BVGer A-4695/2008 vom 24. März 2011

Bundesverwaltungsgericht, 2011-03-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4695_2008

FR: TAF A-4695/2008 du 24 mars 2011

IT: TAF A-4695/2008 del 24 marzo 2011

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach dem VwVG (Art. 37 VGG).

E. 1.2.1

Gemäss Art. 38 VwVG darf den Parteien aus mangelhafter Eröffnung kein Nachteil erwachsen. Die angemessene Folge eines Eröffnungsfehlers lässt sich nicht in allgemeiner Weise umschreiben. Über diese ist im Einzelfall (und nach Vertrauensgrundsätzen) zu entscheiden (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A 2784/2010 vom 9. September 2010 E. 2.1, A-3817/2008 vom 20. Juli 2010 E. 1.3.2). Schwer wiegende Eröffnungsfehler können die Nichtigkeit einer Verfügung nach sich ziehen (BGE 132 II 342 E. 2.1 mit Hinweisen). Die Verfügung, die erwiesenermassen keiner Partei eröffnet wurde und insofern behördenintern bleibt, entfaltet keinerlei Rechtswirkung. Sie gilt als nicht existent, bis sie eröffnet wird (Felix Uhlmann/Alexandra Schwank, in: Praxiskommentar VwVG, Zürich/Basel/Genf 2009, N 9 zu Art. 38). Die Unwirksamkeit der nicht eröffneten Verfügung ist von Amtes wegen zu beachten (BGE 122 I 97 E. 3a/bb; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 4. Mai 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis des Bundes [VPB] 64.45 E. 2c). Die Beweislast für die erfolgte Zustellung und für den Zeitpunkt der Zustellung trägt in jedem Fall die Behörde, welche die Zustellung veranlasst hat (so schon Entscheid der SRK vom 20. Februar 1996, veröffentlicht in VPB 61.66 E. 3a).

E. 1.2.2

Der Beschwerdeführer macht geltend, der Einspracheentscheid vom 11. Juni 2008 habe die Steuerperioden vom 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 nicht einbezogen. Die ESTV ist dagegen der Ansicht, sie habe am 11. Juni 2008 sowohl einen Einspracheentscheid betreffend die Steuerperioden vom 1. bis 4. Quartal 2000 als auch einen solchen betreffend die Steuerperioden vom 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 erlassen. Beide Entscheide habe sie dem Beschwerdeführer in demselben Couvert zugestellt. Gerade durch diese

Vorgehensweise kann die ESTV den Nachweis nicht erbringen, dass sie (neben dem unbestrittenermassen zugestellten Einspracheentscheid betreffend die Steuerperioden vom 1. bis 4. Quartal 2000) ebenfalls einen Einspracheentscheid betreffend die Steuerperioden vom 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 zustellte. Da die ESTV die Beweislast für die Zustellung beider Einspracheentscheide trägt und sie diesen Nachweis nicht erbringen kann, ist zu ihren Lasten davon auszugehen, dass sich im Couvert nur der Einspracheentscheid betreffend die Steuerperioden vom 1. bis 4. Quartal 2000 befand. Der Einspracheentscheid betreffend die Steuerperioden vom 1. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2003 entfaltet deshalb keinerlei Rechtswirkung. Der betreffende Entscheid ist nicht zu berücksichtigen und kann folglich nicht Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren sein.

E. 1.3

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3198/2009 vom 2. September 2010 E. 1.4.1; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.7). Im vorliegenden Verfahren ist somit einzig der Einspracheentscheid der ESTV Anfechtungsobjekt, nicht aber die Ergänzungsabrechnungen. Soweit der Beschwerdeführer mit seinem Rechtsbegehren den Antrag stellt, die Ergänzungsabrechnungen seien aufzuheben, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

E. 1.4

Der Erlass einer Feststellungsverfügung bedingt, dass das schutzwürdige Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung (bzw. eine Leistungsverfügung) gewahrt werden kann (Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BGE 126 II 300 E. 2c; BVGE 2007/24 E. 1.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 3198/2009 vom 2. September 2010 E. 1.4.2). Dem Beschwerdeführer fehlt hinsichtlich seines Feststellungsbegehrens betreffend die Zeit vom 1. bis 4. Quartal 2000 ein schutzwürdiges Interesse an dessen Behandlung, weil anhand des negativen Leistungsbegehrens, dem Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachbelastung (durch Aufhebung des Einspracheentscheids), entschieden werden kann, ob die fragliche Steuernachbelastung zu Recht besteht. Auf das Feststellungsbegehren ist somit nicht einzutreten.

E. 1.5

Mit den genannten Einschränkungen ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

E. 2

Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Da sich vorliegend die fraglichen Umsätze in der Zeit vom 1. Januar 2000 bis 31. Dezember 2000 ereigneten, finden materiell noch die Bestimmungen der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) Anwendung (Art. 93 und 94 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG, AS 2000 1300]). Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs.

3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). 3.Im Streit liegt die Frage der subjektiven Steuerpflicht des Beschwerdeführers bezüglich des Verkaufs von Kunstwerken aus seiner Privatsammlung. 3.1 Subjektiv steuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 aMWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000 Franken übersteigen. 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 aMWSTV). 3.2 Das Gesetz setzt die selbständige Ausübung einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit voraus. In der Rechtsprechung werden als Indizien, welche für eine selbständige Tätigkeit sprechen, insbesondere genannt: Das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht, sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008 E. 2.2, 2P.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2, 2P.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2, A-1432/2006 vom 12. Juli 2007 E. 2.2.1, A-1580/2006 vom 16. Mai 2007 E. 2.2). Ob eine Tätigkeit als selbständig oder unselbständig anzusehen ist, bestimmt sich aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (Urteil des Bundesgerichts 2P.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2 in fine). 3.3 Als weitere Voraussetzung der Steuerpflicht verlangt das Gesetz eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit. Nach der Rechtsprechung ist dieser Begriff umfassend zu verstehen. Jede wirtschaftliche Aktivität zur Erzielung von Einnahmen fällt grundsätzlich darunter, soweit sie als nachhaltig qualifiziert werden kann (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1351/2006 vom 29.Oktober 2007 E. 3.1 und E. 5.3.1). Ob eine Tätigkeit nachhaltig ist, beurteilt sich nach den gesamten Umständen des Einzelfalles. Für das Vorliegen einer solchen können folgende (objektive) Kriterien sprechen: ein mehrjähriges Engagement, planmässiges Vorgehen, eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit, die Ausführung von mehreren Umsätzen, die Vornahme von mehreren gleichartigen Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit, die Intensität des Tätigwerdens, die Beteiligung am Markt, der Unterhalt eines Geschäftsbetriebs und die Art und Weise des Auftretens gegenüber Behörden (Urteil des Bundesgerichts 2A.501/2001 vom 27. Mai 2002, veröffentlicht in: Archiv für Steuer- und Abgaberecht [ASA] 73/2004 S. 222 ff., E. 2.1; vgl. ferner Urteil des Bundesgerichts 2A.125/2003 vom 10. September 2003 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 3.1). Über die Begriffe "gewerblich" und "beruflich" bzw. "nachhaltig" sucht der Gesetzestext die steuerbaren Umsätze von jenen abzugrenzen, welche von Nichtunternehmern, Unselbständigerwerbenden oder Privaten in einer Art und Weise getätigt werden, dass sie nicht der Mehrwertsteuer unterliegen sollen. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität und der Allgemeinheit der Steuer sind die Begriffe jedoch weit auszulegen (Urteile des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.3 sowie

vom 27. Mai 2002, a.a.O., E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 3.1). Nicht geklärt ist bis anhin die Frage, ob die dargestellte Rechtsprechung auch für die private Tätigkeit des Unternehmers im Bereich seiner steuerpflichtigen Haupttätigkeit gilt oder ob sich dieser die Nähe zu seiner Haupttätigkeit anrechnen lassen muss und deshalb in diesem Bereich von vornherein keine privaten (nicht steuerpflichtigen) Umsätze tätigen kann (in diesem Sinn Alois Camenzind/ Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, S. 345 Rz. 1003 f.). Im vorliegenden Fall kann diese Frage offen bleiben, denn selbst unter der Annahme, dass dem Beschwerdeführer die Nähe zu seiner gewerblichen Haupttätigkeit als Komplementär der B._____ nicht per se angerechnet werden dürfte, sondern einzig auf die in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Nachhaltigkeit der Tätigkeit abzustellen wäre, würde dies am Entscheidergebnis nichts ändern. 3.4 Im Bereich des Kunst- und Antiquitätenhandels hat die Mehrwertsteuergesetzgebung eine spezielle Regelung betreffend Stellvertretung im Rahmen von Auktionen vorgesehen. Die Mehrwertsteuerverordnung unterscheidet hinsichtlich der Steuerfolgen zwischen direkter und indirekter Stellvertretung: Tritt der Vertreter als blosser Vermittler von Leistungen auf, so dass das Austauschverhältnis direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten entsteht, kommt es zwischen diesen beiden zu einem steuerbaren Umsatz (Art. 10 Abs. 1 aMWSTV). In diesem Fall liegt direkte Stellvertretung vor. Daneben gilt die vom Vermittler erbrachte Leistung als Dienstleistung, die grundsätzlich im Rahmen von Art. 6 aMWSTV steuerbar ist. Voraussetzung für eine solche direkte Stellvertretung ist ein ausdrückliches Handeln des Vertreters im Namen und auf Rechnung des Vertretenen. Dies ergibt sich aus dem klaren Gesetzeswortlaut von Art. 10 Abs. 1 aMWSTV. Für Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel besteht diesbezüglich eine besondere Lösung: Direkte Stellvertretung wird auch dann angenommen, wenn der Verkäufernamen nicht genannt wird, sofern die Voraussetzungen von Art. 10 Abs. 4 aMWSTV kumulativ erfüllt sind. Der Organisator der Auktion selber wird wie ein Kommissionär behandelt und ist für seine Kommissionsleistung steuerpflichtig (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.81/2005 vom 7. Februar 2006 E. 3). Diese so genannte Auktionatorenregelung von Art. 10 Abs. 4 aMWSTV betrifft einzig das Stellvertretungsverhältnis zwischen dem Einlieferer von Kunstgegenständen und dem Auktionator und hat auf die subjektive Steuerpflicht des Einlieferers keinen unmittelbaren Einfluss. Dieser wird gegebenenfalls steuerpflichtig, wenn er - entweder gegenüber den Bietern oder gegenüber dem Auktionshaus - in eigenem Namen auftritt (E. 3.2). 4.4.1 Im vorliegenden Fall verkaufte der Beschwerdeführer im Zeitraum vom 1. Januar 2000 bis 31. Dezember 2000 unbestrittenermassen 38 Kunstwerke. Die Veräusserungen fanden im Rahmen von Auktionen über die Kommanditgesellschaft B._____ statt, an welcher der Beschwerdeführer als Komplementär beteiligt ist. Nach Angaben des Beschwerdeführers stellte ihm das Auktionshaus die Verkaufsprovisionen zu Drittkonditionen in Rechnung (vgl. Auktionsabrechnungen, amtl. Akten Nr. 1). Der Beschwerdeführer erzielte einen Gesamtumsatz im Betrag von Fr. 734'700.-. Die für die Steuerpflicht erforderliche Umsatzhöhe von mehr als Fr. 75'000.- gemäss Art. 17 Abs. 1 aMWSTV ist damit erreicht. 4.2 Aus den bei den Akten liegenden Auktionsabrechnungen ergibt sich, dass der Beschwerdeführer gegenüber der B._____ im eigenen Namen auftrat. Des Weiteren erfolgten die Verkäufe auf wirtschaftliches Risiko des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer handelte insbesondere im Verhältnis zur B._____ wirtschaftlich unabhängig. Wie dargetan (E. 3.4 hiervor), ist für die Frage der subjektiven Steuerpflicht des Beschwerdeführers nicht massgebend, ob dieser oder die

B._____ gegenüber den Bietern in Erscheinung trat. Entscheidend ist einzig, dass der Beschwerdeführer effektiv im eigenen Namen handelte und auftrat. Die selbständige Ausübung im Sinne von Art. 17 Abs. 1 aMWSTV ist demnach gegeben. 4.3 Umstritten ist vorliegend die Frage, ob die Tätigkeit des Beschwerdeführers als gewerblich oder beruflich resp. als nachhaltig im Sinne von Art. 17 Abs. 1 aMWSTV zu betrachten ist. Wie erwähnt, tätigte der Beschwerdeführer in der Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2000 38 Verkäufe und erzielte dabei einen Umsatz von insgesamt Fr. 734'700.-. Bei dieser Einnahmenhöhe kann nicht mehr von gelegentlichen Umsätzen gesprochen werden. Für die Nachhaltigkeit der Tätigkeit spricht auch der Umstand, dass die Verkäufe nicht "en bloc", sondern gestaffelt erfolgten. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers war damit auf Wiederholung angelegt. Des Weitern standen die Verkäufe - gemäss den eigenen Angaben des Beschwerdeführers - in Zusammenhang mit dem Finanzbedarf für die Renovierung einer privaten Liegenschaft. Die hierfür erforderliche Liquidität bedingte ein geplantes Vorgehen beim Verkauf der Objekte. Entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers handelte es sich bei der Renovierung der Liegenschaft nicht "um einen äusseren Einfluss, der zwingend den Verkauf der Objekte verlangte", soweit dies denn überhaupt entscheidend wäre. Der Entscheid dazu wurde vom Beschwerdeführer selber getroffen, der die Renovierung plante und die Finanzierung durch den Verkauf der Kunstobjekte sicherstellte. Von mehr oder weniger zufällig erzielten Umsätzen kann deshalb keine Rede sein. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers spricht sein Marktauftritt (bloss) gegenüber der B._____ bzw. der Umstand, dass er gegenüber den Bietern an den Auktionen nicht im eigenen Namen auftrat, nicht gegen die Nachhaltigkeit seiner Tätigkeit. Beim Verkauf von Kunstgegenständen im Rahmen von Auktionen ist es gerade typisch, den Einlieferer nicht namentlich zu nennen (aus diesem Grunde gibt es die Auktionatorenregelung nach Art. 10 Abs. 4 aMWSTV; vgl. E. 3.4 hiervor). Ebenfalls nicht gegen die Nachhaltigkeit spricht, dass der Beschwerdeführer - laut seinen Ausführungen - die Kunstobjekte ursprünglich nicht zum Zwecke des Wiederverkaufs erworben hatte. Massgebend ist die Nachhaltigkeit der steuerbaren Tätigkeit, d.h. der Verkauf der Kunstobjekte. Das Motiv des vorgängigen Erwerbs spielt dabei keine Rolle. Unerheblich ist des Weitern, ob der Beschwerdeführer die Kunstobjekte dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuordnete und ob er diese privat versicherte und als Privatvermögen versteuerte (vgl. BGE 123 II 304 f. E. 6b; Urteil des Bundesgerichts 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A 1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 5.3.2). Zutreffend sind hingegen die Ausführungen des Beschwerdeführers, dass er zur Durchführung der fraglichen Verkäufe keinen eigentlichen Geschäftsbetrieb führte und gegenüber den Behörden nicht als (Einzel-) Unternehmer auftrat. In Anbetracht aller weiteren Umstände, die für die Nachhaltigkeit der Tätigkeit des Beschwerdeführers sprechen - insbesondere der Höhe des Gesamtumsatzes, der auf Wiederholung angelegten Tätigkeit und der Planmässigkeit des Vorgehens -, fallen diese zwei Kriterien indessen nicht ins Gewicht. Unter Berücksichtigung aller relevanten Kriterien und in Anbetracht dessen, dass die Begriffe "gewerblich oder beruflich" resp. "nachhaltig" weit auszulegen sind (vgl. E. 3.3 hiervor), ist die gewerbliche Natur der Tätigkeit des Beschwerdeführers zu bejahen. Die Vorinstanz hat Art. 17 Abs. 1 aMWSTV bundesrechtskonform angewendet. 4.4 Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdeführer in der Zeit vom 1. bis 4. Quartal 2000 selbständig und nachhaltig Kunstobjekte verkaufte. Da die Umsatzschwelle von Fr. 75'000.- überschritten wurde, ist seine subjektive Steuerpflicht gegeben. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 5

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'700.- sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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