

CH_VB JAAC 68.126 vom 31. März 2004

Bundesverwaltung, 2004-03-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_68.126__

FR: CH_VB JAAC 68.126 du 31 mars 2004

IT: CH_VB JAAC 68.126 del 31 marzo 2004

Erwägungen

E. 1

- Fragen der Verfassungsmässigkeit im System der schweizerischen Mehrwertsteuer (E. 2).
- Nur derjenige wird mehrwertsteuerrechtlich als Stellvertreter anerkannt, der bei der Erbringung einer Leistung ausdrücklich im Namen des Vertretenen auftritt; eine stillschweigende Willenskundgabe genügt nicht (E. 3a und b). - Bestätigung der Rechtsprechung betreffend den Entgeltsbegriff (E. 3d), den Saldosteuersatz (E. 3e), die Verjährung der Mehrwertsteuer (E. 3f und 5c) und den Verzugszins (E. 3g und 5d). - In casu konnte der Beschwerdeführer den Nachweis für eine mehrwertsteuerrechtlich anzuerkennende Stellvertretung bei der Vermietung von Ferienwohnungen nicht erbringen (E. 4a und b). Nach dem Grundsatz der Einheit der Unternehmung waren sämtliche vom Beschwerdeführer aus allen Betriebszweigen erzielten Umsätze - einschliesslich der bei der Vermietung von Ferienwohnungen erzielten Einkünfte - zu versteuern (E. 4c). Imposta sul valore aggiunto. Rappresentanza indiretta in caso di locazione di appartamenti di vacanza a proprio nome. Unità dell'impresa con l'esercizio di un ristorante. Condizioni per la prescrizione secondo l'OIVA. - Questioni di costituzionalità nel sistema dell'imposta svizzera sul valore aggiunto (consid. 2). - È riconosciuto come rappresentante dal punto di vista dell'imposta sul valore aggiunto solo chi fornisce esplicitamente una prestazione a nome del rappresentato; una manifestazione tacita di volontà non è sufficiente (consid. 3a e b). - Conferma della giurisprudenza concernente la nozione di controprestazione (consid. 3d), il metodo saldo (consid. 3e), la prescrizione dell'imposta sul valore aggiunto (consid. 3f e 5c) e l'interesse di mora (consid. 3g e 5d). - Nella fattispecie, il ricorrente non ha potuto fornire la prova che la locazione di appartamenti di vacanza aveva avuto luogo nel quadro di una rappresentanza ai sensi dell'imposta sul valore aggiunto (consid. 4a e b). Secondo il principio dell'unità dell'impresa, tutti gli importi realizzati dal ricorrente negli ambiti di attività della sua azienda - compresi gli introiti derivanti dalla locazione di appartamenti di vacanza - sono imponibili (consid. 4c). Zusammenfassung des Sachverhalts: A. X führte - unter Mithilfe seiner Ehefrau und von weiteren Angestellten - einen Restaurationsbetrieb. Aufgrund der von ihm ausgeübten Tätigkeit und den dabei erzielten Umsätzen war X gestützt auf Art. 17 der Verordnung

E. 2

über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 2002 eingetragen. Die Einzelfirma «Restaurant Y, X» wurde am 23. April 1997 in das Handelsregister des Kantons Z eingetragen, die Löschung erfolgte am 11. April 2002 infolge Geschäftsaufgabe. Am 15. und 16. April 1996 führte die ESTV im Geschäftsbetrieb von X eine Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1996

(Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1996) durch. Gestützt auf das Ergebnis dieser Kontrolle machte die ESTV für die genannten Steuerperioden mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 31. März 1998 eine Nachbelastung von insgesamt Fr. 6'486.- Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins ab 15. Januar 1996 (mittlerer Verfall) geltend. Mit Schreiben vom 1. Mai 1998 bestritt X diese Nachforderung. Mit einem weiteren Schreiben vom 18. Februar 2002 stellte der Mehrwertsteuerpflichtige ein Gesuch um Sistierung der ausstehenden EA bis zum Entscheid. B. Mit Entscheid vom 30. Mai 2002 hielt die ESTV an der geltend gemachten Mehrwertsteuerforderung im vollen Umfang fest. Am 28. Juni 2002 (Posteingang) erhob X bei der Verwaltung dagegen Einsprache mit dem Hauptantrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. C. Mit Einspracheentscheid vom 7. Oktober 2002 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Nachforderung an Mehrwertsteuer im Betrag von Fr. 6'486.- zuzüglich Verzugszins und unter Vorbehalt einer Kontrolle. Zur Begründung führte die Verwaltung im Wesentlichen aus, dass X unter der Bezeichnung «Café-Restaurant, A, Fam. X» (Text gemäss Firmenstempel auf dem Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger) oder «Restaurant A, Fam. S. und B. X» (Text gemäss Firmenstempel auf dem Fragebogen zur Prüfung der Löschung aus dem Register der Steuerpflichtigen) im geschäftlichen Verkehr aufgetreten sei. Im selben Gebäude, Haus Y, hätten sich neben dem Restaurant auch noch drei Ferienwohnungen befunden. Der Eigentümer dieser Wohnungen sei damals F gewesen. Die anlässlich der Kontrolle von der ESTV vorgefundenen beiden schriftlichen Mietverträge mit den Mietern der Ferienwohnungen bezeichneten als Vermieter: «S. + B. X, Haus Y» bzw. «Fam. B. X, Haus Y». Aus diesen Mietverträgen gehe hervor, dass X selbst als Vermieter aufgetreten sei und nicht der Eigentümer der Ferienwohnungen, F. Der Mehrwertsteuerpflichtige habe den Nachweis eines bloss auf Vermittlung lautenden schriftlichen Auftrages von F nicht erbringen können, die Voraussetzungen der direkten Stellvertretung seien nicht erfüllt und die Vermietung der Ferienwohnungen müsse mehrwertsteuerlich X zugerechnet werden. Mithin seien die Voraussetzungen der indirekten Stellvertretung nach Art. 10 Abs. 2 MWSTV gegeben und nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens müssten die Umsätze des gesamten Unternehmens von X zusammengezählt werden. Bestehe ein Unternehmen aus zwei oder mehreren Einzelbetrieben, seien die Einnahmen aus allen Betriebsteilen insgesamt als Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

E. 3

X sei von der ESTV aufgefordert worden, alle vorhandenen Mietverträge für den fraglichen Zeitraum vorzulegen, doch habe er sich geweigert, dies zu tun. Deshalb sei davon auszugehen, dass der Mehrwertsteuerpflichtige für den Eigentümer die fraglichen Ferienwohnungen im eigenen Namen vermietet habe. Die Höhe der Mietzinseinnahmen werde von X nicht bestritten. D. Mit Eingabe vom 6. November 2002 (Postaufgabe 7. November 2002) führt X (Beschwerdeführer) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 7. Oktober 2002 und stellt den Antrag, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben. Eventualiter beantragt er die Anwendung des Saldo-Steuersatzes für den veranlagten Steuerbetrag für die Ferienwohnungen. Mit Vernehmlassung vom 20. Januar 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen. Aus den Erwägungen: 1.a. (Formelles) b. Gemäss Art. 8 der Übergangsbestimmungen (UeB) der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV[128]) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR

101) war der Bundesrat gehalten, die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer bis zum Inkrafttreten eines Bundesgesetzes zu erlassen. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Das Mehrwertsteuergesetz ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000, AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Der hier zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 1995 bis 1996 zugetragen, sodass auf die vorliegende Beschwerde die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung weiterhin Anwendung finden. c. Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021) 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). 2.a. Die Mehrwertsteuerverordnung ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen UeB aBV bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der seit 1. Januar 2000 gültigen BV und stellt gesetzesvertretendes Recht dar, bis der ordentliche Gesetzgeber

E. 4

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. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 aBV sowie die in Art. 8 UeB aBV (vgl. Art. 130 und Art. 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. E. 3, BGE 123 II 298 f. E. 3). b. Laut Art. 41ter Abs. 1 Bst. a aBV (vgl. 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. 41ter Abs. 3 aBV bzw. Art. 130 Abs. 1 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 301 E. 5a; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13, 23 f.; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/95, S. 329 ff.). 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 überwältigten 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 1995, S. 22 Rz. 6). Hierbei handelt es sich nach der Rechtsprechung der SRK um jene Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 41ter aBV (vgl. Art. 130 BV) zugrunde zu legen sind (entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 50 ff.; vgl. auch BGE 123 II 301 f.). Einer verfassungskonformen (Art. 41ter aBV bzw. Art. 130 Abs. 1 BV) Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung der SRK 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. 8 UeB aBV bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV übertragenen Entscheidungsspielraum nicht durch eigene Ordnungsvorstellungen schmälern darf. Er hat sich

E. 5

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 125 II 331 E. 3a, BGE 123 II 299 E. 3a). d. Im Übrigen überprüft die SRK die gestützt auf die Mehrwertsteuerverordnung erlassenen Ausführungsverordnungen des 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 30 E. 7, BGE 123 II 299 E. 3b). 3.a. Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, sodass 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 des Bundesgerichtes vom 6. März 2001, veröffentlicht in *Revue du droit administratif et du droit fiscal [RDAF]* 2001 II 370 f.; Entscheid der SRK vom 4. Dezember 2003 in Sachen G. AG [SRK 2003-058] E. 2b; Entscheid der SRK vom 11. Juli 2001, veröffentlicht in *VPB* 66.10 S. 119 ff.; Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in *VPB* 64.110 S. 1124; Entscheid der SRK vom

E. 9

Tatbestand als mehrwertsteuerpflichtig betrachtet. Ein einfacher Brief der ESTV kann genügen. Namentlich die Zustellung einer Ergänzungsabrechnung oder einer Gutschriftanzeige gelten als verjährungsunterbrechend. Das System der Mehrwertsteuer gemäss MWSTV kennt keine absolute Verjährung; mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist von fünf Jahren neu zu laufen (vgl. Entscheid der SRK vom 17. Januar 2001, veröffentlicht in VPB 65.84 E. 6a S. 900 ff. mit Hinweisen). g.aa. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 f.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar EFD, S. 38). Ein Verstoss des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt ge- äusserter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.27 E. 3a S. 244 ff.; Entscheid der SRK vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62.46 E. 3c S. 400 ff.). Ein weiterer Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips ist die Verpflichtung des Mehrwertsteuerpflichtigen zur Ablieferung der geschuldeten Steuerbeträge an die Verwaltung. Der Mehrwertsteuerpflichtige ist auch in diesem Fall verpflichtet, ohne ein vorheriges Tätigwerden bzw. eine Mitwirkung der ESTV (durch Zusendung von Formularen, Aufforderung zur Zahlung, usw.) den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag zu bezahlen, wobei die Pflicht zur Entrichtung dieser Beträge unabhängig von der Vornahme der Abrechnung der Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 37 MWSTV besteht (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, mit Hinweisen, veröffentlicht in ST 12/1998 S. 1473 f. E. 3c). bb. Die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Mehrwertsteuerzahlungen hängt nach der Vorschrift von Art. 38 Abs. 2 MWSTV weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Steuerpflichtigen ab. Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 81 Bst. i MWSTV durch das Eidgenössische Finanzdepartement festgelegt (vgl. Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 111). Der Mehrwertsteuerpflichtige gerät ohne vorangehende Mahnung durch die ESTV in Verzug; ein Verzugszins ist immer verschuldensunabhängig (Kommentar EFD, S. 38). Wenn die Zahlung des Mehrwertsteuerpflichtigen zu spät erfolgt, tritt allein aufgrund dieser Verspätung die vorgesehene Rechtsfolge (Verzugszinspflicht) ein. 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 (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, a.a.O., E. 3d und 4b, mit Hinweisen; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 312). Bei verspäteter Zahlung

E. 10

der Mehrwertsteuer beträgt der geschuldete Zins 5% pro Jahr (vgl. Verordnung des EFD über die Verzinsung vom 14. Dezember 1994, AS 1994 3170, welche auch bei verspäteter Entrichtung von aufgrund der MWSTV geschuldeten Mehrwertsteuerbeträgen gilt). 4.a. Im vorliegenden Fall gilt es, folgende Geschäftsabwicklung mehrwertsteuerlich zu beurteilen. Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei als blosser Vermittler eines

Leistungsaustausches zwischen F, dem Eigentümer der fraglichen Ferienwohnungen und den Mietern als Leistungsempfängern aufgetreten. aa. Aus dem als vorbereitetes (gedrucktes) Formular ausgestalteten Mietvertrag vom 12. Juli 1994, abgeschlossen zwischen der Familie X, Haus Y, einerseits und Familie W, andererseits, wird X ausdrücklich als «Vermieter» bezeichnet. Die Unterschrift des Vermieters stammt von «S. X», offenbar der Ehefrau des Beschwerdeführers. Aus dem Formular lässt sich kein Hinweis darauf entnehmen, dass der Beschwerdeführer als direkter Stellvertreter von F, das heisst in dessen Namen und auf dessen Rechnung, auftritt. Der Umstand, dass sich auf diesem Formular zweimal ein Stempelaufdruck mit dem Text «Ferienwohnungen / Haus Y / Dr. F» befindet (rechts oben und rechts unten), kann nicht als Nachweis für eine direkte Stellvertretung bezeichnet werden, da ein ausdrücklicher Hinweis auf ein Vertretungsverhältnis fehlt. Gemäss Mietvertrag ist die Miete auf ein konkret bezeichnetes Bankkonto (Konto-Nr. [...]) bei der (...) Kantonalbank zu bezahlen. Ein Hinweis auf den Inhaber jenes Kontos lässt sich dem Mietvertrag nicht entnehmen. Als Telefonnummer des Vermieters ist die seinerzeit aktuelle Telefonnummer des Restaurationsbetriebes des Beschwerdeführers (Tel. [...]) auf dem Mietvertrag angegeben. Diese Vertragsgestaltung ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht als ein Leistungsaustausch zwischen dem Beschwerdeführer und der Familie W zu werten, da dem schriftlich abgeschlossenen Vertrag kein Hinweis auf eine direkte Vertretung, das heisst ein Auftreten des Beschwerdeführers in fremdem Namen und für fremde Rechnung (für F), zu entnehmen ist. Dieses Umsatzgeschäft ist mithin dem Beschwerdeführer aus mehrwertsteuerlicher Sicht zuzurechnen, er kann nicht als blosser Vermittler, das heisst als direkter Stellvertreter, anerkannt werden. bb. Auf dem als vorbereitetes (gedrucktes) Formular ausgestalteten Mietvertrag vom 4. März 1995, abgeschlossen zwischen S. + B. X, Haus Y, einerseits und Frau R, andererseits, wird ebenfalls X ausdrücklich als «Vermieter» bezeichnet. Die Unterschrift des Vermieters stammt auch in diesem Fall von «S. X», offenbar der Ehefrau des Beschwerdeführers. Dem Formular lässt sich kein Hinweis darauf entnehmen, dass der Beschwerdeführer als direkter Stellvertreter von F, das heisst in dessen Namen und auf dessen Rechnung, auftritt. Auf diesem Formular befindet sich kein Stempelaufdruck mit dem Text «Ferienwohnungen / Haus Y / Dr. F» bzw. einem ähnlichen Text. Gemäss Mietvertrag ist die Miete auf ein konkret bezeichnetes Bankkonto (Konto-Nr. [...]) bei der (...) Kantonalbank zu bezahlen. Ein Hinweis auf den Inhaber jenes Kontos lässt sich dem Mietvertrag wiederum nicht entnehmen. Als Telefonnummer des Vermieters ist die seinerzeit aktuelle Telefonnummer des Restaurationsbetriebes des Beschwerdeführers (Tel. [...]) auf dem Mietvertrag angegeben.

E. 11

Diese Vertragsgestaltung ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht ebenfalls als ein Leistungsaustausch zwischen dem Beschwerdeführer und Frau R zu werten, da dem schriftlich abgeschlossenen Vertrag kein Hinweis auf eine direkte Vertretung, das heisst ein Auftreten des Beschwerdeführers in fremdem Namen und für fremde Rechnung (für F), zu entnehmen ist. Auch dieses Umsatzgeschäft ist mithin dem Beschwerdeführer aus mehrwertsteuerlicher Sicht zuzurechnen; er kann nicht als blosser Vermittler, das heisst als direkter Stellvertreter, anerkannt werden. cc. Der Beschwerdeführer wurde von der ESTV aufgefordert, der Verwaltung sämtliche im fraglichen Zeitraum mit Dritten abgeschlossenen Mietverträge einzureichen. Dieser Aufforderung ist er nicht nachgekommen. Er hat auch im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vor der SRK keine weiteren Mietverträge der Rekurskommission eingereicht. Seiner Behauptung, wonach sämtliche weiteren

Mietverträge nur mündlich abgeschlossen worden seien, kann nicht gefolgt werden; sie reicht jedenfalls nicht aus, um die geltend gemachten Vertretungsverhältnisse nachzuweisen. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen muss davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer in allen anderen Vermittlungsfällen nicht als direkter Stellvertreter von F aufgetreten ist. Nichts zu seinen Gunsten ableiten kann der Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass seine Ehegattin («S. X») diese Mietverträge unter der Rubrik «Der Vermieter» unterschrieben hat. Bei der Ehegattin handelte es sich um eine im Betrieb des Beschwerdeführers mithelfende Familienangehörige, der offensichtlich stillschweigend eine Prokura bzw. eine Handlungsvollmacht eingeräumt worden war. Dabei ist auf das Verhalten in den Augen Dritter (der Mieter) nach Vertrauensprinzip abzustellen; die Ehegattin des Beschwerdeführers ist gegenüber den Mietern der Ferienwohnungen durch ihre Unterschrift unter der Rubrik «Der Vermieter» auf den Mietverträgen so aufgetreten, wie dies einer entsprechend bevollmächtigten Person zukommt (vgl. Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Auflage, Bern 2004, S. 215 ff.). Festzuhalten ist, dass nach den Feststellungen des Inspektors der ESTV der Bereich des Restaurants des Beschwerdeführers und der Bereich der Vermietung von Ferienwohnungen gegenüber Dritten nicht als erkennbar getrennte Unternehmen abgegrenzt waren (z. B. mit Geschäftsschildern), vielmehr traten diese beiden Bereiche als Einheit im geschäftlichen Verkehr auf. Sämtliche aus diesen Vermietungen erzielten Umsätze sind daher dem Beschwerdeführer zuzurechnen und von ihm zu versteuern. b. Der Beschwerdeführer argumentiert damit, dass die Mietzahlungen nicht auf ein auf ihn persönlich lautendes Konto, sondern auf ein Konto des Hauseigentümers (F) geflossen seien. Diese Tatsache habe den Einzahlungsscheinen entnommen werden können, die den Mietern zur Verfügung gestellt wurden. Diesem Umstand kann aus mehrwertsteuerlicher Sicht insofern keine selbständige Bedeutung beigemessen werden, als bei Vermietungen häufig ein Dritter (z. B. eine Bank, ein Kreditgeber, eine Hausverwaltung) den Mietzins von den Mietern direkt überwiesen erhält. Vom Beschwerdeführer wurden als Nachweis für die Zurechnung der Umsätze aus der Vermietung der fraglichen Ferienwohnungen an den Hauseigentümer F ein Prospekt mit der Überschrift «Y» sowie der

E. 12

Jahresbericht 1996/97 des Verkehrsvereins C bei der ESTV eingereicht. Dem gedruckten Prospekt «Y» lässt sich indes im Text kein Hinweis auf den Namen des Vermieters entnehmen. Auf dem durch die Verwaltung eingereichten Exemplar befindet sich auf der ersten Seite ein Stempelabdruck mit dem Text «Ferienwohnungen / Haus Y / Dr. F». Ob dieser Stempelabdruck auf allen an Dritte abgegebenen Prospekten angebracht war, kann nicht nachvollzogen werden. Daher kann der Beschwerdeführer aus diesem Prospekt nichts für den von ihm eingenommenen Standpunkt rechtsgenügend ableiten. Der Jahresbericht 1996/97 des Verkehrsvereins C enthält eine «Logiernächtestatistik Parahotellerie 1996/97», aus der hervorgeht, dass F im Winter bei 72 Ankünften 795 Logiernächte verbuchen konnte. Im Sommer waren von ihm 77 Ankünfte und 860 Logiernächte zu verzeichnen. Dem Vorwort dieses Jahresberichtes ist zu entnehmen, dass diese Broschüre im November 1997 erstellt wurde, der abgedruckte Revisionsbericht über die Erfolgsrechnung 1996/97 und die Bilanz per 31. Oktober 1997 des Verkehrsvereins C datiert vom 25. November 1997. Von der SRK zu beurteilen ist jedoch der Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1996, sodass der Beschwerdeführer aus dem erwähnten Jahresbericht nichts zu seinen Gunsten ableiten kann, da jene Publikation im fraglichen Zeitraum noch gar nicht existiert hat und von ihm daher auch nicht als Werbematerial eingesetzt werden konnte. Nach dem

Gesagten geht die ESTV zu Recht davon aus, dass der Beschwerdeführer die Ferienwohnungen im eigenen Namen den Mietern zum Gebrauch bzw. zur Nutzung überlassen hat, was die Annahme einer direkten Stellvertretung ausschliesst. Er ist infolgedessen als Mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer anzusehen. c. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens sind sämtliche Umsätze aus den beiden Unternehmensbereichen des Beschwerdeführers (Restaurantbetrieb und Vermietung von Ferienwohnungen) zusammen zu zählen und zu versteuern. Der von der ESTV ermittelte Mehrwertsteuerbetrag wurde vom Beschwerdeführer der Höhe nach nicht bestritten. 5. Es bleibt, auf die weiteren Argumente des Beschwerdeführers einzugehen, die sich jedoch allesamt als nicht stichhaltig erweisen. a. Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist beim Umsatz aus der Vermietung von Ferienwohnungen die Kurtaxe bei der Berechnung des abzuliefernden Mehrwertsteuerbetrages in Abzug zu bringen. Gemäss Praxis der ESTV ist die Kurtaxe nur steuerfrei, sofern der Gast nach den örtlichen Bestimmungen abgabepflichtig ist und ihm die effektive Taxe vom Vermieter gesondert in Rechnung gestellt wird. Der Beschwerdeführer hat in den vorliegenden Mietverträgen seinen Gästen die Kurtaxe nicht gesondert in Rechnung gestellt. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger für die Leistung aufwendet. Daher ist die Mehrwertsteuer vom gesamten Entgelt, das heisst von der gesamten Gegenleistung, zu berechnen (vgl. E. 3d hiervor). b. Im Rahmen des Eventualantrags fordert der Beschwerdeführer, es sei ihm die Anwendung des Saldosteuersatzes bezüglich der Ferienwohnungen zu bewilligen. Er hat jedoch nie - weder anlässlich der Anmeldung als Mehrwertsteuerpflichtiger bei der ESTV noch zu einem späteren Zeitpunkt - die Abrechnung gemäss Saldosteuersatz bei der Verwaltung beantragt.

E. 13

Aus verfassungsrechtlicher Hinsicht nicht zu beanstanden ist die von der ESTV entwickelte Verwaltungspraxis, wonach jener Mehrwertsteuerpflichtige, der die Abrechnung nach Saldosteuersatz nicht spätestens mit der ersten Mehrwertsteuerabrechnung beantragt, erst nach sechs Jahren die Abrechnung gemäss Saldosteuersatz beantragen kann. Bis zu diesem Zeitpunkt muss er genau abrechnen (vgl. E. 3e/cc hiervor). Die Verwaltung hat den ihr vom Verfassungsgeber in diesem Punkt eingeräumten weiten Gestaltungsspielraum unter Beachtung der allgemeinen bundesrechtlichen Schranken nicht überschritten. Der Beschwerdeführer hat mit der Verwaltung seit Beginn seiner Mehrwertsteuerpflicht jeweils nach der genauen Abrechnungsart abgerechnet, sodass er für den Betriebsteil Vermietung von Ferienwohnungen keinen Saldosteuersatz in Anspruch nehmen kann. c. Die zu beurteilende Mehrwertsteuerforderung betrifft die Jahre 1995 und 1996. Die ESTV hat mit EA vom 31. März 1998 eine erste Einforderungshandlung gegenüber dem Beschwerdeführer innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist gesetzt. Mit dieser EA begann die fünfjährige Verjährungsfrist neu zu laufen und die Verwaltung hat mit Entscheid vom 30. Mai 2002 die Verjährung wiederum rechtzeitig unterbrochen. Der Einspracheentscheid vom 7. Oktober 2002 lag ebenfalls innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist, welche auch in diesem Fall wieder neu zu laufen begonnen hat. Der Einwand des Beschwerdeführers, wonach die fragliche Mehrwertsteuerforderung verjährt sei, ist mithin unzutreffend. d. Die Verzinsung des offenen Mehrwertsteuerbetrages richtet sich nach der Vorschrift von Art. 38 MWSTV (vgl. E. 3g/bb hiervor). Gemäss Art. 38 Abs. 2 MWSTV hängt die Verpflichtung eines Mehrwertsteuerpflichtigen zur Zahlung des Verzugszinses nicht von seinem Verschulden ab. Wenn die Zahlung des Steuerpflichtigen zu spät erfolgt, tritt allein aufgrund dieser Verspätung die vorgesehene Rechtsfolge

(Verzugszinspflicht) ein. 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. Der Beschwerdeführer hat daher für die von der ESTV in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerforderung einen Verzugszins zu entrichten, der 5% pro Jahr beträgt. Der Beginn der Verzinsungspflicht wurde durch die Verwaltung mit

E. 15

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdruckschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 68.126 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 31. März 2004 in Sachen X [SRK 2002-140]). In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2004 Année Anno Band 68 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 006 275 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

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