

CH_VB JAAC 64.110 vom 19. Mai 2000

Bundesverwaltung, 2000-05-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_64.110__

FR: CH_VB JAAC 64.110 du 19 mai 2000

IT: CH_VB JAAC 64.110 del 19 maggio 2000

Erwägungen

E. 1

von Fahrzeugeinrichtungen und damit auf Merkmale des Leistungserbringers abzustellen. Massgebend müsste aus einer verbrauchsteuerorientierten Sicht vielmehr sein, dass es sich beim Leistungsempfänger um eine kranke, verletzte oder invalide Person handelt. Aus Steuererhebungs-, Beweis- und aus Praktikabilitätsgründen ist es dennoch sachgerecht, an die fraglichen Kriterien des Leistungserbringers (insbesondere an die Fahrzeugeinrichtungen) anzuknüpfen (E. 3c). - Hat die Beschwerdeführerin für die Kreditfahrten als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin zu gelten, kann sie für diesen Teil der Fahrten nicht gleichzeitig die entsprechenden Leistungen im Bereich Funk- und Taxizentrale für andere erbringen. Mit Bezug auf den Erlös aus der Funk- und Taxizentrale ist zu unterscheiden zwischen Kreditfahrten und den anderen Taxifahrten, bei denen die Taxihalter direkt einkassieren (E. 4c). Imposta sul valore aggiunto. Operatore. Trasporto di malati. - Per motivi di politica sanitaria e sociale l'art. 14 n. 6 OIVA esclude dall'imposta il trasporto di malati, feriti o invalidi. In linea di principio, è contrario al sistema far dipendere l'esenzione dalla presenza di attrezzature nei veicoli e quindi basarsi sulle caratteristiche del fornitore di prestazioni. Nell'ottica di un'imposta orientata sul consumo, dovrebbe essere più determinante il fatto che il destinatario della prestazione sia un malato, un ferito o una persona invalida. Per motivi di riscossione dell'imposta, di prova e di praticabilità, è tuttavia oggettivamente giustificato prendere in considerazione i criteri che dipendono dal fornitore della prestazione (in particolare l'attrezzatura del suo veicolo) (consid. 3c). - Se, per le corse a credito, la ricorrente deve essere considerata, dal punto di vista dell'IVA, come la fornitrice di prestazioni, essa non può, per quanto riguarda questi tipi di corse, fornire al contempo per altre persone prestazioni corrispondenti nell'ambito di una centrale radio-taxi. Per quanto concerne il ricavo risultante dalla centrale, occorre distinguere fra le corse effettuate a credito e le altre corse di taxi, il cui pagamento è direttamente incassato dai detentori dei veicoli (consid. 4c). A. Mit dem «Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger» beantragte X. bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) am 6. April 1995 die freiwillige Eintragung als Steuerpflichtige. Ihre Geschäftstätigkeit bezeichnete sie mit Telefon- und Schreibdienst für Taxis. Ihren Jahresumsatz für das vorangegangene Jahr 1994 bezifferte sie mit ca. Fr. 48 000.-. Im entsprechenden Antragsformular begründete sie die angebehrte Option für die Steuerpflicht mit dem Umstand, dass ein Teil der Kunden eine Rechnung

E. 2

mit ausgewiesener Mehrwertsteuer verlangen würde. Mit Rückwirkung auf den 1. Januar 1995 wurde X. am 25. April 1995 antragsgemäss im von der ESTV geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen. In der darauf folgenden umfangreichen Korrespondenz wurden unterschiedliche Standpunkte von X. einerseits und der ESTV andererseits im

Wesentlichen über die Vermittlungsproblematik und über die Steuerbarkeit von Krankentransporten geltend gemacht. Die ESTV hielt dafür, X. sei für die den Taxikunden im eigenen Namen in Rechnung gestellten Personentransporte nicht bloss Vermittlerin zwischen den Kunden und den selbständigen Taxiunternehmen, sondern eigentliche Leistungserbringerin. X. habe daher den gesamten Umsatz zu versteuern, den sie den Kunden in Rechnung stelle. Sie könne aber die von den Taxiunternehmen an sie überwältzte Steuer als Vorsteuer abziehen. Schülertransporte seien steuerbar. Beförderungen von kranken, verletzten oder invaliden Personen seien nur dann vor der Steuer ausgenommen, wenn sie in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen erfolgten. X. hielt insbesondere entgegen, die fakturierten Dienstleistungen seien ausschliesslich im Namen und für Rechnung der Firmen A-Taxi, B-Taxi, D-Taxi und E-Taxi ausgestellt worden. Sie selbst erbringe keine Transportleistungen, da sie nicht Auto fahre, sondern Schreibarbeiten und Telefondienst erledige. Die Einnahmen der Taxifahrer gehörten nicht ihr. Sie könne die Mehrwertsteuer nicht noch einmal verrechnen, da diese schon im Fahrtarif enthalten sei und es sei nicht gerechtfertigt, dass die Mehrwertsteuer zweimal abgeliefert werden müsse. Ferner sei sie nicht gewillt, die Mehrwertsteuer auf Transporten von geistig und körperlich behinderten Menschen einzuverlangen und zu entrichten. Konkurrenzunternehmen würden für die gleichen Leistungen nicht als Steuerpflichtige eingetragen. B. Die ESTV führte im Betrieb von X. eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1995 durch. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 3. Juli 1996 forderte die ESTV aufgrund dieser Kontrolle von der Steuerpflichtigen Mehrwertsteuern im Betrag von total Fr. 13 746.- nach. Dieser Betrag resultiert aus den in Rechnung gestellten Kreditfahrten (Fr. 9817.05 Mehrwertsteuer) und aus dem Erlös der Funkzentrale (Fr. 3929.75 Mehrwertsteuer). Zur Begründung hielt die Verwaltung fest, die in Rechnung gestellten Transportleistungen (Kreditfahrten) würden als im eigenen Namen erbracht gelten. C. Am 29. November 1996 erliess die ESTV einen (formellen) Entscheid und bestätigte die Nachforderung im Betrag von Fr. 13 746.- nebst Verzugszins. Ferner stellte die Verwaltung fest, X. sei zu Recht mit Wirkung ab 1. Januar 1995 als Steuerpflichtige im entsprechenden Register eingetragen worden. Mit Eingabe vom 2. bzw. 4. Dezember 1996 erhob X. bei der ESTV Einsprache und beantragte sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheides. D. Mit Einspracheentscheid vom 12. November 1999 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie stellte fest, X. sei zu Recht auf den 1. Januar 1995 in das Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen worden. Für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1995 betrage die Nachforderung an Mehrwertsteuer zutreffend Fr. 13 746.- (nebst Verzugszins und Kosten).

E. 3

Mit Eingaben vom 16. bzw. 23. November 1999 erhebt X. (Beschwerdeführerin) Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Begehren, der angefochtene Einspracheentscheid vom 12. November 1999 sei aufzuheben. Zur Begründung wiederholte sie ihre bereits bisher vertretene Argumentation. In ihrer Vernehmlassung vom 25. Februar 2000 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Aus den Erwägungen: 1. (...) 2.a. Die Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht geregelt hat. Selbständige Verordnungen des Bundesrates sind daraufhin zu kontrollieren, ob sie mit den sachbezogenen Vorgaben der Verfassungsvorschrift, auf welcher sie beruhen, harmonieren.

Bei der Mehrwertsteuerverordnung ist somit zu prüfen, ob der Bundesrat die in Art. 130 und 196 Ziff. 14 BV enthaltenen Grundsätze beachtet und sich an Gegenstand, Zweck und Umfang der ihm eingeräumten Kompetenz gehalten hat. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob die Verordnung nicht mit sonstigen Verfassungsnormen, besonders mit den Grundrechtsgarantien, kollidiert, soweit die ermächtigende Verfassungsnorm nicht selbst Abweichungen anordnet oder bewusst in Kauf nimmt (BGE 123 II 22 f., 123 II 298). b. Laut Art. 130 Abs. 1 BV kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese ist in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren zu erheben (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 301; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13 Rz. 3.2; Ernst Höhn / Klaus A. Vallender, Kommentar BV, Art. 41ter, Rz. 11, 33; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/95, S. 329 ff.; vgl. auch AB 1993 N 329 f.). Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an den Unternehmer, der die steuerbaren Umsätze erzielt. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwälzten Steuer mit dem Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen abgelieferte Steuer ihren Abnehmern über den Preis bis schliesslich der Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer sind daher übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Reich, a.a.O., S. 330; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1994, S. 22 Rz. 6). Hierbei handelt es sich nach

E. 4

der Rechtsprechung der SRK um jene Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 130 und 196 Ziff. 14 BV zugrunde zu legen sind (entsprechende Textstelle diverser Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission in MWST-Journal 2/96, S. 50 ff.; vgl. auch BGE 123 II 301 f.). Einer verfassungskonformen Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission auch allfällige Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts (ausführlich: entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 52 f.; vgl. BGE 124 II 203 f. E. 6a). c. Zu beachten ist, dass der Richter den dem Verordnungsgeber in Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern darf. Er hat sich vielmehr auf die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der in Frage stehenden Regelung zu beschränken. Eine vom Bundesrat getroffene Lösung, die sich im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens hält, die in der Verfassung enthaltenen mehrwertsteuerlichen Grundsätze beachtet und die weiteren Verfassungsrechte respektiert, darf deshalb durch den Richter nicht korrigiert werden. Einschreiten darf dieser nur, wenn der Verordnungsgeber die ihm eingeräumte Kompetenz überschritten hat, wobei das Gericht auch den Umfang dieser Kompetenz zu ermitteln hat (BGE 123 II 299). d. Im übrigen überprüft die SRK die

gestützt auf die Mehrwertsteuerverordnung erlassenen Ausführungsverordnungen des Eidgenössischen Finanzdepartementes sowie die Auslegung der Mehrwertsteuerverordnung durch die ESTV (z.B. Wegleitung, Broschüren und Merkblätter) frei. Sie orientiert sich dabei an den gleichen sachbezogenen Vorgaben der Verfassung wie bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung (vgl. BGE 123 II 299 E. 3b). 3.a. Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern die Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75 000.- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV], SR 641.201). Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV unter den von ihr festzusetzenden Bedingungen demjenigen, der nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV die gesetzlich festgelegte Mindestumsatzgrenze nicht erreicht, gestatten, für die Steuerpflicht zu optieren (Art. 20 Abs. 1 Bst. a MWSTV). b. Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler. Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV). Das Erfordernis, dass als blosser Vermittler nur gilt, wer ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, wurde durch die Rechtsprechung als verfassungsmässig erklärt (Entscheid der SRK vom 9. April 1998 in Sachen I. [SRK 1996-052], veröffentlicht in VPB 63.24 S. 213 ff.).

E. 5

Ob ein Unternehmer als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat, ist also massgeblich danach zu beurteilen, ob er in eigenem Namen auftritt oder nicht (vgl. Entscheid der SRK vom 21. Januar 1997 in Sachen G. [SRK 1996-070], E. 3a und b, veröffentlicht in VPB 64.46 S. 570 ff.). Tritt ein Stellvertreter in eigenem Namen auf (indirekte Stellvertretung), dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt. Wer Geschäfte Dritter bloss vermittelt, das heisst als direkter Stellvertreter in fremdem Namen und für fremde Rechnung tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Art. 10 Abs. 1 MWSTV). c. Von der Mehrwertsteuer befreit sind die Beförderungen von kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen (Art. 14 Ziff. 6 MWSTV). Diese Befreiungsvorschrift stützt sich auf Art. 196 Ziff. 14 Bst. b Ziff. 2 BV. Die Mehrwertsteuer ist eine Verbrauchsteuer. Sie will den Endkonsum belasten. Dementsprechend muss das Entlastungsziel der hier fraglichen Befreiungsvorschrift ebenfalls den Verbrauch treffen (Riedo, a.a.O., S. 145 Rz. 3.1.2.). Aus gesundheits- und sozialpolitischen Gründen bezweckt Art. 14 Ziff. 6 MWSTV die Steuerentlastung von Beförderungsleistungen an kranke, verletzte oder invalide Personen. Der Bezug solcher Leistungen ist also Entlastungsziel dieser Befreiungsvorschrift. Deswegen ist es zwar grundsätzlich systemfremd, für die Befreiung an Fahrzeugeinrichtungen und damit an Merkmale des Leistungserbringers anzuknüpfen. Massgebend müsste aus einer verbrauchsteuerorientierten Sicht vielmehr sein, dass es sich beim Leistungsempfänger um eine kranke, verletzte oder invalide Person handelt. In der Praxis ist es aber für den

Leistungserbringer kaum möglich, stets den rechtsgenügenden Nachweis zu erbringen, dass der Fahrgast eine kranke, verletzte oder invalide Person im Sinne des Gesetzes ist. Er käme wohl nicht darum herum, vom Fahrgast jeweils ein Arztzeugnis zu verlangen und dieses zu Händen der Steuerbehörde bei seinen Geschäftsunterlagen aufzubewahren. Aus Steuererhebungs-, Beweis- und vor allem Praktikabilitätsgründen ist es daher sachgerecht, an die genannten Kriterien des Leistungserbringers (in casu: besondere Fahrzeugeinrichtungen) anzuknüpfen. Art. 14 Ziff. 6 MWSTV erweist sich infolgedessen als verfassungsmässig. 4.a. Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin mit Fragebogen vom

E. 6

Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht sind vorliegendenfalls nicht umstritten und waren offensichtlich erfüllt. Die Beschwerdeführerin war daher auch obligatorisch steuerpflichtig. b. Die ESTV stellte anlässlich der Kontrolle vor Ort Kreditfahrten in einer Umsatzhöhe von Fr. 250 535.- fest. Dabei handelt es sich um Taxifahrten mit Kunden, die den Transport nicht bar bezahlt haben. Gegen die festgestellte Umsatzhöhe erhebt die Beschwerdeführerin keine substantiellen Einwendungen. Es sind für die SRK keine Gründe ersichtlich, an dieser Erhebung der ESTV zu zweifeln. Zu beurteilen ist aber die Frage, ob die Umsätze tatsächlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind. Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin den Taxikunden die fraglichen Kreditfahrten in Rechnung gestellt hat. Die Umsätze wären unter den hier gegebenen Umständen mehrwertsteuerlich nur dann nicht ihr, sondern dem jeweiligen Taxihalter zuzurechnen, wenn sie ausdrücklich im Namen und für Rechnung des entsprechenden Taxihalters gehandelt hätte (E. 2b hievor). Den entsprechenden Nachweis vermag die Beschwerdeführerin allerdings nicht zu erbringen. Sie reichte im Verlaufe des Verfahrens wohl leere Musterbriefe ein, auf deren Kopfzeilen einzelne selbständige Taxifahrer bzw. Taxiunternehmungen aufgeführt sind. Konkrete Rechnungen für die Taxifahrten in den fraglichen Perioden liegen aber keine bei den Akten. Von der Beschwerdeführerin ausgestellte Rechnungen, in deren Briefköpfen die selbständigen Taxifahrer, für welche die Beschwerdeführerin Schreibarbeiten verrichtete, gesammelt aufgeführt sind, würden ohnehin nur genügen, wenn im Text noch ausdrücklich vermerkt ist, für welchen dieser Taxifahrer nun genau Rechnung gestellt wird. Denn die Beschwerdeführerin kann mit einer einzigen Handlung nicht gleichzeitig Vertreterin von diversen eigenständigen Leistungserbringern sein, die am entsprechenden Umsatz gar nicht beteiligt sind. Dass sie gerade nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung der Taxihalter gehandelt hat, ergibt sich überdies aus dem Umstand, dass nicht nur sie (den Kunden) Rechnung stellte, sondern andererseits - soweit ersichtlich - jeweils der Taxihalter ihr die Fahrten ebenfalls fakturierte. Bereits

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