



SRK 2003-059

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo, Peter Spinnler
Die Gerichtsschreiberin: Andrea Flubacher

Entscheid vom 30. Mai 2006

in Sachen

X., ..., Beschwerdeführer, vertreten durch ...,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003
Bern (...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
(1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999;
subjektive Steuerpflicht; Selbständigkeit)

Sachverhalt:

A.- X. ist Inhaber einer Einzelfirma mit Sitz in A., deren Zweck im Handelsregister mit der Erstellung, dem Verkauf, der Vermittlung und der Verwaltung von Immobilien sowie Versicherungen umschrieben wird. Seit dem 1. Januar 1995 ist er in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen.

B.- Mit Schreiben vom 28. Mai 1997 ersuchte X. die ESTV, ihm Fr. 8'211.80 Mehrwertsteuern zurückzuerstatten. Irrtümlicherweise habe er in den Jahren 1995 und 1996 auf seinen Einkünften aus Liegenschaftsverwaltung Mehrwertsteuer bezahlt, ohne dass es sich dabei um eine selbständige und damit steuerbare Tätigkeit gehandelt hätte. Diese Ansicht werde durch das Vorgehen der kantonalen Ausgleichskasse des Kantons Z. unterstrichen, welche bereits seit der Eröffnung seines Büros im Jahre 1980 seine Verwaltungshonorare als unselbständiges Einkommen behandelte. Die ESTV machte den Steuerpflichtigen am 9. Juli 1997 schriftlich darauf aufmerksam, dass umsatzsteuerrechtlich nur dann jemand als Vermittler gelte, wenn die Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen getätigt werden. Umsätze aus der Liegenschaftsverwaltung und -vermittlung seien in der Regel in eigenem Namen zu erbringen und zum Steuersatz von 6.5% zu versteuern.

C.- Am 20. Oktober 1997 reichte X. der ESTV Kopien von Arbeitgeber-Abrechnungen der kantonalen Ausgleichskasse des Kantons Z. betreffend das Jahr 1996 ein, welche den Steuerpflichtigen als Angestellten der einzelnen Stockwerkeigentümergeinschaften bezeichnen. Die Verwaltungshonorare seines Büros seien daher aufgrund einer Verfügung der kantonalen Ausgleichskasse aus dem Jahre 1980 und der eingereichten AHV-Abrechnungen als „Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit“ anzuerkennen. Auf denselben Beträgen seien nicht gleichzeitig AHV-Beiträge und Mehrwertsteuer zu entrichten. Mit Schreiben vom 12. Februar 1998 an die ESTV wies er darauf hin, dass er gegen die Beträge der Jahre 1995 und 1996 mit den Schreiben vom 28. Mai 1997 und 20. Oktober 1997 Einsprache erhoben habe und in der Sache einen Entscheid erwarte. In seiner Eingabe vom 12. April 1999 wiederholte der Steuerpflichtige sein Ersuchen, dass auf seine „Einsprachen“ vom 28. Mai 1997 und 20. Oktober 1997 einzutreten sei und ihm die zuviel abgerechneten und einbezahlten Mehrwertsteuerbeträge für die Jahre 1995 und 1996 in der Höhe von Fr. 8'211.80 zurückzuerstatten seien.

D.- Mit den Ergänzungsabrechnungen (EA) Nr. (...) resp. Nr. (...) vom 22. September 1999 forderte die ESTV aufgrund der an diversen Tagen vor Ort durchgeführten Kontrollen vom Steuerpflichtigen Fr. 24'372.-- resp. Fr. 6'107.-- nach. Unter anderem seien Verwaltungshonorare für die Betreuung von Hausgemeinschaften nur teilweise deklariert und versteuert worden. Im Weiteren seien Verwaltungsratshonorare und Tantiemen als Entgelt für Dienstleistungen zu versteuern. Am 21. Oktober 1999 forderte X. den Erlass einer anfechtbaren Verfügung mit Rechtsmittelbelehrung bezüglich der beiden ihn betreffenden EA Nr. (...) und Nr. (...). Auf dem Fragebogen der ESTV für Verwaltungsräte, Stiftungsräte und ähnliche Funktionsträger, den der Steuerpflichtige am 2. Februar 2001 unterzeichnete und gleichentags zu Händen der Verwaltung der Post übergab, führte er an, dass er in seiner Eigenschaft als Gemeindepräsident von A. in zahlreichen Verwaltungsräten Einsitz habe und dass Entschädigungen aus seiner „praktisch ehrenamtlichen“ Tätigkeit als Verwaltungsrat nicht der Mehrwertsteuer unterstellt seien. Mit Schreiben vom 11. Juni 2001 wiederholte X. seine Ansicht, dass die Ergänzungsabrechnungen ohne gesetzliche Grundlage ergangen und deshalb zu korrigieren seien. In der Angelegenheit sei ausserdem, wie bereits angefordert, eine anfechtbare Verfügung zu erlassen.

E.- Mit Schreiben vom 20. Juni 2001 informierte die ESTV den Steuerpflichtigen über das Urteil des Bundesgerichtes vom 27. Oktober 2000, worin die Vergütung des Verwaltungsrates als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert wird. Am 2. Juli 2001 wandte sich X. mittels Faxschreiben an die ESTV und machte darauf aufmerksam, dass auch das mehrwertsteuerliche Schicksal der Honorare aus der (Haus-)Verwaltungstätigkeit einer Beurteilung bedürfe. Die kantonale Steuerverwaltung wie auch die kantonale Ausgleichskasse hätten ihn im Rahmen seiner Tätigkeit als Verwalter als unselbständig Erwerbenden abrechnen lassen. Die ESTV informierte den Steuerpflichtigen mit Brief vom 13. Juli 2001, dass die Tätigkeit von Verwaltungsräten als unselbständige Erwerbstätigkeit gelte und die entsprechenden Einnahmen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Mit Gutschriftsanzeige (GS) Nr. (...) vom selben Tag schrieb die Verwaltung X. für die Abrechnungsperioden vom 1. Januar 1995 bis 30. Juni 1999 Fr. 934.-- gut.

F.- Mit Entscheid vom 1. März 2002 stellte die ESTV unter Bezugnahme auf EA Nr. (...) und EA Nr. (...) vom 22. September 1999 sowie GS Nr. (...) vom 13. Juli 2001 fest, dass X. ihr für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1999 noch (total) Fr. 29'545.-- schulde. Dagegen erhob X. am 5. April 2002 fristgerecht Einsprache, indem er die vollständige Aufhebung des Entscheides der ESTV beantragte und dies im Wesentlichen damit begründete, dass die Entschädigungen für seine Tätigkeit als Verwalter sowohl von der kantonalen Ausgleichskasse als auch von der kantonalen Steuerverwaltung als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit behandelt worden seien. Er übe keine selbständige Tätigkeit aus, da er weisungsgebunden agiere. Im Übrigen habe auch die ESTV die betreffenden Einkünfte im Jahr 1996 als solche aus unselbständiger Erwerbstätigkeit betrachtet, wie Ziff. 2 des Begleitschreibens zum Entscheid vom 1. März 2002 belege.

G.- Mit Einspracheentscheid vom 6. Februar 2003 wies die ESTV die Einsprache des Steuerpflichtigen ab und bestätigte den angefochtenen Entscheid. Dabei hielt sie fest, dass die Bewertung der Selbständigkeit unter sozialversicherungs- oder zivilrechtlichen Gesichtspunkten (AHV, IV oder UV) lediglich eine Auslegungshilfe - mithin ein Indiz - für die Beurteilung der Selbständigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts sein könne. Entscheidend sei die durch die ESTV nach pflichtgemäßem Ermessen und im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorgenommene Auslegung des Begriffs der Selbständigkeit. An die Begriffsbestimmung anderer Behörden sei die ESTV nicht gebunden und beurteile den Begriff anhand der wirtschaftlichen Gegebenheiten. Allein gestützt auf die Rechtsform des Unternehmens von X., einer Einzelfirma, sei eindeutig, dass der Einsprecher das alleinige Unternehmerrisiko trage. Damit trete er betriebswirtschaftlich vollständig unabhängig auf und sei überdies auch in arbeitsorganisatorischer Hinsicht unabhängig.

H.- Mit Eingabe vom 7. März 2003 lässt X. (Beschwerdeführer) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 6. Februar 2003 führen und den Antrag stellen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben. Dabei wiederholt er im Wesentlichen seine bereits dargelegten Ausführungen und macht geltend, die Reglemente der Stockwerkeigentümergeinschaften schränkten seine Entscheidungsbefugnisse

dergestalt ein, dass er zu diesen in einem Unterordnungsverhältnis stehe. Ein Unternehmerrisiko trage er nicht, da die Eigentümer das Risiko betreffend die Objekte und Entscheidungen, die sie fällen, selber tragen. Ebenso wenig sei er an einem Gewinn oder Verlust der wirtschaftlichen Betätigung der Stockwerkeigentümer beteiligt.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird - soweit entscheidungswesentlich - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.2) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen der alten Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 (MWSTV), unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Sachverhalte, die sich nach dem 31. Dezember 2000 zugetragen haben, unterliegen dem neuen Recht (Art. 94 MWSTG). Auf die vorliegende Beschwerde ist grundsätzlich noch die MWSTV anwendbar, sind doch Umsätze der Jahre 1995 bis 1999 zu beurteilen (Art. 93 MWSTG). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Das Verfahren bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Der Beschwerdeführer ist durch den Einspracheentscheid der ESTV vom 6. Februar 2003 berührt (Art. 48 Bst. a VwVG) und hat diesen frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten, soweit sie sich gegen die Steuerforderung der ESTV betreffend die Quartale 1/95 bis 2/99 richtet, welche Streitgegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides bilden. Soweit sich der Antrag in die Zukunft richtet und verlangt, die „Verwaltertätigkeit“ sei inskünftig von der Abrechnungspflicht zu befreien, ist auf die Beschwerde jedoch nicht einzutreten.

b) Die SRK entscheidet grundsätzlich mit uneingeschränkter Kognition. Gerügt werden kann nicht nur die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) oder die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG), sondern auch die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Zürich 2002, Rz. 1758 ff.).

2.- a) Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Gemäss Art. 17 Abs. 2 MWSTV 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, steuerpflichtig. Die gewählte Rechtsform spielt für die Festlegung der Steuerpflicht keine Rolle (vgl. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, Rz. 632), womit nahezu alle erdenklichen Formen einer Teilnahme am Wirtschaftsleben der Steuerpflicht unterliegen (s. Urteil des Bundesgerichtes vom 29. Juni 2004 [2A.520/2003], E. 4.1). Wichtige Kriterien für die Selbständigkeit sind beispielsweise, dass die steuerbare Tätigkeit in eigenem Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird. Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aber aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen (Urteil des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2000 [2A.468/1999], E. 4a; Entscheide der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.50 E. 2a und vom 17. Dezember 1999, veröffentlicht in MWST-Journal 2/2000 S. 61, E. 4a i.f.; Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 643). Dabei geht es darum, die Steuerpflicht derjenigen Personen auszuschliessen, welche in einem Anstellungsverhältnis bzw. allenfalls in einem vergleichbaren Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer stehen (vgl. Entscheid der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in VPB 68.54 E. 2b; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 87 f. Rz. 153, betreffend die frühere Warenumsatzsteuer). Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer ist der Selbständigkeitsbegriff eher weit auszulegen (Entscheide der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 2a, mit weiteren Hinweisen, und vom 21. Mai 2003 i.S. S. [SRK 2002-039], E. 2c; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 175).

b) Die Analyse der Frage der Selbständigkeit unter zivilrechtlichen oder anderen Gesichtspunkten ist für die mehrwertsteuerliche Beurteilung lediglich eine Auslegungshilfe, mithin ein Indiz (Entscheide der SRK vom 15. November 2002, a.a.O., E. 4c und vom 17. Dezember 1999, a.a.O., E. 4a, mit weiteren Hinweisen). Damit können sich nach geltender Praxis Abweichungen zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuerlichen einerseits und etwa nach sozialversicherungsrechtlichen Überlegungen andererseits ergeben (vgl. Bericht des Bundesrates über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbständiger bzw. unselbständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und Sozialversicherungsabgabenrecht vom 14. November 2001, S. 1148, N 2.2.4.1.4; a.M. Gerhard Schafroth/Dominik Romang in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Rz. 29 zu Art. 21 i.f.). Wie die Vorinstanz richtig festgestellt hat, entbindet eine von einer anderen Behörde vorgenommene Qualifizierung der Erwerbstätigkeit die ESTV daher nicht, ihrerseits im Einzelnen der Frage nachzugehen, ob nach steuerrechtlichen Kriterien eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit vorliegt. Die mehr-

wertsteuerlichen Regeln müssen dabei nicht mit den Regeln der Sozialversicherungen, insbesondere auch der AHV und IV, oder etwa der Staats- und Gemeindesteuern übereinstimmen. Es ist daher durchaus möglich, dass ein und dieselbe Person in den verschiedenen Bereichen unterschiedlich eingestuft wird (Entscheid der SRK vom 25. September 2002, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht [ASA] 72/2004 S. 483 ff., E. 5).

c) Obschon Parallelen zwischen den Gebieten der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer bestehen, ist nicht ausgeschlossen, dass einzelne Begriffe auf verschiedene Weise auszulegen sind (Urteil des Bundesgerichtes vom 27. Oktober 2000, a.a.O., E. 4b/bb mit weiteren Hinweisen). Den beiden Steuern liegen unterschiedliche Besteuerungsziele zugrunde. Die direkte Bundessteuer erfasst das reine Einkommen bzw. den Reinertrag, der Massstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Steuerbar sind denn auch sowohl Einkommen aus unselbständiger wie auch solches aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Demgegenüber bildet die Selbständigkeit im Mehrwertsteuerrecht unabdingbares Tatbestandselement der subjektiven Steuerpflicht (E. 2a).

3.- a) aa) Mit Entscheid vom 29. Juli 1999 (veröffentlicht in MWST Journal 3/99 S. 114) hat die SRK festgestellt, dass die von einem Verwaltungsrat für dessen Tätigkeit von der entsprechenden Aktiengesellschaft (AG) empfangenen Vergütungen Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit darstellen (bestätigt durch Urteil des Bundesgerichtes vom 27. Oktober 2000, a.a.O.). Zur Begründung wurde u.a. aufgeführt, dass der Verwaltungsrat gegenüber der AG nicht in eigenem Namen auftritt wie gegenüber einem unabhängigen Dritten. Damit jemand in eigenem Namen gegenüber einem Dritten auftritt, sei erforderlich, dass er rechtlich und wirtschaftlich vom Dritten unabhängig ist. Dies sei nicht der Fall, wenn das in Frage stehende Subjekt und der „Dritte“ derart verbunden sind, dass deren Tätigkeitsfelder durch zwingende Normen des Bundesrechts eingeschränkt werden oder beide dem gleichen Gesellschaftszweck verpflichtet sind. Zur Annahme der Unselbständigkeit werde nicht nur ein vertragliches oder wirtschaftliches, sondern ein vollständiges rechtliches Unterordnungsverhältnis vorausgesetzt (E. 4a/cc). Entscheidend ist zudem das Auftreten des Subjekts, dessen Steuerpflicht in Frage steht, im geschäftlichen Verkehr nach aussen gegenüber Dritten (vgl. Entscheid der SRK vom 21. Mai 2003, a.a.O., E. 4d).

bb) Im bereits erwähnten Entscheid der SRK (vom 29. Juli 1999, a.a.O., E. 4b/aa) wird festgehalten, dass der Verwaltungsrat gegenüber der Aktiengesellschaft nicht in eigenem Namen auftritt, da diesem Organstellung zukommt und er damit selber einen Teil der Institution darstellt. Der Verwalter des Stockwerkeigentums, dessen Bestellung fakultativ ist, ist entgegen den Ausführungen der Vorinstanz kein Organ im rechtlichen Sinn, da die Stockwerkeigentümergemeinschaft keine juristische Person ist (Amédéo Wermelinger, Das Stockwerkeigentum, Zürich 2004, Rz. 20 zu Art 712l; Meier-Hayoz/Rey, a.a.O., Rz. 35 zu Art. 712q; Rey, a.a.O., Rz. 876). Es ist deshalb nicht ausgeschlossen, dass der Verwalter den einzelnen Stockwerkeigentümergemeinschaften gegenüber in eigenem Namen auftreten kann.

cc) Im selben Entscheid der SRK vom 29. Juli 1999 (a.a.O., E. 4a/dd) wurde überdies erwähnt, dass den Verwaltungsrat bezüglich dessen mit einem Honorar abgeltete Tätigkeit für eine Aktiengesellschaft keine betriebswirtschaftliche oder arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit auszeichnet. Der in französischer Sprache abgefasste Entscheid spricht von *subordination du point de vue économique ou organisationnel*: Die Tätigkeit eines Verwaltungsrates sei im Allgemeinen ziemlich genau bestimmt. Der Verwaltungsrat sei grundsätzlich ein Organ (Art. 707 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR; SR 220]). Er könne in allen Angelegenheiten Beschluss fassen, die nicht nach Gesetz oder Statuten der Generalversammlung zugeteilt sind. Er führe die Geschäfte der Gesellschaft, soweit er die Geschäftsführung nicht übertragen hat (Art. 716 OR). Einige unübertragbare und unentziehbare Aufgaben wie die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung der nötigen Weisungen stünden ihm zu (Art. 716a Abs. 1 und 2 OR). Der Verwaltungsrat muss also aktiv nach dem Gesellschaftszweck streben, das heisse im Hinblick auf das Interesse der Gesellschaft wirtschaften. Hinzuzufügen bleibt noch, dass die Tätigkeit des Verwaltungsrates durch zahlreiche zwingende Normen des Bundesrechtes geregelt wird.

b) aa) Anders liegen die Dinge beim Verwalter der Stockwerkeigentümergeinschaft: Diesem müssen keine Mindestbefugnisse zugestanden werden (Rene Bösch, in Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 2. Aufl., Rz. 2 zu Art. 712s; Wermelinger, a.a.O., Rz. 9 zu Art. 712s). Der Verwalter ist an keinen Gesellschaftszweck gebunden. Als teilweise freiwilliges Organisationselement der Stockwerkeigentümergeinschaft besteht ferner keine Pflicht zu dessen Bestellung (Bösch, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 712q; Wermelinger, a.a.O., Rz. 2 zu Art. 712q). Eine Kompetenzvermutung in Anlehnung an Art. 716 OR zugunsten des Verwalters besteht keine, da nach Art. 712m Abs. 1 Ziff. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) die Versammlung der Stockwerkeigentümer in allen Verwaltungsangelegenheiten zu entscheiden hat, die nicht dem Verwalter zustehen. Es ist daher erstellt, dass die Tätigkeit des Verwalters, obwohl dieser an die Vorschriften des Gesetzes, des Reglementes und die Beschlüsse der Versammlung der Stockwerkeigentümerschaft (vgl. Art. 712s ZGB) gebunden ist, weniger stark reglementiert ist als die eines Verwaltungsrates einer Aktiengesellschaft.

bb) Dem Verwalter kommt insofern eine vorwiegend ausführende Stellung innerhalb des Stockwerkeigentums zu, als er die gemeinschaftliche Verwaltung sicherstellt, die gemeinschaftlichen Kosten und Lasten auf die einzelnen Stockwerkeigentümer verteilt, die Vermögensbestandteile der Stockwerkeigentümergeinschaft verwaltet und diese Dritten gegenüber vertritt (Art. 712s ZGB; siehe auch Wermelinger, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 712q). Das Gesetz überträgt ihm weitere Aufgaben: So überwacht der Verwalter die Einhaltung des Reglements und des Gesetzes durch die Stockwerkeigentümer und durch andere Benutzer des Stockwerkeigentums, trifft von sich aus dringliche Massnahmen, beruft die Stockwerkeigentümerversammlung ein und leitet diese, kann Klagen im summarischen Verfahren einreichen. Ihm können ferner sämtliche Zustellungen zuhanden der Stockwerkeigentümerschaft übermittelt werden. Diese Kumulierung von Aufgaben macht aus dem Verwalter die zentrale Person in der Verwaltung des Stockwerkeigentums (Wermelinger, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 712q), vergleichbar mit der Funktion eines CEO

(und nicht etwa diejenige eines Verwaltungsrates; vgl. Peter Liver, Das Miteigentum als Grundlage des Stockwerkeigentums, in Gedächtnisschrift Ludwig Marxer, Zürich 1963, S. 191), gewissermassen die Exekutive (Jörg Schmid, Sachenrecht, Zürich 1997, Rz. 1064; Bösch, a.a.O., Rz. 1 zu Art. 712s), das ausführende Organ (im unjuristischen Sinn verstanden, vgl. E. 2b; Rey, a.a.O., Rz. 905) also. Die zentrale Figur im Rahmen der verwaltungsorganisatorischen Kompetenz- und Aufgabenverteilung der Stockwerkeigentümergeinschaft ist in den meisten Fällen der Verwalter (Bösch, a.a.O., Rz. 1 zu Art. 712q). Er kann sogar faktisch eine dominante Stellung einnehmen, was dazu führen kann, dass die Stockwerkeigentümersammlung nur noch theoretisch die oberste Gewalt ist (Wermelinger, a.a.O., Rz. 6 letztes Lemma zu Art. 712q).

4.- Versicherungsumsätze sind mit Einschluss der Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug steuerbefreit (Art. 14 Ziff. 14 MWSTV). Verwendet der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen (Art. 32 Abs. 1 MWSTV).

5.- Im vorliegenden Fall sind die Fragen zu klären, ob der Beschwerdeführer tatsächlich in eigenem Namen aufgetreten ist (E. 6a), bzw. ob er die Tätigkeit als Verwalter diverser Stockwerkeigentümergeinschaften aufgrund der gesamten wirtschaftlichen Umstände mehrwertsteuerlich selbständig oder aber unselbständig erbracht hat (E. 6b).

a) Die gesamten Umstände deuten in casu daraufhin, dass der Beschwerdeführer bei sämtlichen relevanten Rechtshandlungen in eigenem Namen aufgetreten ist: Indem er während den in Frage stehenden Perioden 32 Liegenschaften verwaltete, ist zunächst offensichtlich nicht davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer zur Geschäftsbesorgung für die je einzelnen Stockwerkeigentümergeinschaften gegen aussen jeweils in deren Namen auftrat, da der organisatorische sowie administrative Aufwand dazu übermässig gewesen wäre und aus administrativer Sicht wenig Sinn gemacht hätte. Vielmehr muss angenommen werden, dass er mit Dritten unter der - auch aus seinem Briefkopf ersichtlichen - Firma seiner Unternehmung (X.; Verwaltungen - Verkauf von Liegenschaften) in Kontakt getreten ist, um die für die einzelnen Liegenschaftsobjekte nötigen Handlungen vorzunehmen. Auch gegenüber der ESTV trat der Beschwerdeführer in eigenem Namen auf. Für die seit dem 12. September 1974 im Handelsregister eingetragene Einzelfirma Immobilien X. vermerkte er auf dem Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger drei Angestellte, kreuzte unter der Rubrik folgerichtig das Feld „Einzelfirma“ an und beschrieb die Art seiner Geschäftstätigkeit mit „Erstellung, Verkauf, Vermittlung + Verwaltung von Immobilien (...)“. Den Nachweis, dass der Beschwerdeführer jeweils im Namen der einzelnen Stockwerkeigentümerschaften im vorstehend beschriebenen Sinn aufgetreten ist, hat er jedenfalls nicht erbracht.

b) Es ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die Arbeitszeiten und auch die dafür nötigen Mittel in der Form von Angestellten, Räumlichkeiten und Mobiliar selbständig

wählen und organisieren konnte und ihm in dieser Hinsicht durch die einzelnen Stockwerkeigentümergeinschaften keine Vorgaben gemacht wurden. Gegenteiliges wird vom Beschwerdeführer weder dargetan noch ergibt sich solches aus den Akten. Auch die Rechtsform seiner Einzelfirma, die im Handelsregister eingetragen ist, deutet auf eine weitgehende Unabhängigkeit des Beschwerdeführers bei der Bewältigung der ihm von den Stockwerkeigentümergeinschaften übertragenen Aufgaben hin. Wie oben dargelegt, geht es bei der Prüfung des Kriteriums der Selbständigkeit im Wesentlichen darum, die Steuerpflicht derjenigen Personen auszuschliessen, welche in einem Anstellungsverhältnis bzw. allenfalls in einem vergleichbaren Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer stehen (vgl. E. 2). Obwohl der Beschwerdeführer an das Gesetz, die Reglemente und die Beschlüsse der Stockwerkeigentümergeinschaften gebunden ist, was in der Natur der Sache liegt, ist vorliegend kein solches Abhängigkeitsverhältnis auszumachen.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Verwalter seine Tätigkeit für die Stockwerkeigentümergeinschaften in betriebswirtschaftlicher und arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit erbracht hat. Aufgrund seines Auftretens in eigenem Namen sowie seiner arbeitsorganisatorischen und betriebswirtschaftlichen Unabhängigkeit braucht nicht abschliessend beurteilt zu werden, ob der Beschwerdeführer seine Tätigkeit auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko betrieben hat, indem er - was als zweifelhaft erscheint - von einem allfälligen Gewinn der Stockwerkeigentümergeinschaft direkt persönlich profitiert bzw. einen Verlust selber hätte tragen müssen.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die ESTV bezüglich der Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit durchaus zu anderen Schlüssen als die kantonalen Ausgleichskassen und die kantonalen Steuerbehörden kommen darf (vgl. E. 3b), sowie der unmittelbar vorhergehenden Erläuterungen, ergibt sich, dass der Beschwerdeführer seine Tätigkeit für die Stockwerkeigentümergeinschaften während des in Frage stehenden Zeitraums mehrwertsteuerlich selbständig erbracht hat.

c) Die rechnerische Ermittlung der Nachforderung als solche bleibt ebenso unbestritten wie die Kürzung der Vorsteuer aufgrund der vom Beschwerdeführer getätigten Versicherungsumsätze. Es lässt sich denn auch aus den Akten nicht entnehmen, inwiefern die Nachforderung bzw. die Kürzung sowohl dem Grundsatz als auch dem Umfang nach unrechtmässig wäre.

6.- Die Beschwerde ist daher abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Dem Beschwerdeführer als unterliegender Partei sind die Verfahrenskosten, die mit Fr. 1'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt werden, im vollen Umfang aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VKV; SR 172.041.0]). Die Voraussetzungen für die Zusprechung einer Parteientschädigung sind nicht gegeben (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommis- sionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde von X. vom 7. März 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. Februar 2003 wird abgewiesen - soweit darauf eingetreten wird - und der Einspracheentscheid bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenös- sischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 1'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.
- 3.- Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
- 4.- Dieser Entscheid wird X. und der ESTV schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbe- schwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Ent- scheidungen über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 Bst. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzu- reichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unter- schrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des ange- fochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;

c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Andrea Flubacher