

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 11. Juli 2001 in Sachen X AG [SRK 2000-151]).

Mehrwertsteuer. Vermittler. Stellvertretung (Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV).

- Ob ein Unternehmer als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat, ist danach zu beurteilen, ob er in eigenem Namen auftritt oder nicht (E. 3b).

- Tritt ein Stellvertreter in eigenem Namen auf (indirekte Stellvertretung), dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt (E. 3a und b).

- Wer Geschäfte Dritter bloss vermittelt, das heisst als direkter Stellvertreter in fremdem Namen und für fremde Rechnung tätig wird, der bewirkt keinen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (E. 3b).

- Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Bestimmungen über die direkte Stellvertretung nicht erfüllt (E. 4).

Taxe sur la valeur ajoutée. Intermédiaire. Représentation (art. 10 al. 1 et 2 OTVA).

- Pour déterminer si un entrepreneur doit être considéré comme un prestataire de services ou un destinataire de la prestation, il s'agit d'apprécier, s'il agit en son propre nom ou pas (consid. 3b).

- Lorsque le représentant agit en son propre nom (représentation indirecte), ce n'est pas le représenté, mais le représentant qui est lui-même prestataire de services ou destinataire de la prestation par rapport au tiers. Ce n'est que lorsque le représentant agit expressément au nom du représenté (représentation directe) que le représenté intervient comme prestataire de services ou destinataire de la prestation (consid. 3a et b).

- Celui qui ne fait que négocier des affaires au nom et pour le compte d'un tiers, c'est-à-dire qui intervient comme représentant direct, ne produit pas un chiffre d'affaires imposable (consid. 3b).

- En l'espèce les conditions pour l'application des dispositions sur la représentation directe ne sont pas remplies (consid. 4).

Imposta sul valore aggiunto. Intermediario. Rappresentanza (art. 10 cpv. 1 e 2 OIVA).

- Per determinare se un imprenditore è un fornitore o un destinatario di prestazioni occorre stabilire se abbia agito a proprio nome (consid. 3b).

- Se un rappresentante agisce a proprio nome (rappresentanza indiretta), non è il rappresentato, bensì il rappresentante stesso che risulta essere fornitore o destinatario di prestazioni nei confronti del terzo. Solo se il rappresentante agisce esplicitamente a nome del rappresentato (rappresentanza diretta), è il rappresentato che interviene come fornitore o destinatario di prestazioni (consid. 3a e b).

- Chi funge solo da intermediario per gli affari di terzi, cioè chi agisce quale rappresentante diretto a nome e per conto di altri, non realizza una cifra d'affari imponibile (consid. 3b).

- Nella fattispecie non sono realizzate le condizioni per l'applicazione delle disposizioni sulla rappresentanza diretta (consid. 4).

A. Die X AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Erarbeitung von wirtschaftlichen, rationellen und optimalen Logistik-Systemen, insbesondere auf den Gebieten der Warenbeschaffung, -verarbeitung und -verteilung sowie der Betreuung der Ausführung derselben in organisatorischer, bau- und betriebstechnischer Hinsicht. Sie kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen sowie Liegenschaften erwerben, verwalten und verkaufen. Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen (vgl. Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV, AS 1994 1464]). Mit Erklärung vom 24. Januar 1997 unterstellte sich die Steuerpflichtige der Saldosteuerung (Saldosteuersatz von 5,2%).

B. Bei ihren Mehrwertsteuer-Abrechnungen für das Steuerjahr 1997 brachte die X AG unter der Ziff. 4d (Rubrik: «von der Steuer ausgenommene Umsätze») total Fr. 288'190.- von ihrem Gesamtumsatz in Abzug. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 11. September 1998 an die X AG forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) für diesen Umsatzabzug die Mehrwertsteuer in Höhe von Fr. 14'985.- nach (Fr. 288'190.- zum Saldosteuersatz von 5,2%). Fakturiere die X AG Leistungen von Dritten an ihre Kunden in eigenem Namen weiter, so liege nach Ansicht der Verwaltung ein steuerbarer Umsatz vor.

Am 4. Oktober 1998 teilte die X AG der ESTV mit, sie sei mit der Steuernachforderung nicht einverstanden. Sie habe als Generalplanerin weitere Firmen beauftragt. Diese hätten ihr die Dienstleistungen mit 6,5% Mehrwertsteuer verrechnet. Die X AG habe diese Leistungen inklusive Mehrwertsteuer bezahlt und ihrem Auftraggeber schliesslich weiterverrechnet. Jene Leistungen und die darauf lastende Mehrwertsteuer seien für sie lediglich eine Durchlaufposition gewesen.

C. Im Entscheid vom 29. Oktober 1999 hielt die ESTV fest, die X AG habe aufgrund der Abrechnungsweise nach Saldosteuersätzen kein Recht, die ihr von ihren Leistungserbringern auf Materialaufwand und Dienstleistungen sowie auf Investitionen und übrigem Aufwand belastete Steuer zusätzlich als Vorsteuer in Abzug zu bringen und bestätigte die Steuernachforderung. Mit Eingabe vom 28. November 1999 erhob die X AG Einsprache gegen den Entscheid der ESTV.

D. Mit Einspracheentscheid vom 23. November 2000 wies die ESTV die Einsprache der X AG ab und bestätigte die Steuernachforderung. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, die Voraussetzungen der direkten Stellvertretung im Sinne von Art. 10 MWSTV seien nicht erfüllt. Die X AG gelte nicht als blosser Vermittlerin, weshalb sie als Leistungserbringerin in die Leistungskette interveniere. Sie habe deshalb die von ihr als «ausgenommene Umsätze» deklarierten Beträge zu versteuern.

E. Mit Eingabe vom 29. Dezember 2000 erhebt die X AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 23. November 2000 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Sie stellt sinngemäss den Antrag, den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben. Mit Vernehmlassung vom 26. März 2001 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Anwendbarkeit der MWSTV, vgl. VPB 65.84 E. 1b)

b. Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021, in Verbindung mit Art. 53 MWSTV). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 23. November 2000 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Die Beschwerdeführerin hat den gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschuss fristgerecht bezahlt. Das Verfahren der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

2.a.-d. (Verfassungsmässigkeit der MWSTV, Überprüfungsbefugnis der SRK, vgl. u.a. VPB 64.110 E. 2a-d)

3.a. Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler. Handelt bei einer Leistung 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 Leistung vor (Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV). Das Erfordernis, dass als blosser Vermittler nur gilt, wer ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, wurde durch die Rechtsprechung als verfassungsmässig erklärt (Entscheid des Bundesgerichtes vom 6. März 2001 [2A.323/2000] E. 6; Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000 [SRK 1999-147], veröffentlicht in VPB 64.110 S. 1124; Entscheid der SRK vom 9. April 1998 [SRK 1996-052], veröffentlicht in VPB 63.24 S. 213 ff.).

b. Ob ein Unternehmer als Mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat, ist also massgeblich danach zu beurteilen, ob er in eigenem Namen auftritt oder nicht (vgl. Entscheid der SRK vom 21. Januar 1997 [SRK 1996-070], E. 3a und b, veröffentlicht in VPB 64.46 S. 570 ff.). Tritt ein Stellvertreter in eigenem Namen auf (indirekte Stellvertretung), dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt. Wer Geschäfte Dritter bloss vermittelt, das heisst als direkter Stellvertreter in fremdem Namen und für fremde Rechnung tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTV; Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000 [SRK 1999-147], veröffentlicht in VPB 64.110 S. 1124).

4.a. Im vorliegenden Fall führt die Beschwerdeführerin aus, sie habe «als Generalplaner andere Planungsfirmen als Unterbeauftragte» beauftragt. Diese hätten ihr deren Leistungen inklusive Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt. Die Beschwerdeführerin habe die Rechnungen bezahlt und sodann die Leistungen ihrem Auftraggeber weiterverrechnet. Jene Leistungen und die darauf lastende Mehrwertsteuer sei für sie lediglich eine Durchlaufposition gewesen.

Sie macht damit sinngemäss geltend, sie sei blosser Vermittlerin des Leistungsaustausches zwischen dem Vertretenen (hier nach der Bezeichnung der Beschwerdeführerin: der «Unterbeauftragte») und dem Dritten (hier ihr Auftraggeber) als Leistungsempfänger.

b. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, sie sei für die fraglichen Leistungen gegenüber ihrem Auftraggeber ausdrücklich im Namen der «Unterbeauftragten» aufgetreten. Hiefür gibt es auch keinerlei Hinweise in den Akten. Die Umsätze wären unter den hier gegebenen Umständen mehrwertsteuerlich nur dann nicht ihr, sondern dem jeweiligen «Unterbeauftragten» zuzurechnen, wenn sie ausdrücklich im Namen und für Rechnung des entsprechenden «Unterbeauftragten» gehandelt hätte (E. 2 hievior). Die Beschwerdeführerin ist nicht blosser Vermittlerin der Leistungen der «Unterbeauftragten». Entgegen ihrer Auffassung handelt es sich deshalb bei den fraglichen Beträgen auch nicht um durchlaufende Posten (zum Begriff: Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 218 Rz. 790 ff.). Folglich liegen Leistungen einerseits zwischen den «Unterbeauftragten» und der Beschwerdeführerin und andererseits zwischen der Beschwerdeführerin und deren Auftraggeber vor. Die Beschwerdeführerin bewirkt aus mehrwertsteuerlicher Sicht eigene Umsätze, die sie zu versteuern hat. Die Abzüge unter der Rubrik 4d der Abrechnungsformulare 1997 erweisen sich als ungerechtfertigt und sind daher nachzubelasten. Die Beschwerde ist abzuweisen.

Daran ändert nichts, dass die Vorinstanz den Leistungsfluss in der verkehrten Richtung definiert (richtig: «Unterbeauftragter» - Beschwerdeführerin - Auftraggeber der Beschwerdeführerin).

c. Was die Beschwerdeführerin ferner vorbringt, vermag nicht durchzudringen.

Zunächst hält sie entgegen, die «Unterbeauftragten» hätten auch direkt durch den Auftraggeber der Beschwerdeführerin entschädigt werden können. Diesfalls wären die fraglichen Vorgänge für sie von keiner steuerlichen Relevanz gewesen. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass sie sich in die mehrwertsteuerliche Leistungskette zwischen die «Unterbeauftragten» und den Auftraggeber eingliedert hat. Nur wenn sie im Namen und für Rechnung der «Unterbeauftragten» gehandelt hätte, wäre die Leistung direkt zwischen diesen und dem Auftraggeber erfolgt.

Ferner hält die Beschwerdeführerin dafür, sie habe von diesen «Unteraufträgen» in keiner Weise einen finanziellen oder wirtschaftlichen Nutzen gehabt. Sie habe dem Auftraggeber lediglich einen unentgeltlichen Dienst erwiesen. Mehrwertsteuerlich ist indes nicht entscheidend, ob der Leistungserbringer einen Vermögensvorteil erzielt bzw. in Gewinnabsicht handelt oder gar einen Gewinn erwirtschaftet (vgl. Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Es genügt, dass die Beschwerdeführerin im eigenen Namen Umsätze erzielte und dafür Gegenleistungen erhielt (E. 4a und 4b hievior). Im Übrigen kann nicht der Vorinstanz zum Vorwurf gemacht werden, dass die Beschwerdeführerin für die Weiterfakturierung im eigenen Namen an den Auftraggeber keinen Preisaufschlag (Mehrwert) einkalkuliert hat.

Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, die Nachforderung habe zur Folge, dass der Steuerbetrag von Fr. 14'985.- zweimal bezahlt werde. Dieser Einwand ist steuersystematisch unzutreffend. Die «Unterbeauftragten» haben ihr nach eigenen Angaben die Leistungen inklusive Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt. Die auf diesen Eingangsleistungen lastende Vorsteuer wird rechnerisch insofern berücksichtigt, als die Beschwerdeführerin mit dem gegenüber dem Normalsatz reduzierten Saldosteuersatz abrechnen darf. Saldosteuersätze tragen den in der entsprechenden Branche durchschnittlich anfallenden

Vorsteuern Rechnung. Die an ihren Auftraggeber weiterbelastete Mehrwertsteuer kann dieser - als Mehrwertsteuerpflichtiger - gegebenenfalls als Vorsteuer abziehen, bzw. muss er - als Endkonsument - tragen. Das Mehrwertsteuersystem ist verwirklicht.

5. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

Dokumente der SRK