

# **BVGer A-1428/2006 vom 29. August 2007**

Bundesverwaltungsgericht, 2007-08-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1428\\_2006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1428_2006)

FR: TAF A-1428/2006 du 29 août 2007

IT: TAF A-1428/2006 del 29 agosto 2007

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG in Verbindung mit Art. 53 der alten Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV von 1994, AS 1994 1464]). Der Beschwerdeführer hat den Einspracheentscheid vom 9. Februar 2005 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Er ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG).

### **E. 1.2**

Der zu beurteilende Sachverhalt verwirklichte sich in den Jahren 1996 bis 2000. Die Bestimmungen der alten Mehrwertsteuerverordnung bleiben im vorliegenden Fall anwendbar (Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]).

### **E. 2.1**

Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und 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. 2.2**

Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV). Unter diesen Voraussetzungen werden auch einfache Gesellschaften subjektiv steuerpflichtig, wenn die Gesellschafter unter

gemeinsamer Firma gegen aussen auftreten (statt vieler: Entscheid der SRK vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.6 E. 3b/bb, mit zahlreichen Hinweisen; Dieter Metzger, Kurzkomentar zum MWSTG, Bern 2000, ad Art. 21 Rz. 4). Wichtige Kriterien für die erforderliche Selbständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3, vom 27. Oktober 2000, veröffentlicht in Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 2001 II 56 und in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 653 f.; Entscheide der SRK vom 21. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.113 E. 3a, vom 23. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.91 E. 3b, vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in VPB 64.46 E. 2a). Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aber aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Selbständigkeitsbegriff eher weit auszulegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1580/2006 vom 16. Mai 2007 E. 2.2; vgl. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 115, 175).

### **E. 2.3**

Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist aber nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern nach konstanter Rechtsprechung auch dafür, ob der Unternehmer 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 (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.3.1; Entscheide der SRK vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.71 E. 2b, vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 2b, vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in VPB 64.46 E. 3a und b). Eine Leistung ist immer der Person zuzurechnen, welche nach aussen (gegenüber Dritten) so aufgetreten ist, dass sie aus den Leistungsbeziehungen berechtigt und verpflichtet ist. Das Auftreten im fremden Namen und für fremde Rechnung schliesst somit die mehrwertsteuerliche Selbständigkeit aus. Dies gilt auch dann, wenn diese auf Grund der übrigen Kriterien zu bejahen wäre (Entscheid der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2a).

### **E. 2.4**

In wessen Namen aufgetreten wird, ist ferner von zentraler Bedeutung beim mehrwertsteuerlichen Stellvertretungstatbestand von Art. 10 MWSTV. Denn als blosser Vermittler einer Leistung gilt nur, wer diese ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätig (direkte Stellvertretung), so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt (Abs. 1). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf (indirekte Stellvertretung), so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine mehrwertsteuerliche Leistung vor (Abs. 2). Nach der Rechtsprechung ist die Fiktion dieser zwei Umsätze bei der indirekten Stellvertretung (Leistungserbringer an indirekten Stellvertreter und indirekter Stellvertreter an eigentlichen 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 (Entscheid der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2a, mit Hinweisen).

### **E. 2.5**

Der für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelte fundamentale Grundsatz der Einheit der Unternehmung gilt nach konstanter Rechtsprechung auch im Mehrwertsteuerrecht. Danach bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, gleichgültig, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3 und 3.4.1; Entscheide der SRK vom 5. September 2005, veröffentlicht in VPB 70.8 E. 2c, vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3c, vom 4. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 68.71 E. 2c, vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 3b, vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.50 E. 2c, vom 21. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64.113 E. 3c; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 108; für das Warenumsatzsteuerrecht vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 5. Juni 1992, veröffentlicht in ASA 62 694 E. 3a, vom 29 April 1992, veröffentlicht in ASA 62 700 E. 3b; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, Rz. 162, 213, 714).

### **E. 2.6**

Die Steuer 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).

### **E. 2.7**

Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat 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; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.5, A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.3; 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; ausführlich: Riedo, a.a.O., S. 112).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall war der Beschwerdeführer für die fragliche Zeit nebst seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt und Notar auch als Verbandssekretär des Y.\_\_\_\_\_ sowie als Kassaleiter der AK tätig. So bildete er zusammen mit dem Y.\_\_\_\_\_ und der AK am Sitz seiner Kanzlei eine Bürogemeinschaft. Der Beschwerdeführer bezog auch jene Teile der allgemeinen Leistungen (Telefon, Post, Büromaterial etc.) unbestrittenermassen im eigenen Namen, welche für den Y.\_\_\_\_\_ oder die AK bestimmt waren. Die entsprechenden Kosten, welche der Beschwerdeführer mit "Infrastrukturaufwand" bezeichnet, belastete er wiederum im eigenen Namen an den Y.\_\_\_\_\_ und die AK weiter.

### **E. 3.2**

Indem der Beschwerdeführer die Gegenstände und Dienstleistungen betreffend die Infrastruktur im eigenen Namen bezog, trat er zweifelsfrei als mehrwertsteuerlicher Leistungsempfänger gegenüber den Lieferanten auf (E. 2.3 hievor). Verrechnet er die

nämlichen Leistungen wiederum im eigenen Namen an den Y. \_\_\_\_\_ und die AK weiter, gilt er diesbezüglich aus mehrwertsteuerlicher Sicht ebenfalls als Leistungserbringer (E. 2.2 - 2.4 hievor). Damit einem Steuerpflichtigen eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht er diese nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass er sich - wie in casu der Beschwerdeführer - mit allen Eigenschaften eines Steuerpflichtigen in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosser Vermittler (direkter Stellvertreter des Leistungserbringers) auftritt (E. 2.4 hievor; Entscheid der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2a, mit Hinweisen). Als blosser Vermittler kann der Beschwerdeführer unter keinen Umständen gelten. Weder ist ersichtlich noch vermag er darzutun, dass er ausdrücklich im Namen und für Rechnung der ("vertretenen") Lieferanten auftrat. Vielmehr ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht von vornherein ausgeschlossen, dass der Beschwerdeführer als blosser Vermittler der fraglichen Leistungen gelten kann, wenn er diesbezüglich selbst im eigenen Namen auftrat (E. 2.4 hievor; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.3). Nur am Rande sei angemerkt, 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 der sogenannten "Pragmatismusbestimmung" von Art. 45a der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV, SR 641.201), welche sich lediglich auf Formmängel bezieht, steht hier folglich ausser Frage (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.3). Zusammenfassend ist festzustellen, dass den Beschwerdeführer für die fraglichen Leistungen, die er an den Y. \_\_\_\_\_ und die AK weiterverrechnet, die Mehrwertsteuerpflicht trifft.

### **E. 3.3**

Es bleibt auf die Argumente des Beschwerdeführers einzugehen, soweit sie durch die voranstehenden Erwägungen nicht bereits ausdrücklich oder implizite widerlegt sind.

#### **E. 3.3.1**

Der Beschwerdeführer trägt vor, er habe als Anwalt und Notar zusammen mit dem Y. \_\_\_\_\_ und der AK eine einfache Gesellschaft gebildet. Diese Gesellschaft - und nicht er selbst - habe, vertreten durch ihn als geschäftsführenden Partner, die Kostenanteile dem Y. \_\_\_\_\_ und der AK in Rechnung gestellt. Die einfache Gesellschaft sei nicht subjektiv steuerpflichtig gewesen. Im Übrigen bildeten die Leistungen im Rahmen der Kostenumlage Auslagenersatz nach Art. 537 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220). Es könne unter diesen Gegebenheiten nicht angehen, dass die fraglichen Leistungen ihm selbst zugerechnet werden. Selbst wenn mit dem Beschwerdeführer davon auszugehen wäre, die Bürogemeinschaft, bestehend aus ihm selbst in der Funktion als Anwalt und Notar sowie dem Y. \_\_\_\_\_ und der AK, habe zivilrechtlich eine einfache Gesellschaft gebildet, könnte er nichts zu seinem Vorteil ableiten. Erforderlich wäre nämlich, dass auch die einfache Gesellschaft als solche im eigenen Namen die Leistungen der Lieferanten entgegengenommen hätte, genauso wie sie diese im eigenen Namen (der einfachen Gesellschaft) an den Y. \_\_\_\_\_ und die AK hätte weiterfakturieren müssen. Weder ist ein solches Auftreten im eigenen Namen einer allfälligen einfachen Gesellschaft aus den Akten ersichtlich noch vermag es der Beschwerdeführer zu belegen. Für das Mehrwertsteuerrecht gilt, dass eine einfache Gesellschaft, welche nicht nach aussen auftritt (stille Gesellschaft, reine Innengesellschaft), nicht mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin werden kann (statt vieler: Entscheid der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2b, mit

Hinweisen; vgl. auch E. 3d, wo eben gerade anders als in casu die Bürogemeinschaft von Anwälten als einfache Gesellschaft die Vorleistungen im eigenen Namen bezog und diese ebenso im eigenen Namen an die einzelnen Anwälte weiterreichte).

#### **E. 3.4**

Der Beschwerdeführer hält ferner dafür, er sei zum Y. \_\_\_\_\_ und zur AK in einem Arbeitsverhältnis gestanden. Insofern seien die mit diesem Arbeitsvertrag zusammenhängenden Infrastrukturkosten mehrwertsteuerlich nicht von Bedeutung. Überdies habe die Aufteilung der gemeinschaftlichen Kosten mit seiner freiberuflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt und Notar überhaupt nichts zu tun. Eine Aufrechnung sei aus diesen Gründen unzulässig. Der Beschwerdeführer verstrickt sich in Widersprüche, wenn er einerseits vorträgt, die Leistungen im Rahmen der Kostenumlage in der einfachen Gesellschaft bildeten Auslagenersatz nach Art. 537 Abs. 1 OR (E. 3.3.1 hievor), und demgegenüber nun geltend macht, die Kostenumlage betreffe das Arbeitsverhältnis zwischen ihm und dem Y. \_\_\_\_\_ bzw. der AK und sie stelle Auslagenersatz dar, diesmal gemäss Art. 327a Abs. 1 OR (Schreiben an die ESTV vom 8. Mai 2001; vgl. auch Beschwerdeschrift S. 5 Ziff. 7). Abgesehen davon ist die Frage, ob es sich bei den an den Y. \_\_\_\_\_ und die AK verrechneten Kosten um Ansprüche im Sinne von Art. 537 Abs. 1 OR handelt, in casu bereits deshalb irrelevant, weil eine allfällige einfache Gesellschaft nicht im eigenen Namen aufgetreten ist (E. 3.3.1 hievor). Ebenso kann dahingestellt bleiben, ob die fraglichen Kosten in zivilrechtlicher Hinsicht Auslagenersatz gemäss Art. 327a OR im Arbeitsverhältnis darstellen. Mehrwertsteuerlich ist einzig massgebend, dass sich der Beschwerdeführer für die Leistungen betreffend Infrastruktur als mit allen Eigenschaften eines Steuerpflichtigen in die Umsatzkette zwischen die Lieferanten einerseits und den Y. \_\_\_\_\_ bzw. die AK andererseits einfügte (E. 3.2 hievor). Dass er daneben in einem Arbeitsverhältnis zum Y. \_\_\_\_\_ sowie der AK stand und dafür Lohn bezog und allenfalls gar allfällige Auslagen ersetzt erhielt, ist unter diesen Umständen im Steuer-justizverfahren irrelevant. Wenn der Beschwerdeführer schliesslich behauptet, die Aufteilung der Kosten habe mit seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt und Notar überhaupt nichts zu tun, ist ihm der Grundsatz der Einheit der Unternehmung entgegenzuhalten. Danach bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens (E. 2.5 hievor). Einer der Betriebszweige des Beschwerdeführers in seiner Tätigkeit als Anwalt und Notar besteht in den in Rede stehenden "Infrastrukturleistungen", die er im eigenen Namen erbringt, wenngleich in untergeordnetem Masse.

#### **E. 3.5**

Der Beschwerdeführer macht schliesslich geltend, es falle ins Gewicht, dass er mit dem Saldosteuersatz abrechnete und deshalb die Vorsteuer auf den weitergereichten Leistungen nicht habe abziehen dürfen. Da er überdies die nachgeforderte Steuer nicht mehr überwälzen könne, erleide er einen Verlust. Hätte er aber die Steuer überwälzt, wäre der Y. \_\_\_\_\_ und die AK doppelt belastet gewesen, einmal durch jene Steuer, die in den Kosten enthalten gewesen sei, und einmal durch die überwälzte Steuer. Diese Argumentationsweise geht in mehrfacher Hinsicht fehl. Sowohl die Abrechnungsart (Saldosteuersatz) als auch die Form der Geschäftsbeziehungen innerhalb der Bürogemeinschaft bzw. mit dem Y. \_\_\_\_\_ und der AK hat der Beschwerdeführer selber gewählt. Nach ständiger Praxis hat sich der Steuerpflichtige auf die von ihm vorgenommene formelle Gestaltung seiner Rechtsbeziehungen behaften zu lassen. Es kann somit keine Rolle spielen, ob er eine steuerlich günstigere Gestaltung hätte wählen können

(Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1689/2006 vom 13. August 2007 2007 E. 2.4, mit zahlreichen Hinweisen, A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.5). Überdies kann sich im Steuerjustizverfahren der Steuerpflichtige nach konstanter Rechtsprechung nicht mit Erfolg gegen eine Steuernachforderung wehren mit dem Einwand, er könne die nacherhobene Steuer nicht mehr auf den Leistungsbezüger überwälzen, auch wenn die Mehrwertsteuersystematik auf die Überwälzbarkeit der Steuer ausgerichtet ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1437/2006 vom 11. Juni 2007 E. 4.4.4). Die Überwälzung ist ausdrücklich der Privatautonomie übertragen und somit dem hoheitlichen, staatlichen Handeln entzogen (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003, veröffentlicht in ASA 74 680). Der Beschwerdeführer ist auf den Zivilrechtsweg zu verweisen (Art. 28 Abs. 6 MWSTV). Mit der Behauptung, der Y.\_\_\_\_\_ und die AK würden zweifach mit Mehrwertsteuer belastet, geht der Beschwerdeführer von der hypothetischen Annahme aus, er habe die nachgeforderte Steuer überwälzt. Da das Bundesverwaltungsgericht nur den vorliegenden Sachverhalt zu beurteilen hat, kann letztlich dahingestellt bleiben, wie es sich mit diesem Vorbringen verhält. Angemerkt sei an dieser Stelle einzig, dass der Endverbraucher im Ergebnis immer dann eine höhere Steuer trägt, als es der anwendbare Steuersatz auf der Endstufe eigentlich verlangen würde, wenn dem Steuerpflichtigen - aus welchen Gründen auch immer - der Vorsteuerabzug teilweise oder ganz verwehrt ist (vgl. beispielsweise Art. 13 MWSTV) und er die anfallende Vorsteuer dennoch (verdeckt) überwälzt. Tritt dieses Phänomen ein, kann der Steuerpflichtige gegenüber dem Fiskus keine Vorteile ableiten mit der Rüge, der Endverbraucher werde mit einer zu hohen Steuer belastet. Im Übrigen verkennt der Beschwerdeführer, dass die Saldosteuer-satzmethode die Vorsteuer anteilmässig berücksichtigt (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, S. 518) und deshalb die behauptete höhere Steuerbelastung seiner Leistungsempfänger ohnehin in Zweifel zu ziehen wäre.

#### **E. 4**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 500.-- sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

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