulasse. Weil sich materiell weder am Gehalt von Art. 20 Abs. 2 MWSTG noch an jenem von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG etwas geändert habe, müsse auch der Begriff der Vermittlung so ausgelegt werden wie bisher. Diese These gilt es nachfolgend zu überprüfen. Zunächst ist die Frage aufzuwerfen, ob die vorinstanzliche Annahme zutrifft, dass Art. 20 Abs. 2 MWSTG - soweit hier interessierend - inhaltlich mit dem bisherigen Recht übereinstimmt.

4.4 Art. 20 MWSTG trägt den Randtitel "Zuordnung von Leistungen" und hat in den vorliegend relevanten Passagen den folgenden Wortlaut: 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. 3 [...]

4.4.1 Art. 11 MWSTG 1999 als Vorgängerbestimmung von Art. 20 MWSTG trug den Randtitel "Lieferung und Dienstleistung bei Stellvertretung". Systematisch befindet sich Art. 20 MWSTG im Wesentlichen an gleicher Stelle wie seinerzeit Art. 11 MWSTG 1999: Beide Bestimmungen sind im Titel "Steuer auf dem Umsatz im Inland" (MWSTG 1999) bzw. "Inlandsteuer" (MWSTG) im jeweiligen Kapitel "Steuerobjekt" angesiedelt, wobei der Abschnitt "Steuerbare Umsätze" des MWSTG 1999 im MWSTG entfallen ist. Ein allfälliger Unterschied zum alten Recht ist somit nicht in der Systematik, sondern im Wortlaut bzw. im Sinn und Zweck der Norm(en) selbst zu suchen.

4.4.2 Soweit hier interessierend, hatte Art. 11 MWSTG 1999 - gleich wie vormalig Art. 10 MWSTV 1994 - den folgenden Wortlaut: 1 Wer Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und Dritten zustande kommt, gilt bloss als Vermittler. 2 Handelt bei einer Lieferung oder Dienstleistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor. 3 [...]

4 Bei Lieferungen von Gegenständen im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel gilt der Nachweis der blossen Vermittlung als erbracht, wenn der Auktionator: a. vor Beginn der Auktion einen schriftlichen Auftrag erhält, die betreffenden Gegenstände im Namen und für Rechnung eines Dritten zu veräussern; und

BGE 145 II 270 S. 275

b. gegenüber den Kaufinteressenten schriftlich bekanntgibt, dass er die betreffenden Gegenstände in fremdem Namen und für fremde Rechnung anbietet.

4.4.3 Gemäss der Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer (BBI 2008 6885) sollte im Zusammenhang mit Art. 20 MWSTG mit dem neuen Randtitel "Zuordnung von Leistungen" "klar zum Ausdruck gebracht werden, dass es hier nicht um die zivilrechtliche Frage der Stellvertretung geht, sondern um die mehrwertsteuerrelevante Frage, wem eine Leistung zuzuordnen ist. [...] Eine Vertretung im mehrwertsteuerlichen Sinn kann nur dann vorliegen, wenn die vertretende Person nach aussen nicht als Leistungserbringerin auftritt" (BBI 2008 6962). Die Regelung von Art.

20 Abs. 1 MWSTG widerspiegelt diesen - im alten Recht ausdrücklich (Art. 11 Abs. 2 MWSTG 1999 bzw. Art. 10 Abs. 2 MWSTV 1994) verankerten - Grundsatz: Wenn jemand in eigenem Namen eine Leistung erbracht hat, wird diese Leistung ihm für die Zwecke der Mehrwertsteuer selbst dann zugerechnet, wenn er auf fremde Rechnung gehandelt hat (sog. indirekte Stellvertretung; vgl. auch BBI 2008 6962).

4.4.4 Hinsichtlich Art. 20 Abs. 2 MWSTG heisst es in der Botschaft, die Neuformulierung lehne sich eng an Art. 32 OR an; die neue Regelung erlaube der vertretenden Person (direkte oder sog. transparente Stellvertreterin), dem Leistungsempfänger den Namen der vertretenen Person nicht bekannt zu geben (BBI 2008 6962; vgl. mit einem Reformvorschlag in diesem Sinne schon PETER SPORI, Bericht in Sachen Mehrwertsteuerreform vom 12. Mai 2006, abrufbar unter www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list_msg-id-5120.html [besucht am 27. März 2019], S. 32). In der Tat entspricht Art. 20 Abs. 2 lit. b MWSTG Art. 32 Abs. 2 zweitletzter Halbsatz OR ("wenn der andere aus den Umständen auf das Vertretungsverhältnis schliessen musste"). Bezogen auf das Mehrwertsteuerrecht bedeutet dies, dass die Leistung dem Leistungserbringer, der sich vertreten lässt, unter Umständen neu auch dann zugerechnet wird, wenn der Leistungsempfänger dessen Namen nicht kennt; sofern der Stellvertreter die Vertretung nachweist und (gegenüber der ESTV) die vertretene Person (d.h. den Leistungserbringer) identifizieren kann, ist es ausreichend, wenn der Leistungsempfänger das Stellvertretungsverhältnis erkennen kann (vgl. zu den Folgen der direkten Stellvertretung im Mehrwertsteuerverhältnis BAUMGARTNER/CLAVADTSCHER/KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N. 48 f.).

BGE 145 II 270 S. 276

Im alten Recht war dies - im Sinn einer Ausnahme vom Grundsatz von Art. 11 Abs. 2 MWSTG 1999 - nur im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel zugelassen (vgl. Art. 11 Abs. 4 MWSTG 1999 und vormals Art. 10 Abs. 4 MWSTV 1994). Materiell beschränkt sich die Neuerung von Art. 20 Abs. 2 MWSTG also darauf, den Nachweis des direkten Vertretungsverhältnisses - über Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel hinausgehend - generell zu erleichtern (vgl. für eine detaillierte Analyse RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, ASA 78 S. 757 ff., 773 ff.). Weitergehende materielle Neuerungen, die auf die Auslegung auch von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG durchschlagen würden, enthält Art. 20 MWSTG jedoch nicht.

4.5 Aufgrund der bisherigen Ausführungen steht fest, dass sich am Gehalt von Art. 20 Abs. 2 MWSTG - jedenfalls mit Blick auf die hier zu beantwortende Frage der Auslegung des Vermittlungsbegriffs in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG - im Vergleich zu den mehrwertsteuerlichen Stellvertretungsregeln des alten Rechts (Art. 11 Abs. 1 MWSTG 1999 bzw. Art. 10 Abs. 1 MWSTV 1994) materiell nichts Wesentliches geändert hat. Damit ist jedoch nicht beantwortet, ob trotz des Wegfalls des Vermittlungsbegriffs in Art. 20 Abs. 2 MWSTG für die Zwecke der Auslegung des Vermittlungsbegriffs in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG auch weiterhin auf Art. 20 Abs. 2 MWSTG zurückzugreifen ist, und deshalb am bisherigen - vom allgemeinen Sprachgebrauch und der zivilrechtlichen Terminologie abweichenden - Begriffsverständnis der "Vermittlung" (vgl. E. 4.2 und 4.3 hiervor) festzuhalten ist. Weil sich allein aufgrund des Wortlauts der Bestimmung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG die genaue Bedeutung des Vermittlungsbegriffs nicht klären lässt, ist für die Beantwortung dieser Frage insbesondere auf systematische und gesetzgebungshistorische Überlegungen zurückzugreifen (vgl. zu den Auslegungselementen E. 4.1 hiervor).

4.5.1 Entgegen den Darlegungen der Beschwerdeführerin ist für die Auslegung des Vermittlungsbegriffs irrelevant, dass der Gesetzgeber der hier in Frage stehenden Steuerausnahme unter anderem den Zweck zugeordnet hat, eine doppelte Steuerbelastung zu vermeiden, nachdem die Umsätze aus Finanztransaktionen - wie auch diejenigen aus Versicherungsleistungen - teilweise bereits der Umsatzabgabe unterliegen (Art. 13 ff. des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG; SR 641.10]; vgl. Urteile 2C_833/2016 vom 20. Februar 2019 E. 3.3.1; 2C_202/2011 vom 24. Oktober 2011 E. 3.3; 2C_612/2007 vom 7. April 2008 E. 6.2; BGE 145 II 270 S. 277

Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 [nachfolgend: Parlamentarische Initiative], BBI 1996 V 750). Gegenstand der Abgabe ist die Übertragung von Gesellschaftsanteilen und weiteren Wertpapieren (Art. 13 Abs. 1 und 2 StG); die Leistung des Vermittlers, der den Vertragsparteien beispielsweise Gelegenheit zum Geschäftsabschluss nachgewiesen hat (Art. 17 Abs. 3 lit. b StG), wird stempelabgaberechtlich nicht besteuert. Inwiefern der Zweckgedanke des Gesetzgebers, eine doppelte Steuerbelastung zu vermeiden, auch für die Vermittlungsleistung zum

Tragen kommen soll, ist nicht ersichtlich.

4.5.2 Systematische Überlegungen sprechen jedoch für die Auffassung der ESTV, den Vermittlungsbegriff auszuweiten. Art. 11 MWSTG 1999 betraf gleich wie Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG die Frage, wem die Leistung im Dreiparteienverhältnis zuzuordnen ist. Die Wendung "gilt bloss als Vermittler" in Art. 11 Abs. 1 MWSTG 1999 war als Rechtsfolge bei direkter Stellvertretung ausgestaltet und besagte, dass der Vertreter in diesem Fall nicht als Leistungserbringer behandelt wurde (keine Zuordnung der Leistung beim direkten Stellvertreter). Bei indirekter Stellvertretung trat diese Rechtsfolge nicht ein (vgl. Art. 11 Abs. 2 MWSTG 1999), sondern die Leistung wurde dem Vertreter zugeordnet (vgl. E. 4.4.3 hiervor). Der Begriff "Vermittler" bedeutete im Kontext von Art. 11 MWSTG 1999 somit "direkter Stellvertreter", jedoch nicht im Sinn einer Legaldefinition, sondern im Sinn, dass bei direkter Stellvertretung die Leistung nicht dem Beauftragten zugeordnet werden sollte; diese Rechtsfolge wurde mit der Wendung "gilt bloss als Vermittler" umschrieben.

Weil der Vermittlerbegriff in Art. 11 Abs. 1 MWSTG 1999 nicht als Legaldefinition angesehen werden kann, war schon unter altem Recht nicht zwingend, dass sich die Auslegung des Begriffs "Vermittlung" gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a-e MWSTG nach den Regeln über die Zuordnung der Leistung richten sollte (anders noch Urteil 2C_686/2007 vom 19. Mai 2008 E. 2.3.4). In der französischen Fassung des MWSTG 1999 fehlte es denn auch an der Parallelität von Art. 11 Abs. 1 MWSTG 1999 und Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG 1999, indem einerseits vom "intermédiaire" die Rede war (Art. 11 Abs. 1 MWSTG 1999), andererseits aber von "négociation" (Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG 1999). Hinzu kommt, dass die Frage, BGE 145 II 270 S. 278

welche Leistungen von der Steuer ausgenommen sind, einen anderen Hintergrund hat als die Frage, wem die Leistung im Dreiparteienverhältnis zuzuordnen ist. Dies kommt auch in Art. 21 Abs. 3 MWSTG zum Ausdruck, wonach sich das Vorliegen einer Steuerausnahme im Sinne von Art. 21 Abs. 2 MWSTG nach dem Gehalt der in Frage stehenden Leistung bestimmt, hingegen im Grundsatz unerheblich ist, wer die Leistung erbringt oder empfängt. Auch Art. 21 Abs. 3 MWSTG spricht also dafür, den Begriff der "Vermittlung" gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a-e MWSTG losgelöst von Art. 20 MWSTG auszulegen. Dies rechtfertigt sich umso mehr, als der Vermittlungsbegriff im heutigen Art. 20 Abs. 2 MWSTG nicht mehr aufscheint (in diesem Sinne auch CAN/PATT/NIETLISPACH, in: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel und andere [Hrsg.], 2015, N. 221 zu Art. 21 MWSTG, FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, 2012, N. 24 zu Art. 20 MWSTG sowie SCHLUCKEBIER/CLAVADETSCHER, ebenda, N. 114 zu Art. 21 MWSTG).

Entgegen den Darlegungen der Beschwerdegegnerin steht Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG einer solchen Auffassung nicht entgegen. Die Bestimmung weist keinen hinreichenden Zusammenhang zu Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a-e MWSTG auf. Unter Bezugnahme auf die Steuerausnahmen von Art. 23 Abs. 2 MWSTG hält die Bestimmung fest, dass derjenige, der eine nach diesem Artikel steuerbefreite Leistung in direkter Stellvertretung für einen anderen erbringt, für diese Leistung ebenfalls nicht steuerpflichtig ist. Dies ergibt sich aber schon aus Art. 20 Abs. 2 MWSTG, der nach den obigen Ausführungen aber für die hier in Frage stehende Frage gerade nicht massgeblich ist. Hinzu kommt, dass man den Wortlaut der Bestimmung von Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG entgegen der Auffassung der Beschwerdegegnerin derart auslegen könnte, dass es neben den ausdrücklich in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelnden Vermittlern noch andere Vermittler geben muss (in diese Richtung auch REGINE SCHLUCKEBIER, in: MWSTG Kommentar, 2012, N. 125 zu Art. 23 MWSTG).

4.5.3 Auch das historische Auslegungselement spricht für eine Ausweitung des Vermittlungsbegriffs.

4.5.3.1 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG wurde - wie bereits dargelegt (vgl. nicht publ. E. 3.3) - unverändert aus dem MWSTG 1999 (dort Art. 18 Ziff. 19 lit. e) übernommen. Deshalb ist zu berücksichtigen, dass der historische Gesetzgeber sich bei der Formulierung der Steuerausnahme für Umsätze im Bereich des Geld- und BGE 145 II 270 S. 279

Kapitalverkehrs ausdrücklich an die Regelungen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) angelehnt hat (vgl. Parlamentarische Initiative, a.a.O., BBl 1996 V 750).

4.5.3.2 Massgebend für das Umsatzsteuerrecht der EU-Mitgliedstaaten war zum Zeitpunkt der Gesetzgebungsarbeiten am MWSTG 1999 namentlich die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (ABl. L 145 vom 13.6.1977, S. 1-40 [nachfolgend: Sechste Richtlinie]), welche in Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 5 die folgende Steuerausnahme vorsah: Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten [...] von der Steuer: die Umsätze - einschliesslich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung - die sich

auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von Rechten oder Wertpapieren im Sinne von Art. 5 Abs. 3.

4.5.3.3 Die Parallelen der Strukturierung und Formulierung von Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG 1999 sind offenkundig und widerspiegeln sich auch in den französischen Sprachfassungen von Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 5 der Sechsten Richtlinie bzw. Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG 1999. Vor diesem Hintergrund bildet die Auslegung von Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 5 der Sechsten Richtlinie (bzw. heute von Art. 135 Abs. 1 lit. f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1-118]) durch den EuGH für die Auslegung von Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle (BGE 124 II 193 E. 6a S. 203).

4.5.3.4 Das Unionsrecht kennt keine Art. 20 MWSTG entsprechende Norm zur Zuordnung von Leistungen (vgl. IMSTEPF, a.a.O., S. 778, m.w.H.). Entsprechend besteht keine Handhabe für eine Auslegung des Vermittlungsbegriffs nach Art. 13 Teil B lit. d Ziff. 5 der Sechsten Richtlinie anknüpfend an irgendwelche Regeln zur Leistungszuordnung. Der EuGH folgt denn auch einem anderen Begriffsverständnis, als es der früheren schweizerischen Praxis eigen war. Der Begriff der Vermittlung bezieht sich nach der Auffassung des EuGH "auf eine Tätigkeit [...], die von einer Mittelsperson ausgeübt wird, die nicht die Stellung einer Partei eines Vertrags über ein Finanzprodukt hat und deren Tätigkeit sich von den typischen vertraglichen Leistungen unterscheidet, die von den Parteien solcher Verträge erbracht

BGE 145 II 270 S. 280

werden. Die Vermittlungstätigkeit ist nämlich eine Dienstleistung, die einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet wird. Sie kann u.a. darin bestehen, der Vertragspartei die Gelegenheit zum Abschluss eines solchen Vertrags aufzuzeigen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln. Zweck dieser Tätigkeit ist es also, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schliessen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrags hat" (vgl. Urteile des EuGH vom 13. Dezember 2001 C-235/00 CSC Financial Services, Slg. 2001 J-10237 Randnr. 39 bzw. vom 5. Juli 2012 C-259/11 DTZ Zadelhoff vof, Slg. 2012 I-00000 Randnr. 27; vgl. für eine engere Auslegung OSKAR HENKOW, Financial Activities in European VAT, 2008, S. 130 f.).

4.5.3.5 Nach der Rechtsprechung des EuGH erfasst der Vermittlungsbegriff also Tätigkeiten einer Mittelsperson, die nicht Partei des der Finanzdienstleistung zugrunde liegenden Vertrages ist, und deren Tätigkeit sich von den durch die Vertragsparteien zu erbringenden Leistungen unterscheidet. Die Vermittlungstätigkeit wird einer Vertragspartei erbracht und von dieser als eigenständige Mittlertätigkeit vergütet. In der Regel handelt es sich bei der Tätigkeit des Vermittlers um Tathandeln (vgl. die oben [E. 4.5.3.4] dargelegte Aufzählung des EuGH: Nachweis von Gelegenheiten zum Vertragsabschluss, Kontaktaufnahme mit einer anderen potenziellen Vertragspartei, Verhandlung über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen der Vertragsparteien). Eine Vollmacht ist für solches Tathandeln entbehrlich und kann für die Qualifikation einer Leistung als Vermittlung insofern auch nicht von Belang sein. Das deutsche Umsatzsteuerrecht folgt diesem Vermittlungsbegriff des EuGH (FERDINAND HUSCHENS, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz [UStG], Pflückebaum/Malitzky [Hrsg.], 2008, N. 154 zu § 4 UStG [mit Verweis auf N. 42 zu § 4 UStG]; HANS-HERMANN HEIDNER, in: Kommentar zum UStG, Bunjes/Geist [Hrsg.], 17. Aufl. 2018, N. 38 zu § 4 Nr. 8 UStG). Das Vereinigte Königreich (vgl. VAT Notice 701/49 [Finance], Ziff. 9.1, abrufbar unter www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70149-finance/vat-notice-70149-finance#section-9 [besucht am 28. März 2019]) und Frankreich (vgl. Arrêt du Conseil d'Etat No. 307508 vom 27. September 2010, erster Absatz der Begründung, abrufbar unter www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?idTexte=CETATEXT000022825769Y [besucht am 28. März 2019]) verfolgen eine vergleichbare Praxis.

BGE 145 II 270 S. 281

4.5.3.6 Die neue Praxis der ESTV lehnt sich eng an die Auslegung des Vermittlungsbegriffs durch den EuGH an (vgl. HONAUER/PATT, Vermittlungsleistungen im Finanzbereich, Änderungen im zweiten Entwurf der MWST-Branchen-Info 14 Finanzbereich, Der Schweizer Treuhänder 3/2012 S. 180 ff., 180), welche aufgrund der obigen Darlegungen von verschiedenen europäischen Ländern übernommen worden ist. Nicht nur aufgrund des historischen Willens des Gesetzgebers (vgl. E. 4.5.3.1 hiavor), sondern auch aus Gründen der Wettbewerbsneutralität erscheint das Vorgehen der ESTV, die Steuerausnahme der Vermittlung im Finanzbereich weiter auszulegen, als bisher, deshalb als sachlich gerechtfertigt (CAN/PATT/NIETLISPACH, a.a.O., N. 222 zu Art. 21 MWSTG).

4.5.4 Vor dem dargelegten Hintergrund kann zwar allein aus dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG noch nicht auf den Gehalt des Vermittlungsbegriffs geschlossen werden.

Systematische und historische Überlegungen stützen jedoch die Ansicht der ESTV, dass das Vorliegen einer steuerausgenommenen Vermittlung - über die bisherige Praxis hinausgehend - nicht vom Vorliegen einer mehrwertsteuerlichen direkten Stellvertretung abhängig gemacht werden kann. Soweit die Vorinstanz solches annimmt, verletzt sie Bundesrecht.

Vermittlung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. a-e MWSTG liegt demnach entgegen dem angefochtenen Urteil vor, wenn eine Person kausal auf den Abschluss eines Vertrages im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs zwischen zwei Parteien hinwirkt, ohne selber Partei des vermittelten Vertrages zu sein und ohne ein Eigeninteresse am Inhalt des Vertrages zu haben. Zu unterscheiden ist die Vermittlungsleistung vom blossen Zuführen von Kunden, das sich nicht auf einen konkreten Vertrag richtet, sondern eine Vielzahl noch nicht konkretisierter potenzieller zukünftiger Verträge im Auge hat. Das Zuführen von Kunden stellt eine Dienstleistung im Bereich der Werbung oder der Informationsbeschaffung dar. Das Entgelt für diese Tätigkeit wird als "finder's fee" bezeichnet; es ist - unabhängig von der Ausgestaltung durch die Parteien - nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Urteile 2C_979/2011 vom 12. Juni 2012 E. 4, in: RDAF 2012 II S. 472; 2C_612/2007 vom 7. April 2008 E. 6.3).

4.5.5 Aufgrund des im Vergleich zum alten Recht unveränderten Wortlauts von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 lit. e MWSTG (vgl. nicht publ. BGE 145 II 270 S. 282

E. 3.3) stellt die eben dargelegte Auslegung des Vermittlungsbegriffs eine Praxisänderung dar. Eine solche Praxisänderung lässt sich unter anderem damit begründen, dass die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis entspricht (BGE 135 I 79 E. 3 S. 82; BGE 132 III 770 E. 4 S. 777). Dies ist - wie eben aufgezeigt (E. 4.5.4) - vorliegend der Fall. Nachdem die Praxisänderung der ESTV in enger Absprache mit den betroffenen Kreisen erfolgt ist (vgl. Tätigkeitsbericht der Schweizerischen Bankiervereinigung 2011/2012, abrufbar unter www.swissbanking.org/de/services/bibliothek/studien-reports [besucht am 28. März 2019], S. 31), dort eine belebte Debatte ausgelöst hat (vgl. HONAUER/PATT, a.a.O., S. 180) und überdies (schon vorab) öffentlich zugänglich publiziert worden ist, steht der Gedanke der Rechtssicherheit (BGE 144 I 181 E. 5.3.1 S. 190; BGE 140 V 538 E. 4.5 S. 541) der Änderung der Praxis im dargelegten Sinne nicht entgegen.