



zsis)



## Direkte Stellvertretung nach Art. 20 Abs. 2 MWSTG – Eine Analyse der aktuellsten Rechtsprechung

**QUICK READ** Der folgende Aufsatz geht der Frage nach, welches die massgeblichen Kriterien für die Zuordnung von Leistungen sind. Hierzu werden die zwei seit 1. Januar 2010 ergangenen Bundesgerichtsentscheide analysiert. Der Autor zieht daraus den Schluss, dass aus der objektivierten Wahrnehmung eines Dritten zu entscheiden ist, ob die ihm gegenüber auftretende Person als Stellvertreterin oder im eigenen Namen (Eigenhändler) auftritt. Dabei ist das Vertragsverhältnis zwischen der Stellvertreterin und dem Vertretenen grundsätzlich irrelevant für die Beurteilung, ob und welches (direktes oder indirektes) Stellvertretungsverhältnis vorliegt.



Tobias Felix ROHNER

**Dr. iur**

**Partner, Rechtsanwalt,**

**dipl. Steuerexperte | Baker McKenzie Zürich**

**tobias.rohner@bakermckenzie.com**



**QUICK READ** 2**HAUPTTEIL** 3

1. Einleitung 3

2. Gesetzliche Grundlage 3

3. Rechtsprechung 5

4. Würdigung der Rechtsprechung 7

**1. Einleitung**

Seit der Einführung von Art.20 MWSTG über die 1  
mehrwertsteuerrechtliche Zuordnung von Leistungen  
per 1.Januar 2010 befasste sich das Bundesgericht  
erst zweimal vertieft mit Fragen über die Zuordnung  
von Leistungen. Zuvor waren unzählige gerichtliche  
Auseinandersetzungen zu dieser Frage zu verzeich-  
nen.<sup>01</sup> Die Begrifflichkeiten scheinen auf den ersten  
Blick also geklärt zu sein. Ob dies bei genauerem Hin-  
sehen wirklich der Fall ist, ist fraglich. Immer mehr  
Geschäfts-Modelle bauen auf elektronischen Han-  
delsplattformen, auf Big Data und auf Preisdifferen-  
zierungen. Das typische Stellvertretungsmodell, bei  
dem ein Vertreter im Namen und auf Rechnung eines  
Dritten handelt, kann bei elektronischen Handels-  
plattformen nicht ohne Weiteres ausgemacht werden.  
Insbesondere ist oft nicht klar, ob die Handelsplatt-  
form im eigenen und/oder fremden Namen handelt.

Der folgende Aufsatz geht der Frage nach, welches 2  
die massgeblichen Kriterien für die Zuordnung von  
Leistungen sind. Hierzu werden die zwei seit 1. Januar  
2010 ergangenen Bundesgerichtsentscheide analy-  
siert.

**2. Gesetzliche Grundlage**

Art. 20 MWSTG mit dem Titel «Zuordnung von Leis- 3  
tungen» lautet in seiner seit dem 1. Januar 2010 gülti-  
gen Fassung, wie folgt:

*[Abs. 1] Eine Leistung gilt als von der-  
jenigen Person erbracht, die nach aussen  
als Leistungserbringerin auftritt.*

<sup>01</sup> Vgl. die Auflistung der Bundesgerichtsentscheide  
bei Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst,  
Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/  
Wien 2012, S. 347 und bei Mollard/Oberson/Tissot  
Benedetto, Traité TVA, Basel 2009, Rz. 530.



*[Abs. 2] Handelt eine Person im Namen und für Rechnung einer anderen Person, so gilt die Leistung als durch die vertretene Person getätigt, wenn die Vertreterin:*

- a. nachweisen kann, dass sie als Stellvertreterin handelt und die vertretene Person eindeutig identifizieren kann; und*
- b. das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses aus den Umständen ergibt.*

*[Abs. 3] Findet Absatz 1 in einem Drittparteienverhältnis Anwendung, so wird das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der die eigentliche Leistung erbringenden Person gleich qualifiziert wie das Leistungsverhältnis zwischen der nach aussen auftretenden Person und der leistungsempfangenden Person.*

- 4 Unter dem aMWSTG, welches vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2009 galt, wurde die mehrwertsteuerliche Stellvertretung in Art. 11 «Lieferungen und Dienstleistungen bei Stellvertretung» wie folgt geregelt:

*[Abs. 1] Wer Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und Dritten zustande kommt, gilt bloss als Vermittler.*

*[Abs. 2] Handelt bei einer Lieferung oder Dienstleistung 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 Lieferung oder Dienstleistung vor.*

*[Abs. 3] Beim Kommissionsgeschäft liegt zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär sowie zwischen dem Kommissionär und dem Dritten eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt der Kommittent, bei der Einkaufskommission der Kommissionär als Lieferer.g*

*[Abs. 4] Bei Lieferungen von Gegenständen im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel gilt der Nachweis der blossen Vermittlung als erbracht, wenn der Auktionator:*

- a. vor Beginn der Auktion einen schriftlichen Auftrag erhält, die betreffenden Gegenstände im Namen und für Rechnung eines Dritten zu veräussern; und*
- b. gegenüber den Kaufinteressenten schriftlich bekannt gibt, dass er die betreffenden Gegenstände in fremdem Namen und für fremde Rechnung anbietet.*

Ein Grund für die vollständige Neuregelung dieser Bestimmung war, dass unter dem aMWSTG die Anforderungen an eine mehrwertsteuerrechtliche Stellvertretung strenger waren als die zivilrechtlichen unter Art. 32 Abs. 2 OR.<sup>92</sup> Gemäss dieser Bestimmung liegt eine sog. direkte Stellvertretung auch dann vor, wenn der Dritte aus den Umständen schliessen musste, dass der Vertreter im Auftrag gehandelt hat, bzw. wenn es ihm gleichgültig ist, mit wem er den Vertrag abschliesst.

Unter Art. 11 aMWSTG musste der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handeln. Die ESTV verlangte hierfür in ihrer Wegleitung, dass ein auf blosser Vermittlung lautender schriftlicher Auftrag vorliegen muss. Erforderlich waren Dokumente wie Verträge, Rechnungen und Quittungen, aus denen eindeutig

<sup>92</sup> Pierre-Marie Glauser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 20 N 15.



hervorging, dass der Vertreter ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen handelte. Zudem musste eine schriftliche Abrechnung über den Erlös und die Provision vorliegen.<sup>93</sup>

- 7 Der sehr enge Begriff der mehrwertsteuerrechtlichen Stellvertretung und die von der ESTV formalistisch gehandhabte Stellvertreterregelung führten zu zahlreichen gerichtlichen Auseinandersetzungen.<sup>94</sup> Deshalb verlangte bereits der «Bericht Spori» im Jahre 2006 eine Klärung und Verbesserung der Stellvertreterregelung.<sup>95</sup> Die neue Regelung, die eine Annäherung an die zivilrechtliche Regelung gemäss Art. 32 OR anstrebte<sup>96</sup> und es somit für den Stellvertreter einfacher macht, ein direktes Stellvertretungsverhältnis nachzuweisen, scheint in der Praxis besser aufgenommen zu sein. Dies zeigt sich auch darin, dass sich das Bundesgericht nur sehr vereinzelt mit Art. 20 MWSTG in seiner geltenden Form befassten musste.
- 8 Nachfolgend werden die zwei relevanten Bundesgerichtsentscheide vorgestellt.

### 3. Rechtsprechung

#### 3.1 Verkauf von Secondhand-Kleidern

- 9 Im Secondhand-Kleider-Fall (2C\_206/2015 vom 16. November 2015) ging es um die A GmbH, die seit dem 1. Juli 2005 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen war. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckte die Gesellschaft den Handel mit Secondhand-Kleidern.
- 10 In verschiedenen Schreiben teilte die A GmbH der ESTV mit, sie habe bis 2009 fälschlicherweise auf dem Umsatz aus dem Verkauf der Secondhand-Kleider die MWST abgerechnet. Richtigerweise seien ihr diese Umsätze nicht zuzurechnen, da sie im Namen und auf Rechnung der Einlieferer der Kleider handle. Der zur Ermittlung ihrer Steuerpflicht massgebende Umsatz setze sich ausschliesslich aus Provisionen zusammen, die sie erst nach einer erfolgreichen Ver-

kaufsvermittlung in Rechnung stelle. Das jährliche Total dieser Rechnungen liege jeweils unter der für die Steuerpflicht massgebenden Umsatzgrenze von CHF 100'000, weshalb sie die Löschung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen beantrage.

Die ESTV führte im Jahre 2012 eine Kontrolle durch, welche mit einer Steuerforderung für die Steuerperiode 2010 schloss. Zur Begründung führte die ESTV aus, dass die A GmbH beim Verkauf der Secondhand-Kleider nicht in fremdem, sondern in eigenem Namen auftrete, weshalb sie als Leistungserbringerin zu qualifizieren sei.

Vor Bundesverwaltungsgericht machte die A GmbH geltend, dass sich das Stellvertretungsverhältnis u.a. darin zeige, dass die Käufer beim Kauf von Secondhand-Kleidern keinerlei Belege oder Quittungen von ihr erhielten. Als direkte Vertreterin rechne sie nur mit den Vertretenen, also den jeweiligen Einlieferern, ab. Die Einlieferer könnten aufgrund einer an jedes Kleidungsstück angehefteten Kundennummer eindeutig identifiziert werden.

Das Bundesverwaltungsgericht gab der A GmbH Recht. Es erwog, dass sich ein Aussenauftritt der Einlieferer auch aus den Umständen ergeben könne. Eine ausdrückliche Bekanntgabe des Handelns in fremdem

<sup>93</sup> Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 954.

<sup>94</sup> Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 959.

<sup>95</sup> Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 962.

<sup>96</sup> Vgl. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 963; Ralf Imstepf, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, ASA 78 (2009/2010), S. 783.



Namen und damit des Stellvertretungsverhältnisses gegenüber dem Leistungsempfänger sei, im Unterschied zum alten Recht, nicht mehr zwingend. Ob solche Umstände vorliegen, sei aus der Sicht eines objektiven Kunden eines Secondhand-Kleidergeschäfts zu beurteilen. Die Ausgestaltung des Secondhand-Kleidergeschäfts unter Verwendung von an den Kleidern angehefteten Nummern zur Identifikation und Zuordnung der Einlieferer sei praktisch verbreitet und daher auch den Käuferinnen und Käufern von Secondhand-Kleidern bekannt. Zwar würde der Secondhand-Kleiderhandel zuweilen auch als Kommissionsgeschäft mit indirekter Stellvertretung betrieben. Diesfalls erübrige sich jedoch die Anbringung von Nummernetiketten an den Kleidern und es bestehe kein Anlass, eine direkte Stellvertretung anzunehmen. Dagegen würden bei einer Geschäftsgestaltung mit Nummern notorisch Umstände vorliegen, aus denen sich aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht das Bestehen eines direkten Stellvertretungsverhältnisses ergebe.

- 14 Die ESTV zog das Urteil an das Bundesgericht weiter, welches die Beschwerde guthiess. Die in den Ladenlokalitäten der A GmbH verwendeten Etiketten zur Kennzeichnung der Waren wiesen teilweise die Produktbezeichnung, v.a. aber diverse Zahlen auf. Klar identifizierbar sei lediglich die Preisbezeichnung. Wie es einem objektiven Dritten ohne Spezialwissen und ohne Zugang zu den Geschäftsunterlagen der A GmbH möglich sein soll, auf das Vorliegen eines Stellvertretungsverhältnisses zu schliessen, sei schlechthin unerfindlich. Ebenso wenig könne die Rede davon sein, dass das Vorliegen eines Stellvertretungsverhältnisses im Secondhand-Kleiderhandel notorisch sei.

### 3.2 Lebensberatung über das Telefon

- 15 Im Fall der Lebensberatung über das Telefon (2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019) ging es um die A GmbH, eine Telekommunikationsgesellschaft mit Sitz in Deutschland. Diese bot gemäss den AGB ihren Kunden die Nutzung von Servicenummern für telefonische Dienstleistungen an. Die A GmbH war nicht im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen.

Die A GmbH unterhielt Geschäftsbeziehungen zur Einzelunternehmerin B, welche telefonische Dienstleistungen im Bereich der Lebensberatung erbrachte. Die Einzelunternehmerin wurde von der ESTV rückwirkend auf den 1. Januar 2008 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Frau B stellte nachträglich die MWST für sämtliche in den Jahren 2008 bis 2011 von ihr geleisteten Arbeiten der A GmbH in Rechnung. Die A GmbH ihrerseits stellte bei der ESTV den Antrag auf Vergütung der durch die Einzelunternehmerin in Rechnung gestellten MWST (gemäss Art. 151 ff. MWSTV).

Die ESTV verneinte die Voraussetzungen des Vergütungsverfahrens, weil die A GmbH nicht Empfängerin der von der Einzelunternehmerin erbrachten Lebensberatungsleistung sei. Vielmehr sei das Vertragsverhältnis für diese Dienstleistung direkt zwischen dem Telefonkunden und der Einzelunternehmerin zustande gekommen.

In ihrer Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht machte die A GmbH geltend, dass sie in zivilrechtlicher Hinsicht nicht Leistungserbringerin der telefonischen Dienstleistungen sei. Aus Sicht der MWST sei ihr die Leistung aber zuzuordnen, weil sie die Leistung im eigenen Namen ihren Telefonkunden in Rechnung stelle. Folglich würden die Regeln über die indirekte Stellvertretung zur Anwendung gelangen.

Das Bundesverwaltungsgericht wies die Beschwerde ab. Unter dem neuen Recht müsse die Stellvertreterin dem Leistungsempfänger das Stellvertretungsverhältnis nicht mehr in jedem Fall ausdrücklich bekannt geben. Ein solches könne sich auch aus den Umständen ergeben. Mit dem Hinweis auf der Rechnung der A GmbH «*Services anderer Anbieter*» werde die telefonische Dienstleistung aber klar als Leistung eines anderen Anbieters nach aussen deklariert. Mittels Fussnote werde überdies darauf hingewiesen, wie die Inhaber der «*Business Numbers*» in Erfahrung gebracht werden können.<sup>92</sup> Das Stellvertretungsverhältnis könne dem Leistungsempfänger hierdurch

<sup>92</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019, E. 5.1.



als ausdrücklich bekannt gegeben gelten. Zumindest aus der Gesamtheit der Umstände werde für einen objektiven Dritten nämlich erkennbar, dass die Lebensberatungsleistung stellvertretend für Frau B in Rechnung gestellt werde. Es liege eben gerade keine Inrechnungstellung im Namen der A GmbH vor. Auch würden die öffentlich zugänglichen AGB der A GmbH diesen Schluss untermauern.

- 20 Der an das Bundesgericht erhobenen Beschwerde war ebenfalls kein Erfolg beschieden. Das höchste Gericht erwog, dass eine Vertretung im mehrwertsteuerlichen Sinne voraussetzt, dass die (stell-)vertretende Person nach aussen nicht als Leistungserbringerin aufträte. Entsprechend bringe Art. 20 Abs. 1 MWSTG den Grundsatz zum Ausdruck, wonach eine Leistung derjenigen Person zugeordnet wird, die nach aussen als leistungserbringende Person auftritt. Die A GmbH sei nach aussen nur mit Blick auf die fernmeldetechnische Übertragung in eigenem Namen aufgetreten, nicht aber für die Lebensberatungsdienstleistung. Somit bejahte das Gericht das Vorliegen der Vertretung im mehrwertsteuerlichen Sinne für die Jahre 2008 und 2009 (unter altem Recht) sowie für die Jahre 2010 und 2011 (unter neuem Recht).
- 21 Nicht Gegenstand der bundesgerichtlichen Würdigung war die Leistung, welche die A GmbH der Einzelunternehmerin B für den Betrieb der Servicrufnummer erbrachte und ihr durch das teilweise Einbehalten des den anrufenden Personen in Rechnung gestellten Tarifs belastete.

#### 4. Würdigung der Rechtsprechung

##### 4.1 Handeln in fremdem Namen

###### 4.1.1 Allgemeines

- 22 Gemäss Art.20 Abs.1 MWSTG gilt eine Leistung als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt. Das Bundesgericht stützte sich insbesondere auf die Botschaft, gemäss welcher eine direkte Vertretung nur dann vorliegen könne, wenn «*die (stell-)vertretende Person nach aussen nicht als Leistungserbringerin*»<sup>08</sup> aufträte.<sup>09</sup>

23 Diese Aussage darf nicht dergestalt verstanden werden, dass die Stellvertreterin nicht gegen aussen erscheinen darf. Vielmehr bedeutet sie, dass die Stellvertreterin, möchte sie stellvertretend handeln, nicht im eigenen Namen gegen aussen als Leistungserbringerin auftreten darf. Ansonsten wird die Stellvertreterin als Leistungserbringer nach Art.20 Abs. 1 MWSTG qualifiziert. Stattdessen hat die Stellvertreterin im Wirtschaftsleben dergestalt aufzutreten, dass die Leistungsempfänger sie auch als Stellvertreterin verstehen. Die Stellvertreterin muss einen wesentlichen Beitrag im Rahmen eines konkreten Leistungsverhältnisses erbringen.<sup>10</sup>

24 Die Krux liegt darin, dass die Wirtschaftswelt komplexer geworden ist. Es ist nicht immer ohne Weiteres klar, ob die gegen aussen auftretende Person a) in eigenem Namen, b) in fremden Namen oder c) mit eigenem (nicht zu verwechseln mit «*in eignem Namen*») und in fremdem Namen handelt. Die beiden oben beschriebenen, vom Bundesgericht beurteilten Fälle drücken diese Komplexität exemplarisch aus.

25 Vor der Gesetzesrevision war klar, dass eine Person für die Mehrwertsteuer lediglich dann als direkte Stellvertreterin galt, wenn sie ausdrücklich im Namen des Vertretenen gegen aussen auftrat. Fehlte es an dieser Voraussetzung war die Person als Eigenhändlerin mehrwertsteuerrechtlich zu erfassen. Unter dem neuen Regime von Art.20 Abs.2 MWSTG kann sich ein Stellvertretungsverhältnis (d.h. das Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung) auch aus den Umständen ergeben, was eine Abgrenzung von der indirekten Stellvertretung und vom Eigenhändler erheblich erschwert.

<sup>08</sup> BBI 2008 6962.

<sup>09</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019, E. 21.

<sup>10</sup> Felix Geiger, MWSTG-Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 20 N 22; Pierre-Marie Glauser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 20 N 11.



#### 4.1.2 Bundesgerichtliche Rechtsprechung

- 26** Im Fall des Secondhand-Kleiderladens trat der Laden unzweifelhaft mit eigenem Personal, in seinen eigenen Geschäftsräumlichkeiten, mit seinem eigenen Namen und mit eigener Werbung gegen aussen auf. Jeder Kunde konnte und durfte davon ausgehen, dass der Laden eine Leistung erbringt und deshalb grundsätzlich als Eigenhändler oder als indirekte Stellvertreterin auftrat. Strittig war aber, ob der objektive Käufer aus den Umständen davon ausgehen musste, dass der Kleiderladen in fremdem Namen handelte und somit nicht Leistungserbringer (Eigenhändler) war. Das Bundesverwaltungsgericht erwog, dass ein Kunde eines Secondhand-Kleiderladens notorisch davon ausgehen müsse, dass dieser im Namen und auf Rechnung der Einlieferer und damit als Vermittler handelte. Das Bundesgericht beurteilte dies gerade anders und stellte fest, dass ein objektiver Kunde eines Secondhand-Kleiderladens ohne Spezialwissen und ohne Zugang zu den Geschäftsunterlagen des Secondhand-Kleiderladens einzig anhand der an die Kleider angehefteten Etiketten nicht auf das Vorliegen eines Stellvertretungsverhältnisses schliessen könne.
- 27** Auch im Fall der Lebensberatung über das Telefon trat die Telekommunikationsgesellschaft mit eigenen Namen auf. Der Auftritt der Telekommunikationsgesellschaft mit eigenem Namen gegen aussen hatte aber nicht zur Konsequenz, dass ein Stellvertretungsverhältnis telquel zu verneinen war, ansonsten das Bundesgericht nicht den Schluss gezogen hätte, dass die Telekommunikationsgesellschaft in casu stellvertretend handelte. Vielmehr zeigt der Fall exemplarisch auf, dass eine Person situativ als Leistungserbringerin im eigenen Namen oder als Stellvertreterin in fremden Namen handeln kann und lediglich aufgrund der Berücksichtigung aller Umstände entschieden werden kann, in welcher Funktion sie tatsächlich handelt.
- 28** Das Bundesgericht wich im Fall der Lebensberatung über das Telefon geschickt der Frage aus, wie aus den Umständen auf das Stellvertretungsverhältnis

zu schliessen ist. Stattdessen begann es die Prüfung richtigerweise mit Art.20 Abs.1 MWSTG und folgerete, dass die Lebensberaterin selber als Leistungserbringerin gegen aussen und zwar gegenüber dem Telefonkunden auftrat. So kam die Telekommunikationsgesellschaft gar nicht mehr als Leistungserbringerin betreffend die Lebensberatungsdienstleistung gegenüber dem Telefonkunden in Frage. In einem zweiten Schritt prüfte das Bundesgericht, ob die Telekommunikationsgesellschaft mehrwertsteuerrechtlich als Stellvertreterin handelte. Dabei erwog es, dass das mehrwertsteuerrechtliche Stellvertretungsrecht lediglich die Zuordnung einer Leistung regle und der Parteidisposition entzogen sei, da es sich nicht um eine vertragsrechtliche Beurteilung handle.<sup>11</sup> Mit anderen Worten: Das Bundesgericht stellte klar, dass die zivilrechtliche Regelung zwischen der Leistungserbringerin und ihrer Stellvertreterin oder zwischen zwei Leistungserbringern unbeachtlich ist. Schliesslich bejahte das Bundesgericht die Stellung der Telekommunikationsgesellschaft als direkte Stellvertreterin, weil diese in ihren Rechnungen darauf hinwies, dass es sich um «*Services anderer Anbieter*» handle und damit klar ihr Stellvertretungsverhältnis ausgedrückt habe. Damit musste nicht beurteilt werden, ob sich die Stellvertretung «aus den Umständen» ergab.

Es fragt sich, ob das Bundesgericht zum selben Resultat gelangt wäre, wenn in den Rechnungen der Hinweis «*Services anderer Anbieter*» gefehlt hätte. Das Bundesgericht hätte hierzu den unbestimmten Rechtsbegriff «aus den Umständen» auslegen müssen, wobei klarzustellen ist, dass der Begriff lediglich zum Bestehen resp. Nichtbestehen eines Stellvertretungsverhältnisses in Bezug steht.

Über diese Auslegung lässt sich nur spekulieren, denn beide Bundesgerichtsurteile lassen klare Abgrenzungskriterien vermissen. Auch die Verwaltungspraxis wirkt eher zufällig. So wird bspw. ein direktes

<sup>11</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019, E. 5.2.1.



Stellvertretungsverhältnis «aufgrund der Umstände» bei folgenden Sachverhalten angenommen:

- Verkauf eines Veranstaltungstickets durch eine Vorverkaufsstelle (z.B. Konzert, Sportveranstaltung);
- Verkauf von Lotteriescheinen aller Art durch Kioske, Restaurants und andere Verkaufsstellen;
- Verkauf von Telefonkarten (Prepaid-Karten) durch Kioske und andere Verkaufsstellen;
- Verkauf von Autobahn- und Velovignetten durch Garagen, Zweiradgeschäfte und andere Verkaufsstellen;
- Verkauf von Bahnbilletten, Mehrfachkarten, Abonnements des öffentlichen Verkehrs sowie von Flugtickets durch Reisebüros und andere Verkaufsstellen.<sup>12</sup>

#### 4.1.3 Zwischenfazit

- 31 Die Ungewissheit, wie der unbestimmte Rechtsbegriff «aus den Umständen» zu verstehen ist, ist einer Massensteuer wie der MWST nicht zuträglich. Die Frage der Zurechnung sollte einfach und klar zu beantworten sein. Daher sollte die direkte Stellvertreterin meines Erachtens zumindest gegenüber dem Leistungsempfänger darauf hinweisen müssen, dass sie als solche handelt.<sup>13</sup> Ein Hinweis mittels zusätzlicher Zahlen auf dem Preisschild ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht genügend. Genügend soll aber gemäss dem Bundesgericht der Hinweis auf der Rechnung sein, dass es sich um Leistungen eines Dritten handelt, wobei der Name des Dritten nicht genannt werden muss.

## 4.2 Handeln auf fremde Rechnung

### 4.2.1 Allgemeines

- 32 Das Stellvertretungsverhältnis verlangt nicht nur ein Handeln in fremdem Namen, sondern auch ein Handeln auf fremde Rechnung. Soweit ersichtlich hat sich die Rechtsprechung im Bereich der MWST zur Bedeutung des Ausdrucks «Handeln auf fremde Rechnung» nie geäussert. Meines Erachtens ist ihm auch keine grössere Bedeutung beizumessen. Er dient lediglich der Bezeichnung, dass eine Person ein fremdes Geschäft führt.

Der ein fremdes Geschäft führende Vertreter muss nicht ausschliesslich im Interesse des Vertretenen handeln. Der Vertreter (z.B. ein Treuhänder) verfolgt durchaus auch eigene (gleichgerichtete) Interessen. Inwieweit sich das eigene Interesse des Stellvertreters mit den Interessen des Vertretenen zu decken hat, regelt Art.32 OR nicht. Diese Bestimmung regelt die Vollmacht und nicht den Auftrag. Die Vollmacht ist klar vom Auftrag zu trennen, denn es gibt Vollmachten ohne Auftrag und Aufträge ohne Vollmachten. Die Vollmacht ist ein einseitiges Rechtsgeschäft.<sup>14</sup> Sie hat Auswirkungen auf das Aussenverhältnis, wogegen der Auftrag das Innenverhältnis betrifft.

Art.20 MWSTG ist eine Norm, welche die mehrwertsteuerrelevanten Leistungen zuordnen soll. Sie lehnt sich dabei eng an die zivilrechtliche Stellvertretung gemäss Art.32 OR und nicht etwa an ein Auftragsverhältnis.<sup>15</sup> Als entscheidendes Kriterium, wem die Leistung zuzuordnen ist, gilt stets die Art des Aussentritts, wobei auf die wirtschaftliche Beurteilung abzustellen ist.<sup>16</sup> Nicht von Bedeutung sind folglich Gegebenheiten, die aus der Sicht des Leistungsempfängers nicht erkennbar sind.

Beispielsweise spielt es aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht grundsätzlich keine Rolle, ob und welches schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft der Vertreter mit dem Vertretenen abgeschlossen hat. Selbst

<sup>12</sup> MWST-Info 04, Ziff. 5.2.1.

<sup>13</sup> Mögliche Formulierung: «Wir handeln als Stellvertreter für die Gesellschaft X» oder «Wir sind Vermittler von Gütern der Gesellschaft Y».

<sup>14</sup> Gauch/Schluemp/Schmid/Emmenegger, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, 10. Aufl., Zürich 2014, N 1344.

<sup>15</sup> Vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C\_943/2017 vom 17. Juli 2019, E. 4.4.4.

<sup>16</sup> Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 969; Ralf Imstepf, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, ASA 78 (2009/2010), S. 772.



ein ungültiges Vertretungsverhältnis, führt nicht zu einer Umqualifikation des Stellvertreters mit der Folge, dass dieser als Leistungserbringer zu betrachten wäre. Solange der Vertreter im Namen einer anderen Person eine Leistung erbringt und nachweisen kann, dass er (a) als Stellvertreter handelt, (b) die vertretene Person eindeutig identifizieren kann, und (c) das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses der Leistungsempfängerin ausdrücklich bekannt gibt oder sich dieses aus den Umständen ergibt, ist die Leistung der vertretenen Person und nicht dem Stellvertreter zuzuordnen.

#### 4.2.2 Anwendungsbeispiel und Zwischenfazit

36 Folgendes Beispiel soll dies illustrieren:

*Die A Ltd. mit Sitz in den USA betreibt eine Buchungsplattform, über die Event-Tickets in der Schweiz gebucht werden können. Die Buchungsplattform gibt sich als Stellvertreterin der Event-Organisatoren aus und schreibt in ihren AGB, dass der Kaufvertrag zwischen den Käufern und den Event-Organisatoren zustande kommt. Die gesamte Kaufabwicklung (Bestellung, Zahlung, Lieferung) läuft über die Buchungsplattform ab. Im Verhältnis zwischen den Event-Organisatoren und der A Ltd. wird vereinbart, dass die Event-Organisatoren eine Provision von 10% des von den Event-Organisatoren festgelegten Ticketpreises der Buchungsplattform zu bezahlen hätten. Weiter wird vereinbart, dass die Buchungsplattform den Preis der Tickets selber bestimmen könne, was sie mit Hilfe von Big Data tut. Zusätzlich zur Provision von 10% steht die Differenz zwischen dem von den Event-Organisatoren festgelegten Preis und dem tatsächlich bezahlten Preis der Buchungsplattform zu.*

37 Das Beispiel zeigt, dass keine Zweifel darüber bestehen, dass eine direkte Stellvertretung vorliegt, selbst wenn nicht von der Hand zu weisen ist, dass der

Betreiber der Buchungsplattform ein eigenes Interesse (wie ein Wiederverkäufer) verfolgt. Doch dies ändert die Qualifikation als direkte Stellvertretung nicht, denn die direkte Stellvertreterin verfolgt stets auch ein eigenes Interesse, ansonsten sie kein wirtschaftliches Interesse haben wird, als direkte Stellvertreterin tätig zu werden.

Dies gilt übrigens auch, wenn die direkte Stellvertreterin dem Vertretenen ihre Gewinnmarge nicht offenlegt und lediglich den Mindestverkaufsbetrag weiterleitet, sofern sie sich gegen aussen als direkte Stellvertreterin ausweist.<sup>17</sup> Die Norm von Art. 20 MWSTG bezweckt die Zuweisung von Leistungen und fragt nicht, wie die Parteien eine etwaige Gewinnmarge aufteilen.

#### 4.3 Massgebliche Sichtweise

39 Ob mehrwertsteuerrechtlich ein direktes Stellvertretungsverhältnis vorliegt, beurteilt sich gemäss der Rechtsprechung aus der Sicht des Leistungsempfängers. Nicht die Sichtweise des konkreten Leistungsempfängers ist entscheidend, sondern es muss aus der objektivierten Wahrnehmung eines Dritten erkennbar gewesen sein, dass der Vertreter nicht sich selbst, sondern einen Dritten verpflichten wollte. Dass aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen ist, wer ihm als Leistungserbringerin gegenübertritt, entspricht der Konzeption der MWST. Diese hat zum Ziel, den nicht unternehmerischen Eigenverbrauch im Inland (Konsum) zu besteuern, sofern dieser eine private Einkommens- und Vermögensverwendung bedingt. So ist denn auch primär aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen, ob ein Leistungsverhältnis vorliegt. Folglich ist es nur sachlogisch, aus

<sup>17</sup> Eine andere Ansicht vertritt die ESTV.

Sie verlangt teilweise, dass der Vertreter offen über seine Leistungen abrechnen müsse (vgl. MWST-Info 01, Ziff. 2.2.4.2). An anderer Stelle, so bei der Umschreibung der Voraussetzungen für den direkten Stellvertreter, wird vom Vertreter nicht verlangt, dass er offen über seine Leistungen abrechnen müsse (MWST-Info 04, Ziff. 5.2.1).



derselben Optik zu beurteilen, zwischen wem das Leistungsverhältnis besteht. So haben sich das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesgericht in beiden obigen Fällen richtigerweise nicht mit der vertraglichen Beziehung zwischen den Vertretenen und den Vertretern auseinandergesetzt. Im Gegenteil, im Fall der Lebensberatung übers Telefon hat das Bundesverwaltungsgericht gar die öffentlich zugänglichen AGB der Telekommunikationsgesellschaft herangezogen, und daraus den Schluss gezogen, dass im Verhältnis zwischen der Telekommunikationsgesellschaft und dem Leistungsempfänger, erstere als Vertreterin der Anbieterin der Lebensberatung anzusehen sei.

- 40 Daraus ergibt sich, dass die zivil- bzw. vertragsrechtliche Gestaltung zwischen Vertretenem und Vertreter, die dem Leistungsempfänger in der Regel nicht bekannt sein dürfte, nicht entscheidend sein darf für die Beurteilung, ob ein Stellvertretungsverhältnis vorliegt.<sup>18</sup> So hat das Bundesgericht festgehalten, dass es irrelevant sei, ob der Telekommunikationsgesellschaft der Wille gefehlt habe, als direkte Stellvertreterin aufzutreten.<sup>19</sup> Ebenso hat das Bundesverwaltungsgericht das Argument, dass die Leistungserbringerin der Telekommunikationsgesellschaft Rechnung stellte und damit die Telekommunikationsgesellschaft als indirekte Stellvertreterin zu gelten habe, nicht gelten lassen.<sup>20</sup> Daraus ist zu schliessen, dass das Innenverhältnis zwischen Vertretenem und Vertreter grundsätzlich irrelevant ist, weil der Aussenaustritt entscheidend ist.<sup>21</sup> In einem anderen Entscheid hat das Bundesverwaltungsgericht erwogen, dass Ausgangspunkt für die Prüfung des objektiven Erscheinungsbildes regelmässig der Internetauftritt sei.<sup>22</sup>

- 41 Vereinbaren beispielsweise die Eigentümer von Ferienwohnungen mit den Betreibern einer Internet-Plattform, dass die Internet-Plattform im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die Ferienwohnungen zur Vermietung anpreisen soll, kann es dennoch möglich sein, dass die Betreiber der Internet-Plattform als direkte Stellvertreter gelten. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn der objektive Leistungsempfänger (Internet User) eine Rechnung erhalten würde, die auf

die Leistungen der Eigentümer der Ferienwohnungen verweisen würde. Um ein solches Auseinanderfallen der Sichtweisen zu vermeiden, müssen die Betreiber der Internet-Plattform klar gegenüber dem Internet User kommunizieren, ob sie als Vertreter oder in eigenem Namen handeln.

#### 4.4 Einerlei oder zweierlei Leistungen?

In beiden obigen Fällen wurde eine zentrale Fragestellung nicht näher behandelt; nämlich jene, ob der Leistungsempfänger eine oder mehrere Leistungen erhält. Im Fall des Secondhand-Kleider-Shops befassten sich die Gerichte lediglich mit der Lieferung von Secondhand-Kleidern und der Frage, wer Leistungserbringerin dieser Lieferung ist. Dies weckt den Anschein, dass es bei einer direkten Stellvertretung nur ein Leistungsverhältnis gegenüber dem Leistungsempfänger geben kann. Dieser Schluss darf aber nicht gezogen werden.

Im Fall der Lebensberatung unterschieden das Bundesverwaltungs- und das Bundesgericht zwischen zweierlei Leistungen: Lebensberatungsleistungen und Fernmeldedienste. Das Bundesverwaltungsgericht erwog, dass die Telekommunikationsunternehmung betreffend den Fernmeldedienst nach aussen als Leistungserbringerin in eigenem Namen auftritt. Das gelte aber nicht für die Lebensberatungsdienstleistung.<sup>23</sup> Das Bundesgericht schloss daraus, dass einerseits eine Lebensberatungsdienstleistung der Einzelunternehmerin an den Kunden und andererseits eine technische Telekommunikationsdienstleistung

<sup>18</sup> Gl. A. Regine Schluckebier, MWSTG-Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 26 N 21.

<sup>19</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019, E.5.2.1.

<sup>20</sup> Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-713/2017 vom 2. Juli 2018, E. 3.11.

<sup>21</sup> Gl. A. Pierre-Marie Glauser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 20 N 5.

<sup>22</sup> Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019, E. 2.2.4.

<sup>23</sup> Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-713/2017 vom 2. Juli 2018, E. 3.1.2.



der Telekommunikationsgesellschaft an den Kunden vorliege. Lediglich betreffend die Fakturierung der von der Einzelunternehmerin erbrachten Leistungen habe die Telekommunikationsgesellschaft als direkte Stellvertreterin gehandelt.<sup>24</sup>

- 44 Diese Folgerung überzeugt: Bei der Zuordnung von Leistungen geht es um die Zuordnung von Lieferungen und Dienstleistungen und nicht um die Frage, an wen das Entgelt entrichtet wird. Folglich ist klar zwischen Leistungen und Entgelt zu trennen. Beim Inkassogeschäft handelt es sich um einen Auftrag an das Inkassounternehmen, eine Forderung im Namen und auf Rechnung der Gläubigerin einzutreiben. Da sich das Inkassogeschäft lediglich auf das Entgelt bezieht, wird das Inkassounternehmen nicht Stellvertreterin der ursprünglichen Leistungserbringerin betreffend die Leistung, für welche das Entgelt gefordert wird.<sup>25</sup> Die Inkassounternehmerin ist lediglich Stellvertreterin des Unternehmens betreffend die Inkassohandlung.

#### 4.5 Verhältnis zwischen Vertretenem und Vertreter

- 45 Wie bereits oben ausgeführt, ist das interne Verhältnis zwischen Vertretenem und direktem bzw. indirektem (Stell-)Vertreter für die Beurteilung, ob eine direkte oder indirekte Stellvertretung vorliegt, grundsätzlich irrelevant, zumal der Inhalt dieses Verhältnisses der Leistungsempfängerin in der Regel verborgen bleibt. Diese Ansicht dürfte auch von der höchstrichterlichen Rechtsprechung geteilt werden, insofern das Bundesgericht festhält, dass die mehrwertsteuerliche Stellvertretung ein Zuordnungskonzept darstelle, das sich an die zivilrechtliche Stellvertretung nach Art. 32 ff. OR anlehnt. Mit anderen Worten ist lediglich entscheidend, wer der Leistungsempfängerin gegenüber auftritt.
- 46 Dies hat u.a. zur Konsequenz, dass eine direkte Stellvertreterin, die im Verhältnis zum Vertretenen ihren Gewinnaufschlag nicht offenlegt und damit gegenüber dem Vertretenen wie eine Wiederverkäuferin handelt, nicht nur deshalb als Leistungserbringerin gegenüber dem Leistungsempfänger qualifiziert werden kann.<sup>26</sup> Damit der Vertretene gegenüber dem

Fiskus die MWST korrekt abrechnen kann, muss er im Vertrag mit seinem Stellvertreter sicherstellen, dass Letzterer seinen Gewinnaufschlag offenlegt. Fehlt es an einer solchen Vereinbarung oder lässt sich diese de facto nicht durchsetzen, läuft der Vertretene Gefahr, dass er nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt wird (Art. 79 MWSTG).

<sup>24</sup> Urteil des Bundesgerichts 2C\_767/2018 vom 8. Mai 2019, E. 5.3.; soweit ersichtlich wurde auch nur diese Leistung fakturiert.

<sup>25</sup> Gl.A. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum MWSTG, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2012, Rz. 998; Pierre-Marie Glauser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 20 N 49.

<sup>26</sup> Gl. A. dürfte auch Felix Geiger, MWSTG-Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 20 N 14, sein.

