

# CH\_VB JAAC 68.54 vom 24. September 2003

Bundesverwaltung, 2003-09-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch\\_vb\\_JAAC\\_68.54\\_\\_](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_68.54__)

FR: CH\_VB JAAC 68.54 du 24 septembre 2003

IT: CH\_VB JAAC 68.54 del 24 settembre 2003

## Erwägungen

### E. 1

- Auch eine einfache Gesellschaft kann subjektiv steuerpflichtig sein, wenn sie nach aussen auftritt; entscheidend ist diesbezüglich einzig, ob ein Leistungsaustausch stattfindet oder allenfalls ein Eigenverbrauchstatbestand gegeben ist (E 2b). - Ein Zusammenschluss verschiedener Anwälte, welche gemeinsam Büroräumlichkeiten mieten und weitere Leistungen beziehen, muss im vorliegenden Fall somit als einfache Gesellschaft qualifiziert werden (E. 3c). - Leistungen werden grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten, in eigenem Namen auftritt; auf Dienstleistungen übertragen bedeutet dies, dass auch derjenige Erbringer mehrwertsteuerpflichtig ist, der sich darauf beschränkt, die Dienstleistung eines Dritten in eigenem Namen weiterzufakturieren (E. 2a). - Nach Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung besteht die Möglichkeit, dass für den Bezug von Materialien durch eine Unkostengemeinschaft zwar nur eine Rechnung ausgestellt werden muss, auf dieser jedoch sämtliche Mitglieder dieser Gemeinschaft als Leistungsempfänger aufgeführt werden müssen (E. 4b/aa). Wird ausschliesslich die einfache Gesellschaft als Adressatin der Rechnung genannt, ist nicht von einer direkten Stellvertretung der beteiligten Mitglieder auszugehen, weshalb die Gemeinschaft selber mehrwertsteuerpflichtig wird (E. 4b/bb).  
Imposta sul valore aggiunto. Assoggettamento soggettivo di una società semplice.  
Rappresentanza. Fatturazione. - Anche una società semplice può essere assoggettata soggettivamente se agisce verso l'esterno; per l'assoggettamento è decisiva unicamente l'esistenza di uno scambio di prestazioni oppure di un consumo proprio (consid. 2b). - Nella fattispecie, l'associazione di diversi avvocati, che sono locatari in comune di uffici e che acquistano insieme altre prestazioni, è considerata come una società semplice (consid. 3c). - In linea di principio, le prestazioni ai sensi dell'IVA sono imputate alla persona che agisce verso l'esterno, nei confronti di terzi e a proprio nome; nell'ambito dei servizi, ciò significa che è assoggettato all'IVA anche il fornitore di prestazioni che si limita a rifatturare il servizio di un terzo a proprio nome (consid. 2a). - Secondo la prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, vi è la possibilità che per l'acquisto di materiali da parte di una comunione di spese venga emessa una sola fattura, che però deve menzionare tutti i membri di questa comunione quali destinatari della prestazione (consid. 4b/aa). Se, quale destinataria della fattura, è menzionata solo la società semplice, non si tratta di una rappresentanza diretta dei membri partecipanti, per cui la comunione stessa è assoggettata all'IVA (consid. 4b/bb).

### E. 2

Zusammenfassung des Sachverhalts: A. X., A., B., C., D. sowie E. praktizieren in gemeinsam gemieteten Büroräumlichkeiten in Zürich als Rechtsanwälte. Sie sind alle je unter einer eigenen Mehrwertsteuer-Nummer in dem von der Eidgenössischen

Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Gestützt auf telefonische Abklärungen und nach Prüfung der von ihr einverlangten Unterlagen forderte die ESTV mit Ergänzungsabrechnung (EA) (...) vom 14. September 2000 von X. für die Steuerperioden 1. Semester 1995 bis 2. Semester 1999 (Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1999) einen Steuerbetrag von Fr. 66'826.- (gerundet) zuzüglich Verzugszins ab 30. April 1998 (mittlerer Verfall) nach, mit der Begründung, die Einnahmen aus der Bürogemeinschaft seien nicht versteuert worden. Der Steuerpflichtige und der von ihm beigezogene Rechtsvertreter bestritten in der Folge diese Nachforderung. B. Mit Entscheid im Sinne von Art. 51 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) vom 24. April 2001 bestätigte die ESTV ihre Nachforderung. Dagegen liess X. mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 23. Mai 2001 Einsprache erheben. Er beantragte, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und der nachgeforderte Steuerbetrag sei wieder gutzuschreiben. Eventuell sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Steuernachbelastung zu reduzieren, soweit Versicherungsumsätze und die Miete von Büroräumlichkeiten bzw. zum reduzierten Satz von 2% respektive seit dem 1. Januar 1998 2,3% steuerbare Leistungen (Position Bibliothek und Abonnemente) betroffen seien. C. Mit Entscheid vom 15. Januar 2003 wies die ESTV die Einsprache kostenfällig ab und bestätigte ihre Steuerforderungen gemäss EA (...). Sie erwog, es sei nicht strittig, dass der Einsprecher und die mit ihm in der Kanzlei tätigen, je als steuerpflichtige Einzelunternehmer eingetragenen Rechtsanwälte im geprüften Zeitraum zu einer Bürogemeinschaft zusammengeschlossen gewesen seien. Bei Dritten seien Material und Dienstleistungen bezogen worden, welche der Einsprecher in einem ersten Schritt «bestellt» habe. Deren Bezahlung sei über das «zentrale Konto», auf das auch die einzelnen Rechtsanwälte ihre Akonto-Zahlungen zu leisten hatten, d. h. die «Rechnung» des X., gelaufen. Erst in einem weiteren Schritt, der sogenannten «(Spesen-)Abrechnung» sei jährlich die Aufteilung der im Rahmen der «Gemeinschaft» angefallenen Kosten auf die Mitglieder der Kanzlei vorgenommen worden. Auf dem Original der Fakturen sei keine Aufteilung des Rechnungsbetrages auf die Anwälte erfolgt, auch wenn die Rechnung selber meist auf den Namen der an der «Gemeinschaft» beteiligten Anwälte gelautet habe. Dies genüge aber nach der Verwaltungspraxis nicht, um die bezogenen Leistungen den einer Bürogemeinschaft angeschlossenen Anwälten individuell zuordnen zu können. Vielmehr müssten in den entsprechenden Rechnungen neben dem Namen des Vertreters auch die Namen der einzelnen Anwälte genannt sein. Wie dies aus den eingereichten Beilagen hervorgehe, sei dies in der Regel nicht der Fall gewesen, sei doch die Rechnungsstellung an eine «Art Unkostengemeinschaft» als solche erfolgt.

### **E. 3**

Demzufolge würden die fraglichen Leistungen gemäss Verwaltungspraxis als dem Einsprecher und nicht als den an der Gemeinschaft Beteiligten erbracht gelten. Die ESTV gehe sodann davon aus, dass ein ganzes «Leistungsbündel» - im Sinne der «zur Verfügung Stellung einer Gesamtinfrastruktur» - vorliege, das alle den Anwälten weiter verrechneten Unkosten (einschliesslich Mietanteile und Versicherungsprämien) umfasse. Eine Aufteilung des Leistungsbündels nach zum Beispiel von der Steuer ausgenommenen oder zum reduzierten Satz steuerbaren Leistungen sei in diesem Rahmen nicht zulässig. D. Mit Eingabe seines Vertreters vom 17. Februar 2003 erhebt X. gegen den Einspracheentscheid vom 15. Januar 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Er beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid bzw. die Steuernachforderung

betreffend die Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1999 sei aufzuheben. Eventualiter sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die getroffene Steuernachbelastung zu revidieren, soweit Versicherungsumsätze und die Miete von Büroräumlichkeiten bzw. zum reduzierten Satz von 2% respektive seit dem 1. Januar 1998 2,3% steuerbare Leistungen (Position Bibliothek und Abonnemente) betroffen seien. Die Steuernachforderung sei entsprechend herabzusetzen. Der Beschwerdeführer hält im Wesentlichen fest, die im Anwaltsbüro X., B. & Partner tätigen Rechtsanwälte seien je einzeln als steuerpflichtige Einzelunternehmer unter einer eigenen MWST-Nummer registriert, wobei einzelne den Saldosteuersatz und andere den Normalsteuersatz anwenden würden. Sie hätten ihr eigenes Sekretariat, ihre eigene EDV-Anlage und ihre eigenen Vollmachtsformulare. Jeder Anwalt hafte gegenüber der Vermieterin solidarisch für den Mietzins. Rechnungen für Infrastrukturleistungen, welche sämtliche Anwälte betreffen, würden über ein auf den Beschwerdeführer lautendes Postcheckkonto bezahlt, wobei die Aufteilung grundsätzlich nach Köpfen erfolge, mit Ausnahme von direkt zuordenbaren Aufwendungen wie Telefon, Photokopien und Lehrtochter. Dieses Konto nenne den Beschwerdeführer als Inhaber, weil die Poststelle kein auf alle Anwälte lautendes Konto habe eröffnen wollen. Ein Beteiligter bezahle einen jährlichen Pauschalbetrag, die übrigen quartalsweise Akontobeträge. Entgegen der Auffassung der ESTV verhalte es sich nicht so, dass ein Steuerpflichtiger die ganzen Leistungen in seinem eigenen Namen beziehe und den anderen anschliessend anteilmässig Rechnung stelle. Auch sei keine Vorgesellschaft im Sinne von Ziff. 10 Bst. c, 2. Lemma der Branchenbroschüre gegeben. Die Fakturen würden an sämtliche Anwälte als Leistungsempfänger gerichtet, womit ganz klar zum Ausdruck gebracht werde, dass jeder einzelne Anwalt und nicht nur der Beschwerdeführer beliefert werde. Diese zivilrechtliche Betrachtungsweise müsse auch für die Mehrwertsteuer massgebend sein, zumal eine Steuerumgehung hier nicht vorliege. Die Annahme der ESTV, der Beschwerdeführer habe die Leistungen von Dritten im eigenen Namen bezogen und diese anschliessend seinen Bürokollegen weiterverrechnet, stelle ein Konstrukt dar, das allein aus fiskalistischen Gründen vertreten werde, mit den tatsächlichen Verhältnissen und Gegebenheiten jedoch in keiner Weise im Einklang stehe. Ohnehin wäre der Beschwerdeführer als Vermittler nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV zu qualifizieren. Dieser habe das Vertretungsverhältnis nicht nur gegenüber den einzelnen Leistungserbringern kund getan, sondern diesen sogar Name und Anschrift der Leistungsempfänger bekannt gegeben. Stets seien auf

#### **E. 4**

den Rechnungen sämtliche Anwälte als Adressaten aufgeführt worden. Vom Erfordernis sodann, dass auf dem Original der Rechnung eine Aufteilung des Rechnungsbetrages auf die einzelnen Mitglieder der Unkostengemeinschaft vorzunehmen und das Original bzw. eine Kopie der Rechnung mit dieser Aufteilung von den Beteiligten als Beleg aufzubewahren sei, werde in der Branchenbroschüre nichts gesagt, weshalb der Beschwerdeführer davon keine Kenntnis gehabt haben könne und sich auch nicht danach habe richten können. Nachdem selbst ein Rechtssatz erst dann gelte, wenn er gebührend publiziert worden sei, müsse dies umso mehr für eine reine Verwaltungspraxis gelten, und zwar insbesondere auch für die in Form von Branchenbroschüren publizierten Verwaltungsverordnungen der ESTV. Aus dem Legalitätsprinzip und dem Grundsatz des Vertrauensschutzes folge, dass in Bereichen, wo eine Regelung in der Branchenbroschüre bestehe, keine weiteren, nicht publizierten Anforderungen gestellt werden könnten. Zwar seien die erwähnten Kriterien bereits in einem Schreiben an den Schweizerischen

Anwaltsverband (SAV) vom 14. Juni 1995 enthalten gewesen. Dann stelle sich aber erst recht die Frage, weshalb diese nicht in die Branchenbroschüre Eingang gefunden hätten. Zudem sei nicht ersichtlich, weshalb die Mitteilung an eine Branchenorganisation gegenüber einem allfälligen Mitglied Wirkung haben sollte. Da das nach aussen erkennbare Auftreten der Beteiligten massgebend sei, könne es auf den inneren Umstand, ob der Rechnungsbetrag auf der Faktur selber aufgeteilt und jedem einzelnen Beteiligten eine Kopie übergeben wird, nicht ankommen. Werde auf solche rein interne Tatsachen, die nicht zum Auftreten nach aussen gehören, abgestellt, werde das Rechtsgleichheitsgebot und das Willkürverbot verletzt. Zudem liege ein überspitzter Formalismus vor. Die Mieten und Versicherungsumsätze sodann würden als von der Steuer ausgenommene Umsätze ohnehin nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, unabhängig davon, von wem eine solche Leistung erbracht worden sei. In diesen Punkten seien die vorgenommenen Steuernachbelastungen jedenfalls falsch und zu revidieren. Was die Position Bibliothek und Abonnemente betreffe, sei der reduzierte Steuersatz von 2% bzw. (seit dem 1. Januar 1998) 2.3% anwendbar. Nicht haltbar sei zudem die Auffassung, dass die Zur Verfügung Stellung einer Gesamtinfrastruktur vorliege. Ein einheitlich zu behandelndes Leistungsbündel sei nur anzunehmen, wenn die einzelnen Teile sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer so engen Verbindung stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst. Diese Voraussetzungen seien hier offensichtlich nicht erfüllt, könnten doch die einzelnen Leistungen unabhängig voneinander erbracht werden, ohne dass dadurch eine Leistung an Wert verliere. In ihrer Vernehmlassung vom 7. April 2003 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei kostenfällig abzuweisen. Aus den Erwägungen: 1.a., b. und c. (Formelles) 2.a. Damit ein Umsatz steuerbar ist, muss er grundsätzlich durch einen subjektiv Steuerpflichtigen getätigt werden (Art. 4 MWSTV). Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern

## **E. 5**

seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.- übersteigen. Um steuerpflichtig zu sein, muss die Tätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV mithin auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sein, d. h. sie darf nicht unentgeltlich erfolgen. Ausdrücklich nicht verlangt wird vom Gesetzgeber eine Gewinnabsicht. Die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung wurde bereits verschiedentlich bestätigt, weshalb darauf nicht erneut einzugehen ist (vgl. Entscheide der SRK vom 29. Juli 1999 i.S. R. [SRK 1998-015], publiziert in MWSTV-Journal 3/1999, S. 114 ff., bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 651 ff., E. 4a, vom 23. März 1999 i.S. S. AG [SRK 1998-081], publiziert in VPB 63.91 E. 3b und vom 21. Januar 1997 i.S. G. [SRK 1996-070], publiziert in VPB 64.46 E. 2a). Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.- und Fr. 250'000.-, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Der für die Feststellung der Steuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich nach den vereinnahmten Entgelten für die der Steuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen sowie - im Rahmen des Eigenverbrauchs nach Art. 8 Abs. 2 MWSTV - nach dem Wert der Arbeiten an Bauwerken für Zwecke, die den Vorsteuerabzug ausschliessen (Art. 17 Abs. 5 MWSTV). Wann ein Unternehmer als selbständig zu gelten

hat, wird in der Verordnung nicht näher umschrieben. Die Beurteilung, ob eine Tätigkeit im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne als selbständig gilt, hat unter Berücksichtigung der übrigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung zu erfolgen. Das Kriterium der selbständigen Ausübung einer Tätigkeit weist zwei verschiedene Aspekte auf. Einerseits geht es darum, die Steuerpflicht derjenigen Personen auszuschliessen, welche in einem Anstellungsverhältnis bzw. allenfalls in einem vergleichbaren Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer stehen (vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 87 f. Rz. 153, betreffend die frühere Warenumsatzsteuer). Gemäss Lehre und Rechtsprechung ist dementsprechend zu prüfen, ob die betroffene Person die Tätigkeit auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko und in arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbringt (vgl. Entscheide der SRK vom 21. Januar 1997 i.S. G., a.a.O., E. 2a und vom 23. März 1999 i.S. S., a.a.O., E. 3b; nicht publizierter Entscheid vom 30. September 1999 i.S. L. [SRK 1998-076], E. 3a; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 72; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 181 f. Rz. 639 ff.). Andererseits gilt nur derjenige als selbständig im Sinne des Umsatzsteuerrechts, der nach aussen, insbesondere gegenüber den Personen, denen er Leistungen erbringt, im eigenen Namen auftritt. Wer nach aussen in fremdem Namen auftritt, ist hingegen als unselbständig zu betrachten. Dies galt schon unter dem Recht der Warenumsatzsteuer (Metzger, a.a.O., S. 87 Rz. 151 f.) und ergibt sich unter dem Recht der Mehrwertsteuerverordnung aus Art. 10 MWSTV. Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt (Entscheid der SRK vom 15. November 2002 i.S. Verein V. [SRK 2002-017], E. 2b). Eine Leistung ist somit immer der Person zuzurechnen, welche nach aussen (gegenüber Dritten) so aufgetreten ist, dass sie aus den Leistungsbeziehungen berechtigt

## **E. 6**

und verpflichtet ist (Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in ASA 63 S. 402; Entscheid der SRK vom 3. Februar 2000 i.S. P. [SRK 1999-072], E. 3a, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000, publiziert in ASA 70 S. 92 ff.). Wer hingegen Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung eines Vertretenen erbringt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Wer in dieser Weise Geschäfte Dritter bloss vermittelt, d. h. als direkter Stellvertreter tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000 [SRK 1999-147], publiziert in VPB 64.110 E. 3b). Das Auftreten in fremdem Namen und für fremde Rechnung schliesst somit die Selbständigkeit aus. Dies gilt auch dann, wenn diese auf Grund der übrigen Kriterien zu bejahen wäre. Handelt der Vertreter dagegen bei einer Lieferung oder Dienstleistung 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 Lieferung oder Dienstleistung vor (Art. 10 Abs. 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 (Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, veröffentlicht in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001 II 370 f.; Entscheide der SRK vom 11. Juli 2001 i.S. H. AG [SRK 2000-151], publiziert in VPB 66.10 E. 3a; vom 11. Oktober 2000 i.S.

L. [SRK 2000-048], publiziert in VPB 65.59; vom 19. Mai 2000 i.S. C., a.a.O., E. 3b). 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 (Pierre-Marie Glauser, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 11 Rz. 14). Eine stillschweigende Willenskundgabe, in fremdem Namen und auf 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. der Dritte aus den Umständen schliessen kann, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder wenn es ihm gleichgültig ist (Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 96 Rz. 277; Glauser, a.a.O., Rz. 15). 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 19. Mai 2000 i.S. C., a.a.O., E. 3b, mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat die entsprechenden Grundsätze in drei Urteilen vom 13. Januar 2003 i.S. Verband X, Verband Y und Verband Z (2A.272/2002, 2A.273/2002 und 2A.274/2002, jeweils E. 2 bis 4) erneut bestätigt und zudem festgehalten, die Lösung, welche der Gesetzgeber für die Behandlung von Vertretungsverhältnissen bei der Mehrwertsteuer getroffen hat, erweise sich aus verschiedenen Gründen als zweckmässig. Dies trotz der Tatsache, dass die Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Stellvertretung überall dort an Bedeutung verliert, wo der volle Vorsteuerabzug beansprucht werden kann. Offen gelassen hat es, inwieweit die über den reinen Gesetzeswortlaut hinaus gehenden Anforderungen, welche die ESTV an den Nachweis eines direkten Vertretungsverhältnisses stellt (vgl. Rz. 284 ff., insbesondere Rz. 286-289 der Wegleitungen 1994[98] und 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige),

## **E. 7**

bundesrechtswidrig seien (vgl. zum Ganzen auch die Entscheide der SRK und vom 30. April 2002 i.S. Verband X, Verband Y und Verband Z [SRK 2001-095, 2001-096 und 2001-097], E. 2a und 2b/dd, nicht publiziert, bestätigt durch die hievor angeführten Urteile des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003 [2A.272-274/2002]). Die SRK hat im Übrigen bereits in einem Entscheid vom 9. April 1998 i.S. I. (publiziert in VPB 63.24 E. 5b und c sowie 6b/bb und c/aa) festgehalten, die Fiktion der zwei Umsätze (Leistungserbringer/indirekter Stellvertreter und indirekter Stellvertreter/Leistungsbezüger) sei auch auf Dienstleistungen anwendbar. Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch derjenige als Erbringer einer Dienstleistung gilt, der sich darauf beschränkt, die Dienstleistung eines Dritten in eigenem Namen weiterzufakturieren. Damit einem Steuerpflichtigen eine Leistung mehrwertsteuerlich zuzurechnen ist, braucht er diese nicht zwingend auch physisch selbst zu erbringen. Es genügt, dass er sich mit allen Eigenschaften eines Steuerpflichtigen in die Umsatzkette einfügt und dabei nicht als blosser Vermittler (direkter Stellvertreter) auftritt (Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000 i.S. C., a.a.O., E. 4b/dd). b. 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; vgl. auch BGE 125 II 337 E. 8a; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse - La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 103). Die einfache Gesellschaft ist die vertragliche Verbindung von mehreren Personen zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln (Art. 530 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des

Schweizerischen Zivilgesetzbuches, Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220]). Sie ist eine Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit, keine juristische Person und kein Träger eigener Rechte und Pflichten. Berechtig und verpflichtet sind immer nur die einzelnen Gesellschafter (Art. 543 ff. OR; vgl. Christoph M. Pestalozzi/Suzanne Wettenschwiler, in Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Hrsg.: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter, Basel 1994, S. 2, Art. 530 OR Rz. 6). Mit Art. 17 Abs. 2 MWSTV wurde die schon unter dem Recht der Warenumsatzsteuer bestehende Praxis übernommen und kodifiziert, wonach die subjektive Steuerpflicht auch bei Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit bejaht wurde, wenn diese nach aussen in Erscheinung traten und unter gemeinsamer Firma Warenumsätze tätigten. Darunter fielen insbesondere einfache Gesellschaften im Sinne von Art. 530 ff. OR, beispielsweise in Form von Gemeinschaftsunternehmen des Baugewerbes. Nicht steuerpflichtig werden konnten allerdings reine Innengesellschaften, weil sie nicht nach aussen in Erscheinung traten (Metzger, a.a.O., S. 84 ff. Rz. 146 ff.). Auch unter dem Recht der Mehrwertsteuer gilt somit, dass nicht die (zivil)rechtliche Form, sondern die Art der Tätigkeit, die Fähigkeit, selbständig gewerbliche oder berufliche Tätigkeiten zu verrichten, massgebend ist (Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 179). Die SRK hat bereits entschieden, dass die Regelung, wonach eine einfache Gesellschaft bei der

#### **E. 8**

Mehrwertsteuer subjektiv steuerpflichtig sein kann, verfassungskonform sei (nicht publizierte Entscheide vom 6. Februar 2001 i.S. P. [SRK 1999-048/049 und 2000-033/042], E. 4a/bb. Auf die dagegen erhobenen Beschwerden ist das Bundesgericht mit Urteilen vom 3. Mai 2001 [2A.107/2001-2.A109/2001] nicht eingetreten). Auch für das Mehrwertsteuerrecht gilt indessen, dass eine einfache Gesellschaft, welche nicht nach aussen auftritt (stille Gesellschaft, reine Innengesellschaft) nicht subjektiv steuerpflichtig werden kann (Entscheid der SRK vom 21. Januar 1997 i.S. G., a.a.O., E. 2b/bb; Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 184 Rz. 655). Es ist anerkannt, dass zwischen einer einfachen Gesellschaft und den daran Beteiligten vertragliche Beziehungen schuldrechtlicher oder gesellschaftsrechtlicher Natur in gleicher Weise bestehen können wie zwischen der Gesellschaft und unabhängigen Dritten. Im Hinblick auf die Mehrwertsteuer ist diesbezüglich einzig entscheidend, ob ein Leistungsaustausch stattfindet oder allenfalls ein Eigenverbrauchstatbestand gegeben ist. Leistungen eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft werden aber dann nicht als steuerbar qualifiziert, wenn sie nicht gegen ein besonderes Entgelt erbracht werden. In der Tat liegt kein Leistungsaustausch vor, wenn die Leistung durch eine Beteiligung an den Gewinnen und Verlusten der Gesellschaft gedeckt ist. Somit ist im Falle von Leistungen der Gesellschafter an die einfache Gesellschaft bzw. von dieser an ihre Gesellschafter in jedem Fall zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht. Falls ja, unterliegen die Leistungen grundsätzlich der Mehrwertsteuer, sofern der Leistungserbringer die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt (Entscheid der SRK vom

#### **E. 12**

beteiligten Anwälten gebildeten Bürogemeinschaft besteht im gemeinsamen Einkauf von Material und Bezug von Dienstleistungen. Dies stellt sehr wohl einen den Beteiligten gemeinsamen Zweck dar, der mit gemeinsamen Mitteln erreicht werden soll, was ganz klar für das Vorliegen einer einfachen Gesellschaft spricht. Diese kann, was die Mehrwertsteuer

betrifft, nach dem Gesagten (vgl. E. 2b hievor) in genau gleicher Weise wie eine natürliche oder juristische Person subjektiv steuerpflichtig sein. d. Wie aus den bei den Akten befindlichen Rechnungskopien ersichtlich, wurden diese nicht an einzelne Anwälte, sondern an die Bürogemeinschaft adressiert. Die Adresse lautete beispielsweise «X., A., B., C., D. Rechtsanwälte», «X., A., Partner, Rechtsanwälte» oder ähnlich. Die Leistungen der Dritten wurden somit nicht vom Beschwerdeführer, sondern von der Unkostengemeinschaft, die wie gesagt als einfache Gesellschaft zu qualifizieren ist, bezogen, wurde doch jeweils in deren Namen und nicht im Namen des Beschwerdeführers gehandelt. Bei den getätigten Bezügen kann es sich auch nicht um Vorleistungen handeln, welche die einfache Gesellschaft bezogen hätte, um eine eigene anwaltschaftliche Tätigkeit ausüben zu können, hat sie doch unbestrittenermassen selber keine derartigen Leistungen erbracht. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Unkostengemeinschaft die für die Ausübung der Anwaltstätigkeit der Beteiligten (als «Einzelunternehmer») notwendigen Vorleistungen von Dritten bezogen und dann im Rahmen eines weiteren Leistungsaustausches den beteiligten Anwälten anteilmässig weitergegeben hat. Diese Leistungen erfolgten nicht unentgeltlich, sondern die entsprechenden Kosten wurden den Anwälten auf Grund der jährlichen Abrechnung der Bürogemeinschaft belastet, unter Anrechnung der jeweils periodisch erbrachten Akontozahlungen. Offensichtlich sind somit sämtliche Voraussetzungen für die Annahme eines Leistungsaustausches zwischen der Gemeinschaft und den beteiligten Anwälten erfüllt: Es sind zwei Beteiligte in Gestalt eines Leistenden und eines Leistungsempfängers vorhanden, der erbrachten Leistung steht ein Entgelt als Gegenleistung gegenüber und schliesslich sind die Leistung und die Gegenleistung offensichtlich ursächlich miteinander wirtschaftlich verknüpft (vgl. E. 2b hievor). Als Leistungserbringerin ist somit die Bürogemeinschaft (einfache Gesellschaft) als solche anzusehen. Dass sie den beteiligten Anwälten die entsprechenden Leistungen in eigenem Namen erbracht hat, ergibt sich einerseits aus den Jahresabrechnungen, die mit «X., A. und Partner» überschrieben sind und andererseits (indirekt) daraus, dass die Unkostengemeinschaft die Leistungen zuvor in eigenem Namen von Dritten bezogen hat. Weil die betreffenden Leistungen aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht zugleich durch die selbständig im Sinne des Mehrwertsteuerrechts handelnde Bürogemeinschaft (einfache Gesellschaft) einerseits sowie durch den Beschwerdeführer andererseits bezogen bzw. erbracht worden sein können (vgl. den Entscheid der SRK vom 23. März 1999 i.S. S., a.a.O., E. 4b), kann entgegen der Auffassung der ESTV dem Beschwerdeführer gegenüber auch keine Steuernachforderung erhoben werden. Daran vermag im Übrigen auch der Umstand nichts zu ändern, dass offenbar die Zahlungen über ein auf den Beschwerdeführer lautendes Postcheckkonto abgewickelt worden sind. Wie in der Beschwerde dargelegt wird, ist dieses Konto nur deshalb auf den Namen des Beschwerdeführers eröffnet worden, weil die Post nicht bereit gewesen sei, ein auf die einfache Gesellschaft lautendes Konto einzurichten. Faktisch hat es

### **E. 13**

sich trotzdem um ein Konto der Bürogemeinschaft gehandelt, obwohl formell der Beschwerdeführer Kontoinhaber war, was denn auch allen Beteiligten klar gewesen sein muss. Entscheidend kann im Übrigen nicht sein, auf welchen Namen dieses Konto gelautet hat, sondern einzig, dass beim Bezug der in Frage stehenden Vorleistungen und der Weiterübertragung der bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen auf die beteiligten Anwälte im Namen der einfachen Gesellschaft gehandelt worden ist. Ausschliesslich diese ist somit als Leistungsbezügerin und damit auch als Leistungserbringerin (im Verhältnis zu

den an ihr beteiligten Anwälten) zu qualifizieren. 4.a. Der Beschwerdeführer hält dafür, in casu sei keine der in Ziff. 10 Bst. c der Branchenbroschüre erwähnten Konstellationen gegeben. Weder tätige ein Steuerpflichtiger die ganzen Umsätze in seinem eigenen Namen noch liege eine Vorgesellschaft vor. Tatsache sei vielmehr, dass die Lieferantenfakturen an sämtliche Anwälte als Lieferungsempfänger gerichtet worden seien. Auf diese Weise sei ganz klar zum Ausdruck gebracht worden, dass jeder einzelne Anwalt als solcher beliefert werde. Stets seien sämtliche Anwälte als Rechnungsadressaten aufgeführt worden. Es könne auch nicht zusätzlich verlangt werden, dass der Rechnungsbetrag auf der Originalfaktur aufgeteilt werde und jedem Anwalt eine Kopie davon abgegeben werde. Davon sei in der Branchenbroschüre keine Rede, weshalb der Beschwerdeführer davon keine Kenntnis gehabt haben könne und sich auch nicht danach habe richten können. In einem Bereich, wo eine Regelung in der Branchenbroschüre bestehe, könnten keine weiteren nicht publizierten Anforderungen gestellt werden. Da das nach aussen erkennbare Auftreten massgebend sei, könne es auf den inneren Umstand, ob der Rechnungsbetrag auf die Mitglieder auf der Faktur selber aufgeteilt und jedem einzelnen Mitglied eine Kopie übergeben wird, nicht ankommen. Werde auf solche rein interne Tatsachen, welche nicht zum Auftreten nach aussen gehören, abgestellt, so würden das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV], SR 101) und das Willkürverbot (Art. 9 BV) verletzt. Zudem liege ein überspitzter Formalismus vor. Dass die ESTV eine Steuerpflicht von Sachverhaltsvoraussetzungen abhängig machen wolle, die in der einschlägigen Branchenbroschüre nicht publiziert worden sind, verstosse zudem gegen den durch Art. 9 BV garantierten Grundsatz des Handelns nach Treu und Glauben. b.aa. Gemäss dem erwähnten Schreiben der ESTV an den SAV vom 14. Juni 1995 besteht die Möglichkeit, dass die Anwälte, die sich zu einer Gemeinschaft zusammengeschlossen haben, das von ihnen benötigte Material in der Weise einkaufen, dass die Lieferanten dieses Materials hierfür zwar bloss eine Rechnung ausstellen, jedoch in dieser Rechnung sämtliche Anwälte der Unkostengemeinschaft als Lieferungsempfänger aufführen. Auf diese Art werde zum Ausdruck gebracht, dass jeder einzelne Anwalt der Unkostengemeinschaft, und nicht etwa die Unkostengemeinschaft als solche, beliefert werde. Entsprechendes gelte für den Bezug von Dienstleistungen. Auf dem Original einer solchen Rechnung, die einer der Anwälte aufbewahren müsse, sei von einem der belieferten Anwälte sodann die Aufteilung des Rechnungsbetrages auf die Mitglieder der Unkostengemeinschaft vorzunehmen. Die andern Mitglieder der Gemeinschaft hätten je eine Kopie der Originalrechnung als Beleg aufzubewahren. Was diese Regelung betrifft, sind zwei verschiedene Erfordernisse klar auseinander zu halten: Einerseits

#### **E. 14**

wird verlangt, dass in der Rechnung - zusätzlich zur Bezeichnung der Gemeinschaft als solche - sämtliche Anwälte einzeln als Lieferungsempfänger aufgeführt werden. Ist dies der Fall, so wird angenommen, es liege eine direkte Stellvertretung im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV vor, auch wenn nicht für jede anteilmässige Leistung gegenüber den beteiligten Anwälten eine separate Rechnung erstellt wird. Verzichtet wird offenbar in diesem Falle auch auf die Vorlage der Unterlagen, welche nach der Verwaltungspraxis üblicherweise als Nachweis für das Vorliegen einer direkten Stellvertretung verlangt werden (vgl. Wegleitungen 1994 und 1997 für Mehr-wertsteuerpflichtige, Rz. 286 ff. und Wegleitung 2001[99] zur Mehrwertsteuer, Rz. 193 ff.). Andererseits ist auf dem Original einer solchen Rechnung, die von einem der Anwälte aufzubewahren ist, der Rechnungsbetrag auf die Beteiligten aufzuteilen. Die übrigen Beteiligten haben eine Kopie dieser Rechnung als

Beleg aufzubewahren. Wie die ESTV dies auch in ihrer Vernehmlassung (Ziff. III.4) festhält, stellen die zuletzt genannten Erfordernisse nur die Voraussetzung dafür dar, dass der einzelne Anwalt im Zusammenhang mit dem fraglichen Bezug (anteilmässig) den Vorsteuerabzug vornehmen kann, nicht jedoch dafür, dass die Bürogemeinschaft als direkte Stellvertreterin der beteiligten Anwälte qualifiziert werden kann. Da der Beschwerdeführer nach der Saldosteuersatzmethode abrechnet und daher ohnehin keine Vorsteuerabzüge vornehmen kann, ist die Frage, ob die ESTV eine Aufteilung des Rechnungsbetrages auf dem Original und die Aufbewahrung des Originals bzw. einer Kopie davon durch die beteiligten Anwälte verlangt werden darf, für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens nicht relevant. Darauf und auf die entsprechenden Ausführungen des Beschwerdeführers ist daher nicht weiter einzugehen. bb. Demgegenüber hängt vom Erfordernis, dass in der Rechnung sämtliche Anwälte als Leistungsbezüger aufgeführt werden, ab, ob die Unkostengemeinschaft als Empfängerin der Vorleistungen (und folglich auch als Leistungserbringerin gegenüber den Beteiligten, denen sie ihrerseits die Leistungen anteilmässig wieder erbringt) gilt oder ob die Beteiligten direkt als Bezüger der Leistungen der Drittanbieter anzusehen sind. In casu sind - entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers - die beteiligten Anwälte auf den Rechnungen der Dritten nicht als Empfänger der Leistungen ausgewiesen worden. Dies würde nämlich voraussetzen, dass neben der Bezeichnung der Bürogemeinschaft (als Vertreterin) zusätzlich nochmals alle Beteiligten unter individueller Bezeichnung einzeln aufgeführt werden. Dies ist hier nicht geschehen. Vielmehr ist jeweils ausschliesslich die Gemeinschaft (einfache Gesellschaft) als Adressatin der Rechnungen genannt worden. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die jeweils verwendete Bezeichnung der Gemeinschaft - was in der Natur der Sache liegt - aus den Namen von einzelnen oder allen Beteiligten bestand, denn aus den gewählten Formulierungen ging immer klar hervor, dass damit nicht die Anwälte je einzeln gemeint waren, sondern die von diesen gemeinsam gebildete Unkostengemeinschaft. Diese ist somit, wie bereits gesagt, als Bezügerin der in Frage stehenden Leistungen und nicht als Vermittlerin (direkte Stellvertreterin der beteiligten Anwälte) anzusehen. cc. Es trifft zu, dass nur im Brief der ESTV an den SAV vom 14. Juni 1995, nicht jedoch in der Branchenbroschüre auf diese Vorgehensweise, d. h. insbesondere auf die Erleichterung in Bezug auf die Geltendmachung einer

## **E. 15**

direkten Stellvertretung durch eine Unkostengemeinschaft, hingewiesen wird. Dies erscheint in der Tat als unbefriedigend, auch wenn es sich allenfalls damit erklären lassen dürfte, dass die Branchenbroschüre schon im Herbst 1994 verfasst worden ist und die in Frage stehende Verwaltungspraxis damals noch nicht festgelegt war. Dennoch kann dies nicht dazu führen, dass die Bürogemeinschaft X., A. und Partner die seitens der ESTV gewährten Erleichterungen hinsichtlich der Annahme einer direkten Stellvertretung bei Bürogemeinschaften von Anwälten in Anspruch nehmen könnte, obwohl sie die entsprechenden, hiefür aufgestellten Voraussetzungen gerade nicht erfüllt. Ein solcher Anspruch ergibt sich weder aus dem Grundsatz von Treu und Glauben noch aus dem Rechtsgleichheitsprinzip, auch nicht im Sinne einer Gleichbehandlung im Unrecht. Führt die ESTV mit einem Branchenverband Verhandlungen, als deren Ergebnis eine auf die Branchenangehörigen anwendbare Regelung vereinbart wird, die gewisse Erleichterungen vorsieht, so ist es primär Sache des betreffenden Verbandes, dafür zu sorgen, dass seine Mitglieder von dieser für sie günstigen Regelung und den Voraussetzungen für deren Inanspruchnahme Kenntnis erhalten. Unterlässt es die ESTV, ihrerseits über eine solche

Regelung zu informieren, so kann daraus jedenfalls nicht eine (individuelle) Vertrauensgrundlage konstruiert werden, mit der Folge, dass alle Steuerpflichtigen, welche die Voraussetzungen der Erleichterung nicht erfüllen, diese trotzdem in Anspruch nehmen könnten, mit der Begründung, wenn sie durch die ESTV besser informiert worden wären, hätten sie sich anders verhalten (d. h. für die Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen gesorgt). 5. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der Beschwerdeführer und seine Büropartner im hier massgebenden Zeitraum eine Vorgesellschaft im Sinne von Ziff. 10 Bst. c, 2. Lemma der Branchenbroschüre gebildet haben, welche die von den beteiligten Anwälten benötigten Vorleistungen in eigenem Namen bezogen hat. Dementsprechend ist sie als Leistungserbringerin gegenüber den einzelnen Anwälten zu qualifizieren. Dies gilt auch im Verhältnis zum Beschwerdeführer. Dieser ist, was die in Frage stehenden Vorleistungen betrifft, offensichtlich - im Verhältnis zu den Drittanbietern - nicht so aufgetreten, dass er aus den entsprechenden Leistungsbeziehungen berechtigt und verpflichtet worden wäre. Die ESTV hat somit ihre Steuernachforderung gemäss EA (...) zu Unrecht gegenüber dem Beschwerdeführer geltend gemacht. Sie wird zu prüfen haben, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang sie gegenüber der Unkostengemeinschaft X., A. und Partner (noch) entsprechende Ansprüche geltend machen kann. Diese Fragen bilden jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigen. Die Beschwerde ist somit im Sinne der Erwägungen gutzuheissen. Unter diesen Umständen erweist sich der Eventualantrag des Beschwerdeführers als gegenstandslos, weshalb auch auf die zu dessen Begründung vorgetragenen Argumente nicht näher einzugehen ist. [98] Die Drucksachen zur MWSTV von 1994 sind erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern, oder per Fax 031 325 72 80. [99] Einsicht und Online-Bestellung auf <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/> unter Dokumentation. Bestellung in Papierform: Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL), 3003 Bern oder [verkauf.zivil@bbl.admin.ch](mailto:verkauf.zivil@bbl.admin.ch).

## **E. 17**

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 68.54 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 24. September 2003 [SRK 2003-042] 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 150 006 569 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.