

BVGer A-1378/2006 vom 27. März 2008

Bundesverwaltungsgericht, 2008-03-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1378_2006

FR: TAF A-1378/2006 du 27 mars 2008

IT: TAF A-1378/2006 del 27 marzo 2008

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

98 205000 Vorauszahl. Kunden903011 Projektkonto... Übertrag Vorauszahlungen
974.254.26 31.12.98 903011 Projektkonto 212201 Y._____, Proj. ... Projektverlust 4.26
4.28 Beide Beispiele zeigen, dass die Zahlungen der Universität A._____ jeweils
Projektkonti der Beschwerdeführerin (903017 bzw. 903011) gutgeschrieben wurden. Die
Beschwerdeführerin betont, dass es sich bei diesen Konti bewusst um 900000er Konti
handle, welche für nicht erfolgswirksame Verbuchungen bestimmt seien. Im modernen
Kontenrahmen dient die Kontenklasse 9 für Abschlussbuchungen. Anders bei Käfer: Hier
ist diese Kontenklasse frei und kann beispielsweise für eine Privatbuchhaltung grösseren
Stils oder für die Verbuchung anvertrauter Vermögenswerte verwendet werden (Karl Käfer,
Kontenrahmen für Gewerbe-, Industrie- und Handelsbetriebe, 9. Aufl., Bern 1985, 20, 27,
49, 79). Die Handhabung dieser 900000er Konti im Jahresabschluss zeigt, dass die
Beschwerdeführerin die Projektkonti so verwendete, als ausserhalb ihrer eigentlichen
Buchhaltung geführte, private Konti von Y._____. Per Abschlussstichtag hat die
Beschwerdeführerin nämlich diese 900000er Konti - und die entsprechenden Kostenkonti -
saldiert durch eine Buchung auf "Vorauszahlungen Kunden" (205000) resp. "aufgelaufene
Kosten" (105000), da Bilanz und Erfolgsrechnung andernfalls falsche Zahlen gezeigt
hätten, weil die Gegenbuchungen auf den nicht im Abschluss enthaltenen Konti erfolgten.
Diese Nullstellung ergibt sich zweifelsfrei aus den Beilagen 4.7 und 4.23, jedoch auch aus
den Beilagen 4.5 und 4.6. Richtig ist auch, dass diese Beträge am 1. Januar des Folgejahres
jeweils wieder auf das ursprüngliche Konto zurückgebucht wurden, bis schliesslich am
Semesterende der jeweilige Gewinn oder Verlust dem Privatkonto von Y._____
gutgeschrieben bzw. belastet wurde. Das Gleiche ergibt sich auch aus den eingereichten
Erfolgsrechnungen, in welchen die hier zur Diskussion stehenden Projektkonti sämtliche
auf Null stehen.

E. 1.2

Streitgegenstand in der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist das Rechtsverhältnis,
das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Der
Streitgegenstand ist nicht mit der angefochtenen Verfügung identisch. Diese bildet lediglich
das Anfechtungsobjekt und damit den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des
Streitgegenstandes begrenzt. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn
die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich demgegenüber die
Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses,
gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte des verfügungsweise festgelegten

Rechtsverhältnisses zwar zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 51 E. 3c; René A. Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverwaltungsrecht des Bundes, Basel 1994, Rz. 899 ff.). Die Rechtsmittelinstanz darf im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens die Verfügung nur insoweit überprüfen, als sie angefochten ist (BGE 131 II 203 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.78 E. 2; vgl. auch Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 403 ff.; André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen).

E. 1.3

Die Beschwerdeführerin hat nur einen Teil des Einspracheentscheids der ESTV vom 20. Juli 2004 angefochten. Mit Ziff. 1 des Rechtsbegehrens verlangt sie, es sei festzustellen, dass sie für die Umsätze aus der Dozententätigkeit von Y. _____ für die Zeit vom 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 2000 nicht mehrwertsteuerpflichtig sei. Desgleichen verlangt sie mit Ziff. 3 die Feststellung des gesamthaft noch ausstehenden Mehrwertsteuerbetrags. Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin ihr Rechtsbegehren gemäss Ziff. 3 formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die fraglichen Leistungen eine Nachleistungspflicht der Beschwerdeführerin auslösen und, wenn ja, in welcher Höhe, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (siehe Urteil des Bundesgerichts 2A.90/1999 vom 26. Februar 2001, E. 1; BVGE 2007/24 E. 1.3 S. 283). Insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Die Beschwerdeführerin verlangt in Ziff. 2 ihres Rechtsbegehrens, Ziff. 2 und 3 des angefochtenen Entscheides (recte: Einspracheentscheids) sei aufzuheben. Streitgegenstand bildet demnach in jedem Fall die mehrwertsteuerliche Behandlung der in der EA ... vom 5. Februar 2002 geforderten Mehrwertsteuer von Fr. ... auf den von der Universität A. _____ bezahlten Honoraren für den Lehrauftrag von . Ebenfalls in Ziff. 2 des angefochtenen Einspracheentscheids wird die Einsprache bezüglich Fr. ... für zu Unrecht abgezogene Vorsteuer für der Einzelfirma von erbrachte Leistungen abgewiesen. Aufgrund des Rechtsbegehrens müsste man davon ausgehen, dass auch dieser Betrag Streitgegenstand ist. Aus der Begründung der Beschwerde, insbesondere aus der Aufstellung in Ziff. 6.1 der Beschwerdeschrift, ergibt sich jedoch, dass dieser Betrag nicht angefochten ist, denn er wird dort als geschuldeter Bestandteil des insgesamt geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages aufgeführt. Weiter verlangt die Beschwerdeführerin die Aufhebung von Ziff. 3 des Einspracheentscheids vom 20. Juli 2004. Dieser Antrag kann jedoch aufgrund der vorstehenden Erläuterungen nur dahin gehend verstanden werden, dass - mit Ausnahme der Position von Fr. ... - nur die zinsmässige Behandlung der Posten aufgehoben werden soll und dies auch nur, was die Verzugszinsen anbelangt. Die Beschwerdeführerin führt nämlich in Ziff. 2.1 der

Beschwerdeschrift aus, dass die zinsmässige Behandlung gewisser Steuerrückvergütungen durch die ESTV zwar (immer noch) grosses Erstaunen auszulösen vermöge, aber nicht mehr Gegenstand der vorliegenden Eingabe sei. Demnach gehört zum Streitgegenstand bezüglich Ziff. 3 des Einspracheentscheids nur die Frage, ab wann Verzugszinsen auf den Mehrwertsteuernachforderungen zu bezahlen sind.

E. 1.4

Die Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, welche am 1. Januar 1995 in Kraft getreten ist, wurde ersetzt durch das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer, das am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist. Nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG bleiben die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften, unter Vorbehalt von Art. 94 - der vorliegend nicht interessiert - weiterhin anwendbar auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse. Die Mehrwertsteuerverordnung ist also auf das vorliegende Verfahren anwendbar, welches sich auf die Steuerperioden vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2000 bezieht. Für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2001 gelangt das Mehrwertsteuergesetz zur Anwendung. Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung zu Recht festhält, dienen diese Übergangsbestimmungen der Rechtssicherheit und der Rechtsgleichheit.

E. 1.5

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen sowie im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV).

E. 2.1.1

Damit eine steuerbare Leistung überhaupt vorliegt, muss sie im Austausch mit einer Gegenleistung (Entgelt) erfolgen. Die Entgeltlichkeit stellt ein unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer mehrwertsteuerlichen Leistung dar (Ausnahme: Eigenverbrauch [Art. 4 Bst. c MWSTV]). Besteht kein Austauschverhältnis in diesem Sinn zwischen Leistungserbringer und -empfänger, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 2a/cc).

E. 2.1.2

Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben ist (BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; Ivo P. Baumgartner, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8). Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für

die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 252 f. E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, das heisst dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1431/2006 vom 25. Mai 2007 E. 2.2).

E. 2.1.3

Bei der Beurteilung der Frage nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist primär auf die Sicht des Leistungsempfängers abzustellen, was namentlich der Konzeption der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer entspricht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 3.1; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Muri bei Bern 1999, S. 230 ff.).

E. 2.2.1

Beim mehrwertsteuerlichen Stellvertretungstatbestand von Art. 10 MWSTV ist von zentraler Bedeutung, in wessen Namen gegen aussen aufgetreten wird. Denn als blosser Vermittler einer Leistung gilt nur, wer diese ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt (direkte Stellvertretung; Abs. 1). 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 mehrwertsteuerliche Leistung vor (indirekte Stellvertretung; Abs. 2). Nach der Rechtsprechung ist die Fiktion dieser zwei Umsätze bei der indirekten Stellvertretung (eigentlicher Leistungserbringer an indirekten Stellvertreter und indirekter Stellvertreter an Leistungsbezüger) sowohl auf die Lieferung von Gegenständen als auch auf Dienstleistungen anwendbar. Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch derjenige als Erbringer einer Leistung gilt, der sich darauf beschränkt, den Gegenstand oder die Dienstleistung eines Dritten im eigenen Namen weiter zu fakturieren. Damit einem Mehrwertsteuerpflichtigen eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht er diese folglich nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass er sich mit allen Eigenschaften eines Mehrwertsteuerpflichtigen in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosser Vermittler (direkter Stellvertreter) auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1494/2006 vom 21. September 2007 E. 3.1.2, A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.1, A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4 und 3.2, A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2; Entscheid der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2a, mit Hinweisen). Diese Regeln gelten nicht nur für den Leistungserbringer, sondern auch beim Bezug von Leistungen (Urteil des Bundesgerichts 2A.215/2993 vom 20. Januar 2005 E. 6.4 und 6.5; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1390/2006 vom 30. Oktober 2007 E. 2.2 und dort zitierte Entscheide). Nur wer Geschäfte Dritter bloss vermittelt, das heisst als direkter Stellvertreter im fremden Namen und für fremde Rechnung tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.2; Entscheid der SRK vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3b). Wird dabei jedoch eine Vermittlungsprovision erzielt, ist die Vermittlungsleistung zu versteuern

(Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1494/2006 vom 21. September 2007 E. 3.1.2 und 3.2.2 mit Zitaten).

E. 2.2.2

Das Erfordernis, dass als blosser Vermittler nur gilt, wer ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, wurde durch die Rechtsprechung für den zeitlichen Geltungsbereich der Mehrwertsteuerverordnung als rechtmässig und anwendbar erklärt (Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 319 ff.; Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59 E. 3c/aa und bb). 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 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 5b, vom 9. April 1998, veröffentlicht in VPB 63.24 E. 6c/bb, vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110 E. 3b und 4b.; Pierre-Marie Glauser, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 11 Rz. 14).

E. 2.2.3

Eine stillschweigende Willenskundgabe, im fremden Namen und für 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. - wie dies bei der Stellvertretung nach Zivilrecht der Fall wäre (vgl. Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR, SR 220]) - der Dritte aus den Umständen schliessen muss, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder wenn es ihm gleichgültig ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.2 und A-1390/2006 vom 30. Oktober 2007 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 19. April 2004, veröffentlicht in VPB 68.127 E. 2a/bb, mit Hinweisen; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 282; Glauser, a.a.O., Rz. 15). Das Bundesgericht hat festgehalten, es sei zur Verhinderung von Missbräuchen unerlässlich und diene der richtigen und einfachen Anwendung des Gesetzes, wenn ein (steuerfreies) Vermittlungsgeschäft voraussetze, dass der Vertreter ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen handle (Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 237, mit Hinweis, 240).

E. 2.2.4

Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nach konstanter Rechtsprechung auch massgebend dafür, ob er überhaupt als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat. Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.1, A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1; Entscheid der SRK vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.71 E. 2b, je mit weiteren Hinweisen).

E. 2.2.5

Sowohl nach der Rechtsprechung als auch nach der Lehre zum Mehrwertsteuerrecht wird der Rechnung, die durch den Leistungserbringer zuhanden des Leistungsempfängers ausgestellt wird, eine zentrale Bedeutung beigemessen. Die Rechnung ist nicht reiner

Buchungsbeleg, sondern sie stellt unter anderem ein wichtiges Indiz dafür dar, dass der Aussteller auch Leistungserbringer ist und die mehrwertsteuerlich relevante Handlung überhaupt stattgefunden hat (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.2 [ausführlich und mit Hinweisen] sowie A-1539/2006 vom 25. Januar 2008 E.2.4).

E. 2.3

Allein aufgrund von Formmängeln soll nach neuem Verordnungsrecht keine Mehrwertsteuernachforderung erhoben werden, wenn erkennbar ist oder die mehrwertsteuerpflichtige Person nachweist, dass durch die Nichteinhaltung einer Formvorschrift des Gesetzes oder dieser Verordnung für die Erstellung von Belegen für den Bund kein Steuerausfall entstanden ist (Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201], diese Bestimmung in Kraft seit 1. Juli 2006 [AS 2006 2353]). Art. 45a MWSTGV wurde durch das Bundesverwaltungsgericht in konkreten Anwendungsakten als rechtmässig bestätigt. Ebenso schützte das Bundesverwaltungsgericht die Praxis der ESTV, wonach diese Bestimmung auch rückwirkend sowohl für den zeitlichen Anwendungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes als auch der (alten) Mehrwertsteuerverordnung Anwendung findet (zum Ganzen: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1365/2006 vom 19. März 2007 E. 2.3, BVGE 2007/25 E. 4.2). Allerdings betrifft Art. 45a MWSTGV einzig Formmängel. Formvorschriften in Gesetz, Verordnungen und Verwaltungspraxis sollen nicht überspitzt formalistisch, sondern pragmatisch angewendet werden. Es soll vermieden werden, dass das Nichteinhalten von Formvorschriften zu Steuernachbelastungen führt. Materielles Recht oder materiellrechtliche Mängel bleiben von Art. 45a MWSTGV indes unberührt (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1438/2006 vom 11. Juni 2006 E. 3.3. und 4.2, mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht hat sich bereits mit der mehrwertsteuerlichen Stellvertretungsregelung im Lichte von Art. 45a MWSTGV auseinandergesetzt und festgehalten, dass das "ausdrückliche Auftreten des Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen" eine materiellrechtliche Gültigkeitsvoraussetzung für die Annahme einer mehrwertsteuerlichen Vermittlung bildet. Die Anwendbarkeit von Art. 45a MWSTGV, welcher sich lediglich auf Formmängel beziehe, stehe ausser Frage, wenn der Vermittler nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen aufgetreten sei. Art. 45a MWSTGV könne nur dann in Betracht gezogen werden, wenn der Vertreter zwar ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftrete, jedoch die weitergehenden Formerfordernisse der Verwaltungspraxis zu Art. 10 MWSTV nicht erfülle (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1390/2006 vom 30. Oktober 2007 E. 2.4.4, A-1462/2006 vom 6. September 2007 E. 2.2.4, A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.3).

E. 2.4

Von den Grundsätzen zur direkten bzw. indirekten Stellvertretung weicht die Rechtsprechung beim reinen Inkassomandat ab. Trete der zum Inkasso Beauftragte einzig bei der Erfüllung der Gegenleistung auf, und nicht auch bei der entsprechenden Leistungserbringung, beschränkt sich also seine Funktion einzig auf die Einziehung einer Forderung, dann solle ihm diese Leistung nicht zugerechnet werden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1547/2006 vom 30. Januar 2008 E. 2.2.4 (beim Bundesgericht angefochten) und A-1494/2006 vom 21. September 2007 E. 3.2.2; Entscheide der SRK vom 14. August 2002, veröffentlicht in VPB 67.19 E. 3d, vom 11.

Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59 E. 3c/cc und 4b, vom 28. Januar 2003 in Sachen U. [SRK 2002-091] E. 2c und d). Obwohl die bisherige Rechtsprechung betont, dass es sich um eine Ausnahme handle, die nur angewendet werden dürfe, wenn man aufgrund der Sachlage klarerweise zum Vorliegen eines Inkassomandates komme, können dieser indes klare Abgrenzungskriterien zwischen dem reinen Inkassomandat und der indirekten Stellvertretung nicht entnommen werden. Immerhin wird statuiert, ein reines Inkassomandat sei aufgrund der klaren und zwingenden Grundregel von Art. 10 MWSTV nur restriktiv anzunehmen; fakturiere der Beauftragte im eigenen Namen auch die eigentliche Leistung, könne jedenfalls kein reines Inkassomandat angenommen werden (vgl. Entscheide der SRK vom 14. August 2002, veröffentlicht in VPB 67.19 E. 3e, vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59 E. 3c/cc, d und 4b). Dieser Rechtsprechung ist präzisierend beizufügen, dass - was bisher nicht ausdrücklich gesagt wurde, sich jedoch aus dem Wesen des Inkassos ergibt - das einkassierte Honorar nicht erfolgswirksam verbucht werden darf. Die ESTV verlangt in der Wegleitung 1997 zusätzlich, dass der Beauftragte über jede einzelnen Zahlung des Kunden mit dem Leistungserbringer abrechne (Ziff. 347). Diese formelle von der ESTV aufgestellte Bedingung ist jedoch unzulässig, weil ein solcher Formalismus weder auf einer gesetzlichen Grundlage beruht, noch materiell gerechtfertigt ist (dazu Pascal Mollard, in mwst.com, ad Art. 17 MWSTG Rz. 36 ff.). Demzufolge genügt zur Bejahung eines Inkassomandates, dass dessen materiellen Voraussetzungen vorliegen.

E. 2.5

Von der Mehrwertsteuer ausgenommen (unecht befreit) sind die Umsätze im Bereich des Unterrichts, der Ausbildung und Fortbildung (Art. 14 Ziff. 9 MWSTV). Der Vorsteuerabzug auf den Vorleistungen ist nicht zulässig (Art. 13 MWSTV).

E. 2.5.1

Das Bundesgericht hat denn auch unter Art. 14 Ziff. 9 MWSTV nur die Leistungen des unterrichtenden Lehrers oder Referenten subsumiert, nicht auch diejenigen seines Arbeitgebers oder einer zwischen Referent bzw. Lehrer und Schule geschalteten Gesellschaft, die selber kein Wissen vermittelt, sondern ihre Leistung darauf beschränkt, den Referenten bzw. Lehrer zur Verfügung zu stellen (Urteil des Bundesgerichts 2A.429/1999 vom 20. September 2000 E. 3c). Diese Praxis ist in der Branchenbroschüre der ESTV "Bildung und Forschung" vom August 1999 (610.507-18) in den Abs. 5 bis 9 von Ziff. 6.7 wiedergegeben. Laut letzterer Ziffer letzter Absatz gilt, wenn ein selbständigerwerbender Mehrwertsteuerpflichtiger selber als Lehrkraft auftritt, das Entgelt jedoch an seine Gesellschaft geht, dass es sich nur dann um eine von der Mehrwertsteuer ausgenommene Tätigkeit handelt und nicht um eine steuerbare Dienstleistung, wenn die Lehrkraft als Privatperson auftritt, dafür Rechnung stellt und das Entgelt auf sein Privatkonto (erfolgsunwirksam) verbucht wird.

E. 2.5.2

Art. 18 Ziff. 11 Bst. a und Bst. b 1. Satz MWSTG haben praktisch den gleichen Wortlaut wie Art. 14 Ziff. 9 MWSTV. Hingegen ist der zweite Satz von Art. 18 Ziff. 11 Bst. b MWSTG "die Referententätigkeit ist von der Steuer ausgenommen, ob das Honorar dem Unterrichtenden oder seinem Arbeitgeber ausgerichtet wird" eben gerade nicht bereits in der Art. 14 Ziff. 9 MWSTV enthalten. Dieter Metzger, Kurzkomentar Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, Rz. 16 zu Art. 18 führt denn auch aus: "Nach der unter dem Regime der MWSTV herrschenden Praxis waren Referentenhonorare nur von

der Steuer ausgenommen, wenn sie an den Referenten selber ausgerichtet wurden. Erhielt der Arbeitgeber des Referenten das Entgelt, nahm die Praxis an, es liege ein steuerbares Zurverfügungstellen eines Referenten durch diesen Arbeitgeber an den Kursveranstalter vor." Im Entwurf des Bundesrates zum MWSTG war dieser zweite Satz noch nicht enthalten. In der Botschaft des Bundesrates wurde denn auch festgehalten, dass in der Vernehmlassung zwar verlangt worden sei, dass die Referentenhonorare auch dann von der Umsatzbesteuerung ausgenommen sein sollten, wenn sich der Referent in einem Anstellungsverhältnis befinde, dass man aber an der - oben geschilderten - geltenden Praxis festhalten wolle (BB1 1996 V 746). Die Bestimmung wurde erst durch die Kommission des Ständerates ergänzt (AB SR vom 29. September 1998 zu Art. 17 Ziff. 3 MWSTG). Sie ist nicht rückwirkend anwendbar.

E. 2.6

Die Mehrwertsteuer wird 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). Beim Inkassomandat stellt die Inkassoprovision das Entgelt für die Dienstleistung dar (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz 814; Philip Robinson/Christina Oberheid, in: mwst.com, ad Art. 18 Ziff. 19 MWSTG Rz. 44). Gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 3 MWSTV gilt im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

E. 2.7

Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nach ständiger Rechtsprechung nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7 E. 2a; vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c/aa, je mit Hinweisen; ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 112 Fn. 125; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 24). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer einerseits bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen sowie andererseits bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 73 S. 569 E. 3.2; zum Ganzen statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.4; A-1355/2006 vom 21. Mai 2007 E. 2.2). Die zivilrechtliche Würdigung des Sachverhalts kann für sich allein keine allgemeingültige Zuordnung begründen, sie hat nur - aber immerhin - Indizwirkung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 3.3 mit Hinweis).

E. 2.8

Gemäss Art. 38 Abs. 2 MWSTV wird bei verspäteter Zahlung ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Wenn die Zahlung des Mehrwertsteuerpflichtigen zu spät erfolgt, tritt somit allein aufgrund dieser Verspätung die Verzugszinspflicht ein. Der Verzugszins ist

immer verschuldensunabhängig (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes [EFD] zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 38). Dieser Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Mehrwertsteuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63.26 E. 3d und 4b mit weiteren Hinweisen; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1601). Diese Rechtsprechung wird auch vom Bundesverwaltungsgericht weitergeführt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 1402/2006 vom 17. Juli 2007 E. 2.5). Der Mehrwertsteuerpflichtige, der die geschuldeten Mehrwertsteuerbeträge zu spät bezahlt, verfügt während dieser Verspätung über Geld, das ihm nicht zusteht, sowie über dessen Erträge. Der Verzugszins gleicht diesen unrechtmässigen Vorteil wieder aus (Entscheid der SRK vom 5. Juli 2000 in Sachen U. [SRK 1999-131] E. 2b; Urteile des Bundesgerichts 2A.271/1991 vom 15. Oktober 1993 E. 8 und 2A.133/1988 vom 2. Juni 1989 E. 7). Die Verzugzinssätze werden gemäss Art. 81 Bst. i MWSTV durch das EFD festgelegt. Die entsprechende Verordnung vom 14. Dezember 1994 über die Verzinsung (AS 1994 3170) sieht in Art. 1 vor, dass der bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer anwendbare Verzugzinssatz für die Zeit ab dem 1. Januar 1995 5% beträgt. Auch die ab 1. Januar 2001 gültige Verordnung des EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungzinssätze (SR 641.201.49) sieht in Art. 1 weiterhin einen Verzugzinssatz von 5% vor (zum Ganzen: Entscheide der SRK vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3g/bb und vom 8. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.126 E. 2b). Für die Berechnung des Verzugszinses ist, wenn eine Nachbelastung mehrere Steuerperioden betrifft, der mittlere Verfall massgebend, das heisst der Verzugszins läuft für die gesamte Nachforderung von einem mittleren Verfalldatum an (Entscheid der SRK vom 14. Oktober 2005 in Sachen F. [SRK 2003-176] E. 5a; Thomas P. Wenk, in: mwst.com, ad Art. 47 Rz. 7).

E. 2.9

Zu Ungunsten einer Partei kann das Bundesverwaltungsgericht die angefochtene Verfügung nur ändern, wenn diese Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht (Art. 62 Abs. 2 VwVG). Eine solche Berichtigung wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 119 V 249 f. E. 5; 108 Ib 228 E. 1b). Eine Abänderung des vorinstanzlichen Entscheides zu Ungunsten der Beschwerdeführerin sollte nur mit grosser Zurückhaltung, das heisst bei Vorliegen neuer Tatsachen oder Verfehlungen und nur als eigentliche Notbremse gegen ungesetzliche und ungerechte Fehlentscheide erfolgen (Moser, a.a.O., Rz. 3.93 mit Hinweis).

E. 3.1

Die ESTV ist der Meinung, dass die Beschwerdeführerin der Universität A. _____ als Dozent zur Verfügung gestellt habe, was einen steuerbaren Vorumsatz zur an sich von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Ausbildungsleistung darstelle. Die Verwaltung beschränkt sich darauf, festzustellen, dass die Beschwerdeführerin der Universität A. _____ in eigenem Namen eine entsprechende Rechnung gestellt und das Entgelt erfolgswirksam verbucht habe. Sie stützt sich dabei auf in E. 3.3.2 beschriebene "Schreiben", welches eine Rechnung darstelle. Die Beschwerdeführerin hingegen geht davon aus, dass sie gegenüber der Universität A. _____ gar keine Leistung erbringe,

sondern nur gegenüber selber, indem sie ihm als administrative Plattform diene und seine Buchhaltung besorge. Die Gesellschaft habe lediglich als Zahlstelle fungiert, es habe weder ein Austauschverhältnis zwischen ihr und der Universität A. _____ gegeben, noch seien die Dozentenhonoreare erfolgswirksam bei ihr verbucht worden.

E. 3.2

Das Bundesverwaltungsgericht wird im Folgenden prüfen, ob die Beschwerdeführerin als direkte Stellvertreterin aufgetreten ist und demzufolge keinen eigenen Umsatz getätigt hätte (nachfolgend 3.3) oder ob sie im Rahmen eines Inkassomandates tätig gewesen ist, weshalb lediglich die Inkassoprovision steuerbar wäre (nachfolgend 3.4). Trifft weder das eine, noch das andere zu, müsste die Beschwerdeführerin das gesamte von der Universität A. _____ bezahlte Honorar versteuern, da die in E. 2.2.1 dargestellte Fiktion zum Tragen käme, sofern nicht eine Steuerausnahme Anwendung findet (nachfolgend 3.6).

E. 3.3

Damit die Beschwerdeführerin gegenüber der Universität A. _____ als blosse Vermittlerin der Leistung gelte, müsste sie ausdrücklich im Namen und auf Rechnung von Y. _____ aufgetreten sein; ungenügend ist sowohl die blosse Bekanntgabe des Vertretungsverhältnisses ohne Nennung des Vertretenen als auch die blosse Kenntnis des Vertretungsverhältnisses durch die Universität A. _____, bzw. die B. _____, welche die für diese Lehrtätigkeit von der Universität A. _____ und einer Stiftung (der Stiftung C. _____) vorgesehenen Gelder verwaltete (vgl. E. 2.2). Vorab wird der Zahlungsmechanismus für solche Dozentenhonoreare beschrieben (nachfolgend E. 3.3.1). Anschliessend wird geklärt, wer Rechnungssteller bzw. Rechnungsstellerin ist und damit gleichzeitig in wessen Namen die Beschwerdeführerin aufgetreten ist (E. 3.3.2). Diese Frage stellt sich für sämtliche auf S. 1 der Beiblätter zur EA ... erwähnten Projekte.

E. 3.3.1

Das Dozentenhonorar wurde jeweils nicht "automatisch" monatlich oder semesterweise unter Abzug der Sozialversicherungsbeiträge an den Dozenten ausbezahlt, vielmehr bestanden die nachfolgenden "Besonderheiten": 1. Das Honorar musste vom verantwortlichen Dozenten mit dem der Einsprache vom 8. Januar 2003 beigelegten "roten Formular" "abgerufen" werden. 2. Es wurde ein "Infrastrukturbeitrag" von 10% aufgerechnet. 3. Es wurden keine Sozialversicherungsbeiträge zurückbehalten, vielmehr verpflichtete sich der Dozent, diese selber abzuführen. Was das "rote Formular" anbelangt, so hatte der Projektverantwortliche - vorliegend - nebst hier nicht interessierenden Angaben den Betrag, den Begünstigten und das Bank- oder Postkonto zu vermerken und anzugeben, ob es sich um Entschädigung oder andere auf dem Formular aufgeführte sogenannte "Sachkosten" handelte, zu denen auch das Honorar gezahlt wird. Der Einsprache liegt eine Kopie eines ausgefüllten derartigen Formulars bei, auf welchem als Begünstigter, das Bankkonto der Beschwerdeführerin und der Betrag von Fr. ... als Honorar/Vorlesung aufgeführt sind sowie die Rubrik "Rechnung" angekreuzt ist. Weiter ergibt sich aus den Akten, dass der aufgeführte Betrag aus Fr. ... "Besoldung" und Fr. ... "Infrastrukturbeitrag" besteht.

E. 3.3.2

Das Formular wurde jeweils zusammen mit einem "Beleg" auf Schreibpapier der Beschwerdeführerin an die B. _____ geschickt. Von diesem "Beleg" gibt es offensichtlich unterschiedliche "Ausgaben", eine ältere und eine jüngere: Der Einsprache beigelegt (dort

Beilage 4) ist ein Beleg vom 29. April 2000 an die B._____, welches den Titel "C._____- ..., 2.Teil, L ..., Zahlungen" trägt und als Empfänger der Leistung "Y._____, X._____" bezeichnet. Der Beleg ist auf Schreibpapier der Beschwerdeführerin erstellt und verweist als Beilage auf den roten Zahlungsbeleg. Diese gleiche "Rechnung" (so die Bezeichnung im Beilagenverzeichnis) bildet auch Beilage 4 zur Beschwerde an die SRK. Eine im Wortlaut übereinstimmende Rechnung hat die Beschwerdeführerin als Beilage 1 zu ihrer Eingabe vom 26. Juli 2007 eingereicht. Als Beilage 4.1 zur gleichen Eingabe findet sich die zweite, ältere Variante, die im Jahr 1998 verwendet wurde. Diese trägt als Titel "Rechnung", daneben enthält sie die oben erwähnten weiteren Angaben. Eingeleitet wird mit dem Satz: "Wir bitten um die Überweisung der nachfolgenden Beträge im Sinne einer Akontozahlung für die oben erwähnte Lehrveranstaltung.". Interessant ist, dass mit dieser Rechnung zwei Beiträge geltend gemacht wurden, einer für D._____, der andere für Y._____. Aufgrund des Hinweises, dass die entsprechenden roten Zettel und Einzahlungsscheine beiliegen, muss das Gericht annehmen, dass der Betrag für D._____ auf deren Konto bezahlt wurde und deshalb nicht in das vorliegende Verfahren Eingang fand. Die Rechnung, welche die ESTV ihrer Eingabe vom 26. November 2007 beigelegt hat, entspricht dieser zweiten Variante.

E. 3.3.3

Die Rechnungen wurden, wie bereits erwähnt, auf Schreibpapier der Beschwerdeführerin gestellt. Ein Teil trägt auch die Mehrwertsteuernummer der Beschwerdeführerin. Diese beiden Angaben lassen bereits den Schluss zu, dass die Beschwerdeführerin die Rechnung im eigenen Namen gestellt hat und nicht im Namen von Y._____ aufgetreten ist. Dieser Schluss wird auch dadurch nicht umgestossen, dass die Rechnungen nicht firmenmässig unterzeichnet sind, also nicht mit "X._____, Y._____", sondern nur mit "Y._____". Aus dem Handelsregisterauszug ergibt sich nämlich, dass Y._____ für die Beschwerdeführerin einzelzeichnungsberechtigt ist; er kann somit alleine sowohl für die Beschwerdeführerin als auch für sich selber zeichnen. Ebenso hat, entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin, in diesem Zusammenhang keinen Einfluss, dass in der Rechnung jeweils auf das rote Formular verwiesen wird und dieses die Beschwerdeführerin nicht erwähnt, sondern nur den Dozenten. Für die mehrwertsteuerliche Betrachtung ist die Rechnung und nicht das rote Formular massgebend, dies insbesondere auch deshalb, weil die Rechnung ein wichtiges Indiz dafür ist, dass ihre Ausstellerin mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin ist (vgl. E. 2.2.5). Die Rechnung enthält auch keinen ausdrücklichen Hinweis darauf, dass ein Stellvertretungsverhältnis vorliegt, wie "im Auftrag von Y._____" oder "für Y._____". Es sei daran erinnert, dass es nach der in E. 2.2.3 genannten Rechtsprechung nicht genügt, dass die Universität A._____ bzw. die B._____ aus den Umständen auf das Vertretungsverhältnis schliessen konnten.

E. 3.3.4

Aus der in E. 2.3 dargestellten Rechtsprechung zu Art. 45a MWSTGV kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten, handelt es sich doch beim "ausdrücklichen Auftreten des Vermittlers im Namen und für Rechnung des Vertretenen" um eine materiellrechtliche Gültigkeitsvoraussetzung für die Annahme einer mehrwertsteuerlichen Stellvertretung, so dass die vorgesehenen Erleichterungen keine Anwendung finden.

E. 3.3.5

Bereits aus den Rechnungen kann somit geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin, weil sie nicht ausdrücklich im Namen von Y. _____ auftrat, keine direkte Stellvertreterin im Sinne von Art. 10 MWSTV ist.

E. 3.4

Demzufolge ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin im Rahmen eines Inkassomandates tätig gewesen ist, weshalb lediglich die Inkassoprovision steuerbar wäre. Die Rechnungen enthalten zwar keinen ausdrücklichen Hinweis, dass die Beschwerdeführerin die Referentenhonorare lediglich einkassiert. Dies zu verlangen wäre aber wohl unter dem Blickwinkel von Art. 45a MWSTGV ein unzulässiges formalistisches Vorgehen. Unumgänglich ist hingegen, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen einer Inkassokonstellation vorliegen. Voraussetzung ist somit nach der in E. 2.4 dargestellten Rechtsprechung, dass die Beschwerdeführerin einzig bei der Erfüllung der Gegenleistung und nicht auch bei der entsprechenden Leistungserbringung aufgetreten ist (nachfolgend E. 3.4.1), dass sie in eigenem Namen nicht die eigentliche Leistung fakturiert hat, sondern lediglich die Y. _____ für die Lehrveranstaltung zustehende Honorarforderung (nachfolgend E. 3.4.2) und dass das einkassierte Honorar nicht erfolgswirksam verbucht wurde (nachfolgend E. 3.4.3).

E. 3.4.1

Was die erste der genannten Voraussetzungen anbelangt, sind sich die Parteien einig, dass die Beschwerdeführerin bei der eigentlichen Leistungserbringung, das heisst bei der Dozententätigkeit, nicht in Erscheinung getreten ist. Die Vorlesungen hat Y. _____ gehalten und das Vertragsverhältnis bestand ebenfalls zwischen Y. _____ und der Universität A. _____. Insoweit sind die Ausführungen der Beschwerdeführerin und die entsprechende Bestätigung der Universität A. _____, dass Lehraufträge nur ad personam erteilt werden, relevant.

E. 3.4.2

In E. 3.3.3 wurde bereits ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin die Leistungen im eigenen Namen fakturiert hat. Nun geht es darum abzuklären, welche Leistung die Beschwerdeführerin fakturiert hat. Damit eine Inkassokonstellation vorliegt, müsste sie lediglich die Honorarforderung von Y. _____ in Rechnung gestellt haben, nicht aber dessen Lehrtätigkeit (E. 2.4). Zur Beantwortung dieser Frage müssen die in E. 3.3.2 beschriebenen Varianten der Belege einzeln betrachtet werden. Die erste Variante (als Beispiel Beilage 1 zur Eingabe vom 26. Juli 2007) bezeichnet als die in Rechnung gestellte Leistung "Dozentenhonorar, Fr. ..." bzw. "10% Infrastrukturbetrag Fr. ...". Es wird also nicht die Dozententätigkeit in Rechnung gestellt, sondern lediglich die Forderungen von Y. _____ gegenüber der Universität A. _____ für Honorar bzw. Infrastrukturbetrag. Auch aus der zweiten Variante des Belegs (als Beispiel der Beleg, den die ESTV ihrer Eingabe vom 26. November 2007 beigelegt hat) geht klar hervor, dass nicht die Dozententätigkeit als solche in Rechnung gestellt wird, sondern dass die Beschwerdeführerin nur die "Beträge im Sinne einer Aktontozahlung für die oben erwähnte Lehrveranstaltung" in Rechnung stellt, nämlich "Besoldung Fr. ..." und "10% Infrastrukturbetrag Fr. ...". Geltend gemacht werden somit zwei Forderungen von Y. _____ gegenüber der Universität A. _____. Auch die Beilage 4.1 zur Eingabe der Beschwerdeführerin vom 26. Juli 2007 untermauert diese Auffassung, indem in jener nicht nur die Besoldung etc. für Y. _____, sondern auch jene für D. _____ eingefordert wird,

deren Buchhaltung nicht durch die Beschwerdeführerin geführt wird. Die Beschwerdeführerin besorgt demzufolge das Inkasso auch für jene Dozentin. Es kann deshalb festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin nicht die eigentliche Leistung - die Lehrtätigkeit - fakturiert hat, sondern jeweils nur das Entgelt bzw. den Infrastrukturbetrag eingezogen hat. Zur Identifizierung der in Rechnung gestellten Leistung können nun auch die "roten Zettel" beigezogen werden. Auf diesen ist jeweils unter der Rubrik "Sachkosten" die Unterrubrik "Honorar" angekreuzt und als Begünstigter Y._____ bezeichnet. Der rote Zettel stellt somit klar, dass eine Y._____ zustehende Forderung geltend gemacht wird. Insoweit ist auch die zweite Voraussetzung für das Vorliegen einer Inkassotätigkeit erfüllt.

E. 3.4.3

Weiter ist erforderlich, dass die Zahlungen nicht erfolgswirksam verbucht wurden.

E. 3.4.3.1

Zur buchhalterischen Handhabung dieser Zahlungen haben sich die Parteien bereits im ersten Schriftenwechsel und zu den diesbezüglichen Fragen des Gerichts in den Ergänzungen vom 26. Juli 2007 bzw. 26. November 2007 geäußert. Die Beschwerdeführerin hat in der Beschwerde und in der ergänzenden Eingabe dargelegt, wie die Buchung erfolgt, nämlich nach ihrer Auffassung erfolgsneutral. Dabei stellt der vorliegende Entscheid auf die in der Eingabe vom 26. Juli 2007 umfassend dargestellten Beispiele 4a und 4b ab. Durch Einreichen dieser vollständigen Datensätze wurden die Mängel der vorher eingereichten Beilagen, auf welche die Instruktionsrichterin in ihrer Verfügung vom 30. Mai 2007 hingewiesen hatte, verbessert. Ebenso beantwortete die Beschwerdeführerin die Frage zu den fehlenden Kontierungsvermerken zufriedenstellend. Werden nachfolgend Beilagen zitiert, beziehen sich die Beilagennummern auf die Beilagen zu den Beispielen 4a und 4b. Die Verbuchung gemäss Beispiel 4a erfolgte wie folgt: Tag Soll-Nr. Soll-Name Haben-Nr. Haben-Name Betrag Text Beilage 16.10.98 105100 Debitoren 903017 Projektkonto ... B._____, Honorar 4.2 4.3 26.10.98 102000 ...bank 105100 Debitoren ... Ver. Univermögen, Rg. 4.3 4.4 31.12.98 105000 Aufgelaufene Kosten 903017 Projektkonto ... Übertrag aufgelaufene Kosten 4.5 31.12.98 903017 Projektkonto 205000 Vorauszahl. Kunden ... Übertrag Vorauszahlungen 4.6

E. 3.4.3.2

Es ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass weder die Buchungen auf die Projektkonti, noch die Verbuchungen auf das Konto "Vorauszahlungen Kunden" bzw. "aufgelaufene Kosten" zu einer erfolgswirksamen Verbuchung führte. Die Bezeichnung "Vorauszahlungen Kunden" ist im vorliegenden Zusammenhang zwar etwas irreführend. Was echte Vorauszahlungen anbelangt, ist es durchaus üblich, dass diese im Lauf des Jahres direkt auf den Debitorenkonti verbucht werden. Dies führt dazu, dass diese Konti einen Habensaldo aufweisen, obwohl es sich um ein Aktivkonto handelt. Beim Jahresabschluss muss jedoch wieder ausgeglichen werden, weshalb die Vorauszahlungen eben auf ein Konto "Vorauszahlungen Kunden" umgebucht werden und so der Habensaldo "korrigiert" wird. Bei Eröffnung des nächsten Jahres erfolgt eine entsprechende Rückbuchung. Solchen Vorauszahlungen stehen aber Verpflichtungen der Buchführenden in der entsprechenden Höhe gegenüber. Anders bei der Beschwerdeführerin: Sie hat die Zahlungen der Universität A._____ jeweils fortlaufend dem entsprechenden Projektkonto gutgeschrieben und dort auch die entsprechenden Kosten belastet. Dieses Konto ist weder

ein Aktiv- noch ein Passivkonto, sondern eine Art "Milchbüchleinbuchhaltung in der Buchhaltung". Der Saldo - aktiv oder passiv - zeigte auf, ob Y. _____ an den einzelnen Projekten etwas verdient hatte oder "drauflegen" musste. Dieser Saldo hätte eigentlich jeweils am Jahresende bereits direkt auf das Privatkonto von Y. _____ übertragen werden können, weil es sich um einen Saldo zu seinen privaten Gunsten bzw. zu seinen privaten Lasten handelte. Da nun aber Jahresende und Projektende nicht zusammen fielen, erfolgten die Umbuchungen der Eingänge auf das Konto "Vorauszahlungen Kunden" bzw. der Belastungen auf "aufgelaufene Kosten", und die Saldierung des Projektkontos mit dem Übertrag auf das Privatkonto von Y. _____ erfolgte erst bei Projektende. Das Konto "Vorauszahlungen Kunden" diente somit dem Ausgleich der Privateingänge und das Konto "aufgelaufene Kosten" dem Ausgleich der Privatbelastungen. Auch unter diesem Aspekt ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass keine erfolgswirksame Verbuchung erfolgte.

E. 3.4.3.3

Die ESTV ist der Auffassung, dass lediglich der Eindruck entstehe, dass die Honorare erfolgsunwirksam als Durchlaufposten verbucht werden, weil die Beschwerdeführerin die Ertrags- und Aufwandkonti nicht getrennt führe und Aktiven und Passiven verrechne. In Tat und Wahrheit würden die Honorare jedoch erfolgswirksam verbucht. Sie begründet ihre Auffassung jedoch nicht weiter. Unklar ist auch, ob die ESTV in der Eingabe vom 26. November 2007 die Verbuchung als Durchlaufposten sogar anerkennt. Die Verwaltung nimmt auf jeden Fall, wie die Beschwerdeführerin zu Recht ausführt, zu der von dieser im Einzelnen dargelegten Verbuchung nicht Stellung, sondern beschränkt sich auf die pauschale Behauptung, es sei erfolgswirksam verbucht worden. Damit erübrigt es sich für das Bundesverwaltungsgericht, sich mit dieser Argumentation auseinanderzusetzen. Auch die Behauptung, dass es sich bei den fraglichen Zahlen um Umsatz handle, der ordentlich in der Buchhaltung hätte erfasst werden müssen, ist ungenügend, geht es doch hier gerade darum, abzuklären, ob es sich um Umsatz handle und, wenn ja, um welchen.

E. 3.4.4

Es stellt sich weiter die Frage, ob diese Sachlage dem in der in E. 2.4 zitierten Rechtsprechung aufgestellten Erfordernis entspricht, dass aufgrund der Sachlage klarerweise ein Inkassomandat vorliegen müsse, das heisst dass ein Inkassomandat nur restriktiv anzunehmen sei. In den Erwägungen 3.4.1, 3.4.2 und 3.4.3 ist dargelegt worden, dass die Beschwerdeführerin einzig bei der Erfüllung der Gegenleistung und nicht auch bei der entsprechenden Leistungserbringung aufgetreten ist, dass sie nicht die eigentliche Leistung fakturiert hat, sondern lediglich das Y. _____ für die Lehrveranstaltung geschuldete Honorar und dass das einkassierte Honorar nicht erfolgswirksam verbucht wurde. In allen drei Punkten ist die Argumentation schlüssig und lässt keine Zweifel zu, so dass auch dem Erfordernis, dass klarerweise ein Inkassomandat vorliegen muss, Genüge getan ist.

E. 3.4.5

Auch nicht gegen das Vorliegen einer Inkassotätigkeit der Beschwerdeführerin spricht, dass sie keine Inkassoprovision verbucht bzw. in Rechnung gestellt hat. Dass Umsätze zwischen nahestehenden Personen nicht fakturiert werden, ist eine nicht unübliche (Un-)Sitte, führt aber dazu, dass die ESTV diese Umsätze - im vorliegenden Fall den Inkassoumsatz - schätzen und die darauf anfallende Mehrwertsteuer in Rechnung stellen muss (dazu Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1355/2006 und A-1356/2006 vom 21. Mai 2007 je E. 2.3

bis 2.5). Massgebend ist eine Inkassoprovision, wie sie unter unabhängigen Dritten vereinbart wird (E. 2.6).

E. 3.4.6

Als steuerbare Leistung lediglich das Inkasso und die weiteren gegenüber Y. _____ erbrachten Dienstleistungen zu betrachten, rechtfertigt sich insbesondere durch die für die mehrwertsteuerliche Qualifikation massgebende wirtschaftliche Betrachtungsweise (E. 2.7), nach welcher die mehrwertsteuerlich zu qualifizierende Leistung der Beschwerdeführerin klarerweise eine Inkassotätigkeit ist, nämlich das Einziehen einer Forderung eines Dritten und das Weiterleiten des Erlöses an den Gläubiger. Zudem rechtfertigt sich das vorliegende Resultat auch unter Berücksichtigung der mehrfach geäusserten Auffassung der SRK, dass die buchmässige Erfassung von Leistungen zwar ein Indiz für eine mehrwertsteuerliche Qualifikation sein, jedoch die wirtschaftliche Realität nicht ändern kann. Massgebend ist nicht die Sichtweise der Buchführung, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise (Entscheid der SRK vom 13. Dezember 2004 in Sachen S. [SRK 2003-098] E 4b, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.65/2005 vom 17. Oktober 2005). Im vorliegenden Fall stimmen beide überein.

E. 3.5

Die Beschwerdeführerin hat für Y. _____ nicht nur das Inkasso der Dozentenhonore besorgt, sondern auch weitere Tätigkeiten übernommen, so die Bezahlung von Rechnungen, insbesondere die Abrechnung der AHV, was in Punkt 3 der Eingabe vom 26. Juli 2007 ausführlich beschrieben wird. Es ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass auch diese Tätigkeit erfolgsneutral verbucht worden ist. Hingegen handelt es sich aus mehrwertsteuerlicher Sicht ebenfalls um eine Dienstleistung, die die Beschwerdeführerin Y. _____ gegenüber erbracht hat. Auch für diese Dienstleistung ist ein marktübliches Entgelt einzusetzen und darauf die entsprechende Mehrwertsteuer zu entrichten.

E. 4.1

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin nicht die gesamten bei der B. _____ eingeforderten Beträge zu versteuern hat, sondern lediglich die entsprechende Inkassoprovision sowie ein marktübliche Vergütung für weitere gegenüber Y. _____ erbrachte Dienstleistungen. Bei diesen handelt es sich um das Entgelt für "ganz gewöhnliche" nach den Art. 4 Bst. b und 6 steuerbare Dienstleistungen, welche nach dem Ausnahmekatalog von Art. 14 MWSTV nicht von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist. Dies zeigt sich insbesondere auch in Art. 14 Ziff. Bst. c MWSTG, welcher das Inkassogeschäft auch im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs nicht von der Mehrwertsteuer ausnimmt. Die Beschwerde ist deshalb, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutzuheissen. Ziff. 2 und 3 des angefochtenen Einspracheentscheids vom 14. März 2005 sind aufzuheben, Ziff. 3 jedoch nicht bezüglich des Zinsenlaufs. Das Verfahren ist zur Festlegung einer angemessenen Inkassoprovision bzw. Entschädigung für weitere Dienstleistungen und der darauf entfallenden Mehrwertsteuer an die ESTV zurückzuweisen.

E. 4.2

Nachdem das Bundesverwaltungsgericht der Auffassung ist, dass die Beschwerdeführerin für Y. _____ das Inkasso der Dozentenhonore und weiter Dienstleistungen erbracht hat, kommt die in E. 2.2.1 beschriebene Fiktion eines zweiten Umsatzes nicht zum Tragen. Demzufolge spielen auch die Ausführungen der Parteien zur Steuerausnahme nach Art. 14

Ziff. 9 MWSTV, zum neuen Wortlaut der entsprechenden Bestimmung im Mehrwertsteuergesetz (E. 2.5.2) sowie zu Ziff. 6.7 der Branchenbroschüre 18 keine Rolle. Diese Frage stellt sich nicht, weil der Umsatz aus der Lehrtätigkeit an der Universität A. _____ gar nicht der Beschwerdeführerin zugeordnet wird, sondern Y. _____ persönlich zusteht und - erst - dort nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist, was aber nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet.

E. 5

Was die Verzugszinsen anbelangt, sieht das Bundesverwaltungsgericht keine Veranlassung, die in E. 2.8 dargestellte Rechtsprechung zu ändern. Der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag ist innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zu bezahlen und vom 61. Tag an sind ohne Mahnung Verzugszinsen zu bezahlen. Weil die mit den Ergänzungsabrechnungen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuerbeträge mehrere Abrechnungsperioden betreffen, ist der mittlere Verfalltag massgebend. Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts liegt der mittlere Verfalltag für die mit EA ... und EA ... in Rechnung gestellten Beträge bereits vor dem von der ESTV berechneten Datum, während der mittlere Verfalltag für die mit der EA ... geltend gemachten Beträge wohl einen Monat später anzusetzen wäre. Aufs Ganze gesehen würde aber eine Änderung der Verfalltagsdaten zu Lasten der Beschwerdeführerin resultieren, was auf eine reformatio in peius hinausläuft. Die entsprechende Korrektur des vorinstanzlichen Entscheids ist jedoch nicht von erheblicher Bedeutung und damit nach der in E. 2.9 dargestellten Rechtsprechung ausgeschlossen. Das Begehren um Korrektur der in Ziff. 3 des Einspracheentscheids vom 20. Juli 2004 festgelegten Daten für den Beginn des Verzugszinsenlaufs wird daher abgewiesen.

E. 6

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen. Es rechtfertigt sich deshalb bei diesem Ausgang des Verfahrens der Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG einen Teil der Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Verfahrenskosten werden in Anwendung von Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. ... festgesetzt, wovon Fr. ... der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. ... verrechnet werden. Der Differenzbetrag von Fr. ... wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft zurückerstattet. Nach Art. 63 Abs. 2 VwVG werden der ESTV keine Kosten auferlegt. Die Verwaltung schuldet jedoch die Beschwerdeführerin eine - reduzierte - Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG sowie Art. 7 Abs. 1 VGKE). Diese wird unter Berücksichtigung des doppelten Schriftenwechsels auf Fr. ... festgesetzt und um einen Drittel reduziert, weshalb die ESTV die Beschwerdeführerin mit Fr. ... (einschliesslich Mehrwertsteuer und Barauslagen) zu entschädigen hat.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.