(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 4. Dezember 2003 in Sachen Y AG [SRK 2003-058])

Mehrwertsteuer. Lieferung. Stellvertretung. Reihengeschäft. Provision. Entgelt. Rechnung. Einheit der Unternehmung. Wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Art. 5 Abs. 1, Art. 10 Abs. 1 und Abs. 2, Art. 26 und Art. 35 Abs. 2 MWSTV. Art. 10 Abs. 3 MWSTV in Verbindung mit Art. 425 OR.

- Beim Reihengeschäft werden durch eine einzige Warenbewegung mehrere Lieferungen von Gegenständen vollzogen. Dabei braucht der Zwischenhändler nicht im Besitz des Gegenstandes zu sein, um darüber wie ein Eigentümer verfügen zu können. Es wird vermutet, dass der Aussteller der Rechnung auch der Leistungserbringer ist (E. 2a).
- Voraussetzungen für die mehrwertsteuerliche Anerkennung der (direkten) Stellvertretung. Die Annahme einer indirekten Stellvertretung setzt voraus, dass der Vertreter dem Dritten die Leistung mindestens in Rechnung stellt (E. 2b sowie E. 3b/aa und bb).
- Bestätigung der Rechtsprechung bezüglich des Grundsatzes der Einheit der Unternehmung (E. 2c und E. 3b/cc).
- Zum Entgelt gehört alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Leistungserbringer dafür erhält (E. 2d und E. 3b/dd).
- Vorrang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gegenüber der zivilrechtlichen (E. 4a).

Taxe sur la valeur ajoutée. Livraison. Représentation. Opérations en chaîne. Provision. Contre-prestation. Facture. Unité de l'entreprise. Considérations économiques.

Art. 5 al. 1, art. 10 al. 1 et al. 2, art. 26 et art. 35 al. 2 OTVA. Art. 10 al. 3 OTVA en relation avec art. 425 CO.

- Lors d'opérations en chaîne, plusieurs livraisons d'objets sont effectuées en un seul transport de marchandises. A cet égard, l'intermédiaire n'a pas besoin d'être en possession de l'objet pour pouvoir en disposer comme un propriétaire. Il est présumé que celui qui établit la facture est également le prestataire (consid. 2a).
- Conditions pour la reconnaissance de la représentation (directe) dans le droit de la taxe sur la valeur ajoutée. L'admission d'une représentation indirecte présuppose que le représentant du tiers facture au moins la prestation (consid. 2b et aussi consid. 3b/aa et bb).
- Confirmation de la jurisprudence concernant le principe de l'unité de l'entreprise (consid. 2c et consid. 3b/cc).
- La contre-prestation comprend tout ce que le consommateur dépense pour la prestation, et non ce que le prestataire perçoit en contre-partie (consid. 2d et consid. 3b/dd).
- Primauté des considérations économiques sur celles de droit privé (consid. 4a).

Imposta sul valore aggiunto. Fornitura. Rappresentanza. Operazioni a catena. Provvigione. Contro-prestazione. Fattura. Unità dell'azienda. Considerazioni economiche.

Art. 5 cpv. 1, art. 10 cpv. 1 e cpv. 2, art. 26 e art. 35 cpv. 2 OIVA. Art. 10 cpv. 3 OIVA in relazione con l'art. 425 CO.

- Nell'operazione a catena si verificano più forniture di beni attraverso un solo spostamento di merce. L'intermediario non deve essere in possesso dell'oggetto per poterne disporre come un proprietario. Si presume che colui che emana la fattura sia anche il fornitore della prestazione (consid. 2a).
- Condizioni per il riconoscimento della rappresentanza (diretta) nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto. Per ammettere la rappresentanza indiretta è necessario che il rappresentante fatturi almeno la prestazione al terzo (consid. 2b e consid. 3b/aa e bb).
- Conferma della giurisprudenza concernente il principio dell'unità dell'azienda (consid. 2c e consid. 3b/cc).
- La contro-prestazione include tutto quello che il consumatore spende per la prestazione e non quello che il fornitore della prestazione riceve per queste spese (consid. 2d e consid. 3b/dd).
- Priorità delle considerazioni economiche rispetto a quelle di diritto civile (consid. 4a).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X AG ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV), geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gemäss Eintrag in das Handelsregister des Kantons A bezweckt die Gesellschaft den Import und Export von sowie Handel mit Waren aller Art. Die Gesellschaft kann sich auch an andern Unternehmungen der gleichen oder verwandten Branchen beteiligen sowie Grundbesitz erwerben, verwalten und veräussern. Am 17. Mai 1996 bewilligte die ESTV den Antrag der X AG auf Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten.

B. Am 12. und 13. Mai 1997 führte die ESTV im Geschäftsbetrieb der X AG gemäss Art. 50 MWSTV eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1996 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1996) durch. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die ESTV bei der Gesellschaft für die genannten Steuerperioden mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 27. Mai 1997 eine Nachbelastung von insgesamt Fr. 167'356.- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins ab 15. April 1996 (mittlerer Verfall) geltend. Dieser Mehrwertsteuerbetrag resultierte im Wesentlichen aus den Vorhalten, Verkaufsprovisionen sowie Vorauszahlungen unrichtig versteuert zu haben.

Mit Schreiben vom 23. Juni 1997 an die ESTV beantragte die X AG, die gemäss EA vom 27. Mai 1997 geschuldete Mehrwertsteuer von Fr. 167'356.- um Fr. 88'134.65 auf Fr. 79'222.- (gerundet) zu reduzieren. Sie bestritt die mehrwertsteuerliche Beurteilung der fraglichen Verkaufsprovisionen durch die ESTV.

C. Mit Entscheid vom 18. Mai 1999 hielt die ESTV fest, die X AG habe die an ihre Verkäufer («Distributors») ausgerichteten Provisionen als Teil des Entgelts für ihre Lieferungen zu versteuern. Das gelte auch in jenen Fällen, bei denen sie die Provisionen durch Dritte auszahlen lässt. Die ESTV habe von der X AG für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1996 Fr. 167'356.- nebst Verzugszins zu Recht nachgefordert. Mit Eingabe vom 18. Juni 1999 liess die X AG Einsprache erheben und beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und auf die Nachforderung sei im Umfang von Fr. 88'134.65 zuzüglich Verzugszins zu verzichten.

D. Mit Einspracheentscheid vom 31. Januar 2003 wies die ESTV die Einsprache der X AG ab und bestätigte die verbleibende Steuernachforderung im Betrag von Fr. 88'134.65 zuzüglich Verzugszins.

Mit Eingabe vom 5. März 2003 erhebt die X AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 31. Januar 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie die geforderte Mehrwertsteuer im Umfang von Fr. 88'134.65 zuzüglich Verzugszins nicht schuldet. Nach Verbesserungsaufforderung durch die SRK vom 18. März 2003 lässt die X AG am 24. März 2003 eine ergänzte Eingabe nachreichen.

In ihrer Vernehmlassung vom 30. Juni 2003 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

1.a. Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) sowie die Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde richtet sich indessen noch nach bisherigem Recht (Art. 93 und 94 MWSTG). 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 31. Januar 2003 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

b. Nicht darauf einzutreten ist jedoch, soweit die Beschwerdeführerin die Verrechnung der nachgeforderten Mehrwertsteuer mit bezahlten Mehrwertsteuerschulden aus Quartalen des Jahres 1997 geltend macht, welche nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden, das den Zeitraum 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1996 beschlägt. Streitgegenstand bildet einzig die Frage nach der mehrwertsteuerlichen Behandlung der fraglichen Verkaufsprovisionen und ob insofern die Steuernachforderung gemäss EA vom 27. Mai 1997 im Teilbetrag von Fr. 88'134.65 zu Recht erhoben worden ist.

2.a. Eine Lieferung liegt vor, wenn die Befähigung verschafft wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen, wie beispielsweise gestützt auf einen Kaufvertrag (Art. 5 Abs. 1 MWSTV). Verfügungsmacht über einen Gegenstand im Sinne des Mehrwertsteuerrechts kommt dem Abnehmer dann zu, wenn er wie ein Eigentümer über ihn verfügen kann, ihn also entweder selber verbrauchen oder gebrauchen oder aber in eigenem Namen auf eine weitere Wirtschaftsstufe übertragen, ihn in eigenem Namen veräussern kann. Auch wenn in den meisten Fällen Eigentum und Besitz im zivilrechtlichen Sinne übergehen, kommt es allein darauf nicht an, sondern auf eine wirtschaftliche Verfügungsmacht, denn das Verschaffen der Verfügungsmacht stellt einen Vorgang des wirtschaftlichen Verkehrs dar (Entscheid der SRK vom 28. September 2001 in Sachen S. AG [SRK 2001-017], E. 3a und b; BGE 118 Ib 308; vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer (MWST), Bern 1995, S. 57 Rz. 107 f.; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 40 f.).

Beim so genannten Reihengeschäft werden durch eine einzige Warenbewegung mehrere Lieferungen von Gegenständen vollzogen. Dabei braucht der Zwischenhändler nicht im Besitz des Gegenstandes zu sein, um darüber wie ein Eigentümer verfügen zu können. Auch wenn der erste Verkäufer die Ware physisch direkt dem letzten Käufer übergibt, gilt jeder Zwischenhändler, der in eigenem Namen auftritt, als Lieferer (vgl. Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, S. 25 f., ad Art. 6 Rz. 3; derselbe, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983/92, S. 128 Rz. 274; Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 101 ff. Rz. 290 ff.).

Der Rechnung des Leistungserbringers an den Leistungsempfänger wird im Mehrwertsteuerrecht eine zentrale Bedeutung beigemessen, nicht nur mit Blick auf die Vorsteuerabzugsberechtigung des Rechnungsempfängers (siehe Art. 28 f. MWSTV; BGE vom 31. Mai 2002, E. 5a, veröffentlicht in Steuer Revue [StR] 3/2003, S. 213), sondern auch auf die Frage, wer überhaupt Verfügungsmacht im Sinne von Art. 5 MWSTV über einen Gegenstand inne hat. Sie stellt ein gewichtiges Indiz, sogar eine praesumptio iuris, dafür dar, dass ihr Aussteller mehrwertsteuerlicher Lieferer des Gegenstandes ist und dass die mehrwertsteuerlich relevante Handlung überhaupt stattgefunden hat (siehe Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, E. 3d, veröffentlicht in VPB 65.59 S. 643 f.).

b. 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 (BGE vom 6. März 2001, veröffentlicht in Revue du droit administratif et du droit fiscal [RDAF] 2001 II 370 f.; Entscheide der SRK vom 11. Oktober 2000, a.a.O., S. 641; vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110 S. 1124; vom 9. April 1998, veröffentlicht in VPB 63.24 S. 213 ff.). Es genügt folglich nicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben (vgl. Entscheide der SRK vom 9. April 1998, a.a.O., S. 215 f.; vom 19. Mai 2000, a.a.O., S. 1125 f.; Pierre-Marie Glauser, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, S. 136, ad Art. 11 Rz. 14). Eine stillschweigende Willenskundgabe, in fremdem Namen und auf fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt nach der gesetzlichen Regelung ebenfalls nicht zur Annahme einer direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Namentlich reicht nicht aus, dass die Beteiligten in Kenntnis der Vertretungsverhältnisse handeln bzw. der Dritte aus den Umständen schliessen kann, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder wenn es ihm gleichgültig ist (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 96 Rz. 277; Glauser, a.a.O., S. 136 f. Rz. 15).

Ob ein Unternehmer als Mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder Leistungsempfänger 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, 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 Leistungsempfänger. 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, a.a.O. [VPB 64.110], S. 1124).

Beim Kommissionsgeschäft gemäss Art. 425 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220) liegt zwischen dem Kommittenten und dem Dritten eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt der Kommittent, bei der Einkaufskommission der Kommissionär als Lieferer (Art. 10 Abs. 3 MWSTV). Da der Kommissionär definitionsgemäss in eigenem Namen, aber für Rechnung des Kommittenten handelt, liegt hier Mehrwertsteuerlich immer eine indirekte Stellvertretung vor (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994[4] [Kommentar EFD], ad Art. 10 Abs. 3).

Die Rechtsprechung konnte bisher stets offen lassen, ob die weitergehenden Formerfordernisse der Verwaltungspraxis zu Art. 10 MWSTV (siehe Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige 1997[5], Rz. 286 ff.) rechtmässig sind.

c. Das Bundesgericht hat für das Warenumsatzsteuerrecht den fundamentalen Grundsatz der Einheit der Unternehmung entwickelt und mehrfach bestätigt. Die Steuerpflicht bezieht sich danach auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, gleichgültig, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen usw. (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 62 700, 694, 55 150, 50 664; Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, S. 91 Rz. 162, S. 107 Rz. 213, S. 298 Rz. 714). Dieser Grundsatz gilt auch im Mehrwertsteuerrecht (Entscheide der SRK vom 15. November 2002, E. 2c, veröffentlicht in VPB 67.50 S. 428, sowie vom 21. Februar 2000, E. 3c, veröffentlicht in VPB 64.113 S. 1151).

d. Nach der Mehrwertsteuerverordnung wird die Mehrwertsteuer vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 1 und 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Im Kommentar EFD wird zu dieser Bestimmung ausgeführt was folgt: «Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten und in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum gleich konzipierten Entgeltbegriff im Recht der Warenumsatzsteuer wird ausdrücklich statuiert, dass auch der dem Abnehmer überbundene Kostenersatz zum Entgelt gehört» (S. 29). Getreu dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist die Sicht des Verbrauchers vermehrt ins Zentrum zu rücken (vgl. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 96, 228). So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts ist folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 761). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 in Sachen S. [SRK 2000-067], E. 4b).

3.a. Im vorliegenden Fall gilt es die in der nachfolgend dargestellten Geschäftsabwicklung ausgerichtete Verkaufsprovision mehrwertsteuerlich zu beurteilen.

Die Y AG importierte die Gegenstände (hier: Pfannengarnituren) aus dem Ausland und verkaufte sie an die Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin brachte die ihr von der Y AG für die Lieferung der Gegenstände in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer in Abzug. In der Folge schlossen in der Regel unabhängige Privatpersonen unter Benutzung des vorgedruckten Formulars «Barkaufvertrag», namentlich als «Verkäufer» aufgeführt, Kaufgeschäfte über die Pfannengarnituren (zum Bruttopreis) mit namentlich aufgeführten Käufern ab. Das Formular trug die schrift- und grössenmässig alles überragende Überschrift «Y AG». Der Vertragstext beinhaltete folgenden Passus: «Der obengenannte Verkäufer verkauft hiermit als selbständiger Verkäufer die unten aufgeführte Kaufsache gemäss den in diesem Vertrag aufgeführten Bestimmungen». Die Vertragsparteien vereinbarten überdies was folgt: «Der Käufer erhält mit der Lieferung eine von der Y AG ausgestellte Garantieerklärung. (...) Der Verkäufer tritt seine sämtlichen Rechte aus diesem Vertrag an die Firma Y AG ab, welche alle aus diesem Vertrag entstehenden Rechte und Verpflichtungen übernimmt. Die Forderungs- und Schuldübernahmeerklärung erfolgt durch die Y AG dem Käufer zugestellte Vertragsbestätigung, mit welcher der Käufer eine von der Y AG unterzeichnete Vertragskopie erhält. Der Käufer erklärt sich mit der Forderungs- und Schuldübernahmeerklärung durch die Y AG einverstanden. (...) Nur an die Y AG geleistete Zahlungen sind rechtsgültig und haben schuldenbefreiende Wirkung für den Käufer. Der Verkäufer ist lediglich ermächtigt, eine Anzahlung vom Käufer entgegenzunehmen. (...) Der Käufer ist berechtigt, innert 5 Tagen nach Vertragsunterzeichnung (...) vom Vertrag zurückzutreten. Die Rücktrittserklärung muss mit eingeschriebenem Brief an die Y AG erfolgen».

Mit «Globalzession» vom 4. Januar 1995 trat die Y AG betreffend alle Barkaufverträge, in welche sie eintrat, 80% des vereinbarten Verkaufspreises an die Beschwerdeführerin und 20% des vereinbarten Verkaufspreises an den jeweiligen «Verkäufer» ab. Die Beschwerdeführerin erwarb alle Neben- und Vorzugsrechte, die mit der Abtretung der Barkaufverträge entstanden.

Der Lieferschein für die Pfannengarnitur wurde durch die Beschwerdeführerin ausgestellt und trug deren Briefkopf. Ebenso stellte die Beschwerdeführerin in eigenem Namen dem Käufer die gelieferte Ware inklusive Mehrwertsteuer in Rechnung und zwar zu 80% des im Barkaufvertrag eingetragenen Bruttopreises (in diversen Fällen wies sie die restlichen 20% als Rabatt aus).

In diversen Fällen beauftragte der im Barkaufvertrag aufgeführte Käufer unmittelbar bei Vertragsabschluss die Z AG, 80% des Bruttopreises an die Beschwerdeführerin und 20% (Provision) an den «Verkäufer» zu zahlen.

Die Beschwerdeführerin versteuerte die Lieferungen lediglich nach Massgabe der Nettoverkaufspreise, die Provisionen wurden teilweise von den «Verkäufern» direkt als Anzahlung entgegengenommen. In den durch die Z AG vorfinanzierten Geschäften bezahlte diese der Beschwerdeführerin den Nettopreis und den «Verkäufern» die Provision aus.

b.aa. Offensichtlich handelt es sich bei den zu beurteilenden Geschäften nicht um eine direkte Stellvertretung im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV, da die «Verkäufer» nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung der Beschwerdeführerin gehandelt haben. Solches wird denn auch von keiner Seite geltend gemacht.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist in dieser Geschäftsabwicklung auch keine indirekte Stellvertretung im Sinne von Art. 10 Abs. 2 MWSTV zu erblicken. Hiefür wäre erforderlich, dass der «Verkäufer» die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Gegenständen den Käufern übertragen hätte. Bevor jedoch nach Abschluss des Barkaufvertrages nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise überhaupt irgend etwas geschah, hat die Y AG sämtliche Rechte und Verpflichtungen aus dem Vertrag, damit auch die Lieferungspflicht des «Verkäufers», übernommen. Der «Verkäufer» hat diese Rechte und Pflichten gleich mit der Unterzeichnung des Barkaufvertrages an eine vom Käufer unterschiedliche Person abgetreten, so dass er dem Käufer die wirtschaftliche Verfügungsmacht darüber gar nicht hätte übertragen können. Entscheidend kommt hinzu, dass nachweislich nicht der «Verkäufer» dem Käufer die Lieferung des Gegenstandes in Rechnung stellte, sondern die Beschwerdeführerin. Bei der indirekten Stellvertretung des Mehrwertsteuerrechts handelt der Vertreter gegenüber dem Dritten zwar nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen, aber auf dessen Rechnung (E. 2b hievor). Die Anwendbarkeit von Art. 10 Abs. 2 MWSTV setzt folglich voraus, dass der Vertreter dem Dritten die Leistung mindestens in Rechnung zu stellen hat. Diese Voraussetzung ergibt sich bereits aus der Bedeutung der Rechnung im System der Mehrwertsteuer (siehe E. 2a hievor). Es wird vermutet, dass wer die Lieferung des Gegenstandes in Rechnung stellt, auch Leistungserbringer ist bzw. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Gegenstand inne hat, um diesen auf eine weitere Wirtschaftsstufe zu übertragen. Im vorliegenden Fall hat - wie erwähnt - die Beschwerdeführerin dem Käufer die Lieferung in Rechnung gestellt. Es ergeben sich aus den Akten keinerlei Anhaltspunkte, welche die Vermutung umzustossen vermögen, wonach die Beschwerdeführerin als Rechnungsstellerin auch als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin direkt an den Käufer als mehrwertsteuerlicher Lieferer gelten, nämlich dann, wenn die Voraussetzungen des sogenannten Reihengeschäftes erfüllt sind und der «Verkäufer» als (einer der) Zwischenhändler zu gelten hätte (siehe E. 2a hievor; liegt folgendes Reihengeschäft vor?: Beschwerdeführerin -> «Verkäufer» -> Y AG -> Beschwerdeführerin -> Käufer). Allerdings wäre diesfalls erforderlich, dass jeder Zwischenhändler nicht anders als der indirekte Stellvertreter im eigenen Namen auftritt. Infolgedessen hätte der «Verkäufer» seine Leistung an den nächsten Zwischenhändler (die Y AG) diesem mindestens in Rechnung stellen müssen, wollte man ein solches Reihengeschäft annehmen, in dem der «Verkäufer» als Lieferer gelten soll. Die Rechnungstellung als Mindestanforderung (in der Lehre werden weitergehend direkte Vertragsbeziehungen zwischen den Beteiligten gefordert; siehe Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, S. 128 Rz. 274) zur Annahme einer Lieferung durch den Zwischenhändler im Gebilde des Reihengeschäftes ist vor allem auch deshalb gerechtfertigt, weil der Gegenstand physisch direkt vom ersten zum letzten Glied der Reihe gelangt und zwischen den einzelnen Gliedern deshalb lediglich fiktive Lieferungen von Gegenständen angenommen werden. Ohne diese Mindestanforderung wäre dem Missbrauch mittels beliebiger Konstruktion von fiktiven Leistungsgebilden Tür und Tor geöffnet. Schliesslich ist es steuersystematisch unmöglich, dass die Beschwerdeführerin Ausgangspunkt des Reihengeschäftes und mit der nämlichen Handlung gleichzeitig Zwischenhändlerin sein kann, was ebenfalls nicht zulässt, dass die zu beurteilende Geschäftsabwicklung als Reihengeschäft qualifiziert wird.

Aus den gleichen Gründen kann es sich um kein Kommissionsgeschäft im Sinne von Art. 10 Abs. 3 MWSTV handeln, denn auch dort wird vorausgesetzt, dass der Kommissionär dem Dritten Rechnung stellt (siehe E. 2b hievor).

bb. Nach dem Gesagten geht die ESTV mit Recht davon aus, dass der «Verkäufer» die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Gegenstände nicht an den Käufer weiter gegeben hat, was die Annahme einer indirekten Stellvertretung ausschliesst. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz könnte jedoch der «Verkäufer» selbst im Falle der direkten physischen Ablieferung des Gegenstandes durch die Beschwerdeführerin an den Käufer als mehrwertsteuerlicher Lieferer gelten, nämlich dann, wenn die Voraussetzungen des sogenannten Reihengeschäftes erfüllt sind und der «Verkäufer» als (einer der) Zwischenhändler zu gelten hätte (siehe E. 2a hievor; liegt folgendes Reihengeschäft vor?: Beschwerdeführerin -> «Verkäufer» -> Y AG -> Beschwerdeführerin -> Käufer). Allerdings wäre diesfalls erforderlich, dass jeder Zwischenhändler nicht anders als der indirekte Stellvertreter im eigenen Namen auftritt. Infolgedessen hätte der «Verkäufer» seine Leistung an den nächsten Zwischenhändler (die Y AG) diesem mindestens in Rechnung stellen müssen, wollte man ein solches Reihengeschäft annehmen, in dem der «Verkäufer» als Lieferer gelten soll. Die Rechnungstellung als Mindestanforderung (in der Lehre werden weitergehend direkte Vertragsbeziehungen zwischen den Beteiligten gefordert; siehe Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, S. 128 Rz. 274) zur Annahme einer Lieferung durch den Zwischenhändler im Gebilde des Reihengeschäftes ist vor allem auch deshalb gerechtfertigt, weil der Gegenstand physisch direkt vom ersten zum letzten Glied der Reihe gelangt und zwischen den einzelnen Gliedern deshalb lediglich fiktive Lieferungen von Gegenständen angenommen werden. Ohne diese Mindestanforderung wäre dem Missbrauch mittels beliebiger Konstruktion von fiktiven Leistungsgebilden Tür und Tor geöffnet. Schliesslich ist es steuersystematisch unmöglich, dass die Beschwerdeführerin Ausgangspunkt des Reihengeschäftes und mit der nämlichen Handlung gleichzeitig Zwischenhändlerin sein kann, was ebenfalls nicht zulässt, dass die zu beurteilende Geschäftsabwicklung als Reihengeschäft qualifiziert wird.

Da in casu die Voraussetzungen des Reihengeschäftes nicht vorliegen, kann auch unter diesem Gesichtspunkt der «Verkäufer» nicht als mehrwertsteuerlicher Lieferer der Gegenstände gelten.

cc. Überdies erscheint die Geschäftsabwicklung als absonderlich:

Die Y AG importierte die Gegenstände, verkaufte sie an die Beschwerdeführerin, übernahm später die Rechte und Pflichten aus dem Verkaufsgeschäft von einem «selbständigen Verkäufer» (dieser mittels eines vorgedruckten Formulars der Y AG handelnd!), um die Barkaufverträge wiederum an die Beschwerdeführerin abzutreten, damit diese letztlich - was aber bereits von allem Anfang an beabsichtigt war - physisch und mehrwertsteuerlich liefern konnte; der Käufer durfte zwar seinem «Verkäufer» eine Vorauszahlung leisten, konnte gemäss Barkaufvertrag den Kaufpreis schuldbefreiend jedoch einzig an die Y AG zahlen, wies dennoch gleichzeitig die Finanzierungsgesellschaft an, einen Teil des Preises an die Beschwerdeführerin zu zahlen und einen Teil an den «Verkäufer»; der «Verkäufer» trat der Y AG sämtliche Rechte aus dem Barkaufvertrag ab, also auch seine Provision (20% des Bruttopreises), welche ihm aber aufgrund der «Globalzession» wiederum zusteht (und so weiter und so fort).

Eine solche Geschäftsabwicklung erklärt sich nur durch eine tatsächliche enge Verflechtung der Beteiligten, auch wenn sie rechtlich und formell unabhängig sein mochten. So bildeten nach unwidersprochener Feststellung der Vorinstanz die Beschwerdeführerin mit der Y AG in der Zeit der hier zu beurteilenden Steuerperioden eine Bürogemeinschaft, selbst wenn der offizielle Sitz gemäss Handelsregistereintrag ein unterschiedlicher war. Auch die Z AG war in denselben Räumlichkeiten domiziliert. Überdies zeichneten in der massgeblichen Zeit teilweise die nämlichen Personen für die Geschäftsführung der verschiedenen Firmen verantwortlich. (S. war gleichzeitig im Verwaltungsrat sowohl der Beschwerdeführerin als auch der Y AG; J. sowohl der Beschwerdeführerin als auch der Z AG; R. sowohl der Y AG als auch der Z AG). Unter den gesamten Umständen der Geschäftsabwicklung und der betrieblichen Verknüpfung der Beteiligten stellt sich die Frage, ob nicht von einer mehrwertsteuerlichen Einheit der Unternehmung (E. 2c hievor) auszugehen ist mit der Folge, dass deshalb ein Reihengeschäft oder die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte indirekte Stellvertretung nicht vorliegen kann und der «Verkäufer» nicht als Lieferer der Gegenstände zu gelten hat. Die Frage nach der Einheit der Unternehmung braucht indes nicht abschliessend beantwortet zu werden, ist doch bereits aus andern Gründen von einer indirekten Stellvertretung oder von einem Reihengeschäft abzusehen (E. aa und bb hievor).

dd. Der «Verkäufer» handelte weder als indirekter Stellvertreter der Beschwerdeführerin noch als Zwischenhändler in einem Reihengeschäft, mithin nicht als Mehrwertsteuerlicher Lieferer der Gegenstände. Die Beschwerdeführerin, welche die Gegenstände den Käufern ablieferte und in Rechnung stellte, hat infolgedessen die Lieferungen nicht an den «Verkäufer», sondern direkt an den Käufer erbracht. Nachdem feststeht, wer Leistungserbringer und wer Leistungsempfänger ist, bleibt noch die Frage nach der Bemessungsgrundlage der entsprechenden Lieferung zu beantworten. Die Mehrwertsteuer auf der Lieferung wird nach Massgabe dessen berechnet, was der Leistungsempfänger alles dafür aufwendet, und nicht etwa danach, was der Leistungserbringer erhält (E. 2d hievor). Der Käufer bezahlt jeweils den Bruttobetrag der Gegenstände gemäss Barkaufvertrag. Dieser Gesamtbetrag bildet folglich Bemessungsgrundlage unabhängig davon, ob die Beschwerdeführerin lediglich den Nettobetrag erhielt und dem «Verkäufer» die Differenz als Provision zufluss. Die Beschwerde ist abzuweisen.

4. Es bleibt auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie nicht bereits durch die vorangehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

a. Die Beschwerdeführerin wirft der Vorinstanz vor, den gegenständlichen Fall einzig danach zu beurteilen, wer letztlich die Lieferung der Ware vorgenommen habe, ohne auf die besonderen vertraglichen Rechtsbeziehungen in gebührender Masse Rücksicht zu nehmen. Es werde beispielsweise vernachlässigt, dass die Y AG der Beschwerdeführerin lediglich 80% des vereinbarten Kaufpreises abgetreten habe, diese folglich nur über diese 80% des Verkaufspreises faktisch und rechtlich habe verfügen können, die restlichen 20% des Preises ihrer Verfügungsmacht vollumfänglich entzogen geblieben seien.

Die Beschwerdeführerin verkennt, dass sich die Mehrwertsteuerliche Qualifizierung eines Vorganges nicht in erster Linie nach dessen zivil- bzw. vertragsrechtlichen Ausgestaltung richtet, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien (vgl. Entscheid der SRK vom 18. Mai 1998, E. 7, veröffentlicht in MWST-Journal 3/1998, S. 138; ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 112; siehe auch Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41). Mit Bezug auf die Frage nach dem Leistungserbringer ist massgebend, wer die wirtschaftliche Verfügungsmacht überträgt, denn das Verschaffen der Verfügungsmacht im Sinne von Art. 5 Abs. 1 MWSTV stellt einen Vorgang des wirtschaftlichen Verkehrs dar (E. 2a hievor). Wenn das Mehrwertsteuerobjekt tatbestandlich an den wirtschaftlichen Vorgang der Lieferung eines Gegenstandes knüpft, kann die Beschwerdeführerin der Verwaltung infolgedessen nicht zum Vorwurf machen, sie betrachte als entscheidend, wer «letztlich die Lieferung der Ware vorgenommen habe», anstatt die vertraglichen Verhältnisse. Schliesslich ist unmassgeblich, in welchem Umfang die Y AG der Beschwerdeführerin den vereinbarten Kaufpreis abtrat oder in welchem Umfang letztere darüber verfügen konnte. Allein entscheidend ist, wie viel der Käufer für die Lieferung der Beschwerdeführerin aufwendete (E. 2d und 3b/dd hievor).

b. Ferner hält die Beschwerdeführerin dafür, es handle sich um einen Sonderfall der indirekten Stellvertretung, der besonders beurteilt werden müsse. Denn sie habe überhaupt keinen Einfluss auf die Leistung an die «Verkäufer», da diese auf einer Vereinbarung zwischen der Y AG und den «Verkäufern» beruhe. Sie besitze auch keinerlei Einfluss auf die Höhe und die Bezahlung des Entgelts an die «Verkäufer». Sie sei daher auch gar nicht in der Lage, diese allfälligen Gegenleistungen des Käufers an den «Verkäufer» in ihre Buchhaltung und Mehrwertsteuerabrechnung miteinzubeziehen. Die gesetzliche Regelung der indirekten Stellvertretung sei lückenhaft und durch die SRK entsprechend zu füllen.

Indem die Beschwerdeführerin behauptet, es handle sich um einen Sonderfall weist sie gerade selbst auf die Besonderheit der fraglichen Geschäftsabwicklung hin (siehe E. 3b/cc hievor). Entziehen sich Leistungen oder Gegenleistungen ihrem Einflussbereich wie sie vorzugeben versucht, dann hat sie dies durch ihre Beteiligung an den Geschäften selbst zu verantworten. An der hievor dargelegten Mehrwertsteuerlichen Beurteilung ihrer Umsätze (E. 3 hievor) ändert ihr Vorbringen jedenfalls nichts. Von einer Lücke des anwendbaren Rechts kann keine Rede sein.

c. Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, es sei sehr wohl denkbar, dass die Y AG oder die Z AG in Einzelfällen die Provisionen nicht ausbezahlt oder diese gekürzt hätten. Dies sei durch die Vorinstanz nicht berücksichtigt worden. Ausserdem seien Geschäfte als Ganzes rückgängig gemacht worden, was zu Rückerstattungen der Kaufpreise geführt habe. Auch dies habe die ESTV zu berücksichtigen.

Diese Behauptungen trägt die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahrensstadium zum ersten Mal vor. Sofern sie damit Entgeltsminderungen geltend machen will (Art. 35 Abs. 2 MWSTV), die bei der Steuerbemessung entsprechend zu berücksichtigen sind, ist ihr entgegenzuhalten, dass es ihr obliegt, diese steuermindernde Tatsache zu begründen und zu belegen, letztlich zu beweisen (ausführlich: z. B. ASA 60 416, 59 634, 55 627). Dies hat die Beschwerdeführerin trotz eingeräumter Verbesserungsmöglichkeit der Beschwerde unterlassen. Sie reicht keinerlei Unterlagen ein, welche auch nur im Ansatz ihre Vermutung erhärten könnten. Auch den vorhandenen Akten sind keine Anhaltspunkte dafür zu entnehmen, in Einzelfällen sei unberücksichtigt geblieben, dass die Käufer letztlich nicht den im Barkaufvertrag vereinbarten Bruttobetrag aufgewendet haben oder dass rückgängig gemachte Geschäfte Steuerbemessungsgrundlage bilden. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin ist als ungenügend substantiiert abzuweisen.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde an die SRK in allen Punkten abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. (Kosten)

[4] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), Vertrieb Publikationen, CH-3003 Bern.

[5] Die Drucksachen zur alten MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80.

Dokumente der SRK