



SRK 2003-188

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Barbara Merz Wipfli; Daniel Riedo
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 9. Juni 2006

in Sachen

X. AG, Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt ...

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
Entgelt; öffentlich-rechtliche Abgaben;
Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV

Sachverhalt:

A.- Die X. AG ist seit dem 1. Januar 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Bis zum Jahre 2003 lautete der Zweck der Gesellschaft gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons A. „Führung des Schlachtbetriebs sowie Verarbeitung und Verkauf der Nebenprodukte im Schlachthof der Stadt A. auf eigene Rechnung. Die Gesellschaft ist dafür besorgt, dass die Schlachtungen und Verarbeitung der Nebenprodukte zeitgemäss rationell und für die Benutzer möglichst preisgünstig durchgeführt werden. (...)“ Auf Aufforderung der ESTV, die bis anhin verrechneten Fleisch-

schaugebühren betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1999 zu deklarieren, erfolgte die entsprechende Nachdeklaration der Steuerpflichtigen über den Betrag von Fr. 3'548'363.35. Gestützt darauf erliess die ESTV die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... sowie den Entscheid vom 14. Dezember 2000 und forderte Mehrwertsteuern von Fr. 71'439.-- nach. Gemäss den Rechnungen des Veterinäramtes des Kantons A. sei die X. AG Schuldnerin der an den Kanton gezahlten Fleischschaugebühr. Die Steuerpflichtige stelle die Gebühr ihren Kunden gegenüber nicht in fremdem, sondern in eigenem Namen in Rechnung. Damit sei die Fleischschaugebühr ein Kostenfaktor zur Schlachtleistung und als solcher zum selben Steuersatz wie die Schlachtleistung selbst zu versteuern. Daran ändere nichts, dass die Gebühr im Verhältnis zwischen dem kantonalen Veterinäramt und der X. AG wegen hoheitlichen Handelns von der Steuer ausgenommen sei.

B.- Gegen diesen Entscheid erhob die X. AG am 29. Januar 2001 Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 13. November 2003 wies die ESTV diese vollumfänglich ab und bestätigte die Nachforderung im Betrag von Fr. 71'439.-- zuzüglich Verzugszins seit 30. April 1998. Überdies auferlegte sie Verfahrenskosten von Fr. 470.--. Zur Begründung hielt sie fest, auf den Leistungsempfänger überwälzte öffentlich-rechtliche Abgaben gehörten grundsätzlich ebenfalls zum Entgelt. Eine Ausnahme liege nur vor, wenn die Voraussetzungen von Art. 26 Abs. 6 Bst. a der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) vorlägen. Danach müsse der Leistungsempfänger Schuldner der öffentlich-rechtlichen Abgabe sein und der Leistungserbringer den Betrag der Abgabe vom Leistungsempfänger als Erstattung einer Auslage erhalten, die er im Namen und für Rechnung des Leistungsempfängers getätigt habe und welche er diesem zudem (neben dem übrigen Entgelt) gesondert in Rechnung gestellt habe. Es sei in aller Regel darauf abzustellen, ob die Auslage ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Leistungsempfängers getätigt worden sei. Ähnlich wie bei der direkten Stellvertretung (Art. 10 MWSTV) müsse auch hier leicht bestimmbar sein, wer wem eine entgeltliche Leistung erbringe. Es müsse ohne weiteres erkennbar sein, wer Empfänger der vom Veterinäramt erbrachten Leistungen und somit der Schuldner der Fleischschaugebühr sei. Im die Erhebung der Abgabe regelnden Erlass sei diesbezüglich keine klare Regelung enthalten. Es sei somit nirgends (weder in den Belegen noch in der Rechtsordnung) ausgewiesen, dass die X. AG die Fleischschaugebühren im Namen und auf Rechnung der Viehhändler entrichtet habe. Die Gebühren seien somit gemäss Art. 26 Abs. 5 MWSTV Bestandteil des steuerbaren Entgelts.

C.- Mit Eingabe vom 15. Dezember 2003 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde führen gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 13. November 2003 mit den Anträgen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin keine Mehrwertsteuer auf den Fleischschaugebühren schulde. Zum Sachverhalt legt die Beschwerdeführerin dar, sie schlachte Tiere im Auftragsverhältnis für die einliefernden Landwirte und Viehhändler. Das Fleisch bleibe im Eigentum des einliefernden Betriebes und die Beschwerdeführerin betätige sich auch nicht als Händlerin von Fleisch oder Vieh. Für ihre Dienstleistungen stelle die Beschwerdeführerin Schlachtgebühren in Rechnung und kassiere die bei der Schlachtung angefallenen Fleischschaugebühren ein, welche das Veterinäramt des Kantons für seine Kontrollleistungen berechne. Die

Fleischschau stelle eine hoheitliche Tätigkeit dar, welche im Betrieb der Beschwerdeführerin ausgeübt werde. Das Veterinäramt stelle aus Praktikabilitätsgründen Rechnung an die Beschwerdeführerin, welche die Gebühr tel quel weiterverrechne und damit als blosser Inkassostelle fungiere. Ein Interesse an der Leistung des Veterinäramts habe nicht die Beschwerdeführerin sondern der Einlieferer, welcher Empfänger der staatlichen Leistung und damit auch Schuldner der Fleischschaugebühren sei. In rechtlicher Hinsicht führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, im Zusammenhang mit Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV sei unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die Fleischschaugebühren gesondert in Rechnung gestellt habe. Ebenso habe sie die Gebühren als in fremdem Namen und auf fremde Rechnung beglichen weiterverrechnet. In der Branche sei hinlänglich bekannt, dass die Gebühr für eine fremde Leistung in Rechnung gestellt werde. Es sei nicht erkennbar, wie die Beschwerdeführerin die Gebühr sonst in Rechnung stellen könnte, um den Anforderungen der ESTV zu genügen. Der Entscheid der ESTV sei deswegen auch überspitzt formalistisch und unverhältnismässig. Im Übrigen könne die Beschwerdeführerin die Rechnungsstellung durch den Staat ja nicht beeinflussen. Die Abgabe sei ein blosser durchlaufender Posten. Weiter bestimme die ESTV in ihrer Branchenbroschüre Nr. 01 (Urproduktion und nahe stehende Bereiche), dass die Entgelte im Bereich Fleischkontrolle nicht der Mehrwertsteuer unterlägen, da es sich um eine hoheitliche Tätigkeit handle (Ziff. 17.3). Damit stehe der angefochtene Entscheid im Widerspruch.

D.- Mit Eingabe vom 29. Januar 2004 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verweist sie auf den Einspracheentscheid und wiederholt, dass eine öffentlich-rechtliche Abgabe nur dann nicht zum Entgelt gehöre, wenn sie vom Leistungserbringer ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Leistungsempfängers getätigt worden sei oder wenn ein Gesetz klar den Leistungsempfänger des Steuerpflichtigen als Abgabepflichtigen bezeichne.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Am 1. Januar 2001 sind das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt hat sich indessen in den Jahren 1995 bis 1999 zugetragen, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG). Die MWSTV ist eine selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung des Bundesrates. Sie stützt sich auf Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April

1999 (BV; SR 101) und stellte bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzvertretendes Recht dar.

b) Die SRK beurteilt als Beschwerdeinstanz Einspracheentscheide der ESTV (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 13. November 2003 mit Beschwerde vom 15. Dezember 2003 frist- und formgerecht angefochten. Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig und auf die Beschwerde ist prinzipiell (vorbehalten E. 1c sogleich) einzutreten. Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

c) Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides und stellt daneben zusätzlich ein Begehren auf Feststellung, dass sie keine Mehrwertsteuer auf Fleischschaugebühren schulde. Unter den gegebenen Umständen ist ein Feststellungsentscheid aufgrund seiner Subsidiarität gegenüber Gestaltungs- und Leistungsentscheiden (Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 76 f. Rz. 207) nicht zulässig. Die in Frage stehenden Rechtsfragen können anhand eines konkreten Falles entschieden werden, was das Feststellungsbegehren hinfällig werden lässt (vgl. auch: Urteil des Bundesgerichts vom 13. Februar 2002 [2A.150/2001], E. 2b mit Hinweisen, zusammengefasst in Steuer Revue [StR] 2002 S. 670 f.). Auf das Feststellungsbegehren ist nicht einzutreten.

2.- a) Wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, gilt diesbezüglich als blosser Vermittler (Art. 10 Abs. 1 MWSTV). Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Tritt ein Stellvertreter im eigenen Namen auf (indirekte Stellvertretung), dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Nur wenn der Vertreter ausdrücklich im Namen des Vertretenen handelt (direkte Stellvertretung), ist dieser und nicht der Vertreter als Leistungserbringer oder -abnehmer beteiligt, der Vermittler bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Entscheide der SRK vom 24. September 2003, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.54, E. 2a; vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110, E. 3b).

Dieser Grundsatz der zwei Umsätze (bei indirekter Stellvertretung) ist auch auf Dienstleistungen anwendbar; dabei nimmt die MWSTV eine Fiktion vor, da eine Dienstleistung (anders als eine Ware) materiell nicht zweimal geleistet werden kann (Entscheid der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59, E. 3c/aa). 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 mehr-

wertsteuerlich 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 (Entscheiden der SRK vom 24. September 2003, a.a.O., E. 2a mit Hinweisen; vom 19. Mai 2000, a.a.O., E. 4b/dd).

Das Erfordernis, dass als blosser Vermittler nur gilt, wer ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, wurde durch die Rechtsprechung als verfassungsmässig erkannt (Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, in *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF] 2001 II 370 f.; Entscheiden der SRK vom 11. Oktober 2000, a.a.O., E. 3c/bb; vom 19. Mai 2000, a.a.O., E. 3b; vom 9. April 1998, veröffentlicht in *VPB* 63.24, E. 5-7). 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. 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 es 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 (Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003 i.S. T. [2A.273/2002], E. 2.2; Entscheiden der SRK vom 14. August 2002, veröffentlicht in *VPB* 67.19, E. 3c; vom 28. Januar 2003 i.S. U. AG [SRK 2002-091], E. 2b mit Hinweisen; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, *Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer*, Bern 1995, Rz. 277; Pierre-Marie Glauser, *mwst.com*, *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Basel 2000, Rz. 14 f. zu Art. 11).

b) Bei der zivilrechtlichen direkten oder auch echten Stellvertretung (Handeln in fremdem Namen auf fremde Rechnung) genügt es gemäss Art. 32 Abs. 2 (1. Teil) des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; SR 220), wenn der Dritte aus den Umständen auf das Vertretungsverhältnis schliessen musste. In dieser Variante muss dem Dritten auch die Person des Vertretenen bekannt sein oder sie muss zumindest bestimmbar sein. Nach der zweiten Variante von Art. 32 Abs. 2 (Schluss) OR liegt direkte Stellvertretung ausnahmsweise auch ohne Handeln in fremdem Namen vor, wenn es dem Dritten gleichgültig ist, mit wem er ein Rechtsgeschäft abschliesst. Dies kommt in praktischer Hinsicht vor allem bei Bargeschäften des täglichen Lebens vor. Ausdrückliches Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung wird somit für die privatrechtliche direkte Stellvertretung nicht verlangt (Peter Gauch/Walter Schluemp/Jörg Schmid/Heinz Rey, *Schweizerisches Obligationenrecht*, Allg. Teil, Bd. I, 8. Aufl., Zürich 2003, Rz. 1331-1333). Diese zivilrechtlichen Grundsätze sind jedoch auf die mehrwertsteuerliche Stellvertretung nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV nicht anwendbar (zu diesen Abgrenzungen siehe Urteile des Bundesgerichts vom 20. Januar 2005 [2A.215/2003], E. 3.2 und 3.3, und vom 13. Januar 2003, veröffentlicht in *Archiv für schweizerisches Abgaberecht* [ASA] 74 S. 237 f. E. 2.2).

3.- a) Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Das Entgelt ist nicht nur Voraussetzung dafür, dass ein Leistungsaustausch vorliegt, sondern es ist auch Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer. Damit ein Leistungsaustausch vorliegt, muss zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung gegeben sein (BGE 126 II 451 E. 6a). Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, des Umfangs des Entgelts, ist bei der Mehrwertsteuer auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen (Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 761). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 i.S. S. [SRK 2000-067], E. 4b). Was Entgelt ist, bestimmt sich demnach aus der Sicht des Abnehmers und nicht des Leistungserbringers (Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 792, E. 5.1).

b) Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten („Kostenersatz“), selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 26 Abs. 2 Satz 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben (vgl. Entscheid der SRK vom 20. Juli 2001 i.S. V. [SRK 2001-011], E. 4b/aa, bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 9. April 2002, a.a.O., E. 5).

Zum Entgelt gehören weiter öffentlich-rechtliche Abgaben, mit Ausnahme der auf der Lieferung oder Dienstleistung geschuldeten Steuer selbst (Art. 26 Abs. 5 MWSTV). Solche öffentlich-rechtliche Abgaben, die mit der vom Steuerpflichtigen erbrachten Leistung zusammenhängen, sind grundsätzlich nicht anders zu behandeln als der Kostenersatz gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 2 MWSTV. Sowohl Art. 26 Abs. 2 Satz 2 als auch Abs. 5 MWSTV sind Ausdruck des Bruttoprinzips gemäss Art. 26 Abs. 2 Satz 1 MWSTV, wonach alles Bemessungsgrundlage darstellt, was der Leistungsempfänger aufwendet (Ivo P. Baumgartner, mwst.com, a.a.O., Rz. 15 und 17 zu Art. 33 Abs. 1 und 2 [Art. 33 Abs. 2 und 5 MWSTG stimmen mit Art. 26 Abs. 2 und 5 MWSTV vollständig überein]; siehe ferner Entscheid der SRK vom 26. Oktober 1999 i.S. C. SA [CRC 1998-193], E. 4). Diesen beiden Bestimmungen kommt damit primär klarstellende Bedeutung zu.

c) Eine besondere Regel für öffentlich-rechtliche Abgaben enthält Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV (siehe auch identischer Art. 33 Abs. 6 Bst. a MWSTG): Nicht zum Entgelt gehören Beträge für öffentlich-rechtliche Abgaben, die der Steuerpflichtige von seinen Abnehmern als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung getätigten Auslagen erhält, sofern er sie gesondert in Rechnung stellt. Damit ein Leistungserbringer ihm von Kunden bezahlte Beträge für solche Abgaben nicht versteuern muss, sind laut dieser Bestimmung mithin zwei Voraussetzungen zu erfüllen:

- der Leistungserbringer hat die Auslagen für die Abgaben im Namen und für Rechnung des Leistungsempfängers getätigt,
- er hat die Abgaben den Leistungsempfängern gesondert in Rechnung gestellt.

Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV wurde von der SRK als mit dem übergeordneten Recht übereinstimmend anerkannt (Entscheidung der SRK vom 26. Oktober 1999, a.a.O., E. 4c/bb; vom 12. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.109, E. 3c).

d) Die SRK hatte im Zusammenhang mit einer Entsorgungsanstalt, welche eine bei ihr erhobene kantonale Abgabe auf ihre Kunden überwältzte (Entscheidung der SRK vom 26. Oktober 1999 i.S. C. SA [CRC 1998-193]; grundsätzlich bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts vom 3. April 2000, veröffentlicht in ASA 72 S. 311) Gelegenheit, sich vertieft mit der Situation zu beschäftigen, in welcher ein Steuerpflichtiger einem Kunden, abgesehen von seiner übrigen Leistung, eine durch ihn beglichene öffentlich-rechtliche Abgabe in Rechnung stellt. Die SRK hat drei Fallkonstellationen unterschieden:

- aa) der Steuerpflichtige ist Schuldner der Abgabe;
- bb) der Kunde (Leistungsempfänger) ist Schuldner der Abgabe und der Steuerpflichtige bezahlt sie in seinem eigenen Namen auf Rechnung des Kunden;
- cc) der Kunde ist Schuldner der Abgabe und der Steuerpflichtige bezahlt sie im Namen und auf Rechnung des Kunden.

aa) Ist der Steuerpflichtige der Schuldner der Abgabe, in deren Austausch er eine Leistung des Staates erhält, unterliege die Abgabe der Mehrwertsteuer. In diesem Fall gelte die Abgabe als Teil der mit der Leistung zusammenhängenden Kosten, die gemäss Art. 26 Abs. 2 (Satz 2) bzw. Abs. 5 MWSTV zum Entgelt hinzuzuzählen sind. Überwältzt der steuerpflichtige Schuldner der Abgabe diese auf seine Kunden, handle es sich aus der Sicht des Leistungsempfängers nicht mehr um eine öffentlich-rechtliche Abgabe, sondern um eine Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung des Leistungserbringers, auf welcher die Mehrwertsteuer zu erheben ist. Für die Kunden stelle die Abgabe ein blosser Teil des fakturierten Entgelts dar (E. 4a des Entscheides; dies wurde im konkreten Fall als die zutreffende Konstellation erkannt [E. 5]; ebenso: Bundesgericht im Urteil vom 3. April 2000, a.a.O., E. 5b, c).

bb) Die zweite Variante, in welcher der Steuerpflichtige die vom Kunden geschuldete Abgabe *in eigenem Namen für Rechnung des Kunden* leistet, sei als Fall der indirekten Stellvertretung (im Sinne von Art. 32 Abs. 3 OR) des Kunden durch den Steuerpflichtigen zu beurteilen. Auch in dieser Situation handle es sich bei der auf den Kunden überwältzten Abgabe um einen Teil des Entgelts, welcher für den Leistungsempfänger nicht die Bedeutung einer Abgabe habe. Der entsprechende Betrag müsse in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einfließen, es gelte das zur ersten Fallkonstellation Gesagte – also namentlich die Anwendbarkeit von Art. 26 Abs. 2 (Satz 2) und Abs. 5 MWSTV (E. 4b des Entscheides).

cc) Im dritten Fall, wo der Steuerpflichtige die Abgabe, deren Schuldner der Kunde ist, *im Namen und auf Rechnung des Kunden* bezahlt hat, sei die Abgabe gemäss Art. 26 Abs. 6 Bst.

a MWSTV unter der weiteren Voraussetzung der separaten Rechnungsstellung nicht Teil des Entgelts. Die Abgabe unterliege nicht der Mehrwertsteuer, denn sie stelle beim Steuerpflichtigen nur einen durchlaufenden Posten dar („compte de passage“). Der Steuerpflichtige handle als direkter Stellvertreter (mit Verweis auf die Lehre zur zivilrechtlichen Stellvertretung). Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV könne mit Art. 10 Abs. 1 MWSTV verglichen werden; beide Bestimmungen würden den Fall der direkten Stellvertretung behandeln, wobei Erstere die zusätzliche Voraussetzung der separaten Fakturierung aufstelle (E. 4c/aa des Entscheides).

4.- Im vorliegenden Fall hat das Veterinäramt des Kantons A. der Beschwerdeführerin Fleischschaugebühren in Rechnung gestellt für durch das Veterinäramt im Schlachtbetrieb der Beschwerdeführerin durchgeführte Fleischkontrollen. Die Beschwerdeführerin ihrerseits hat diese Gebühren ihren Auftraggebern, den Einlieferern von Schlachtvieh, weiterfakturiert. Im Folgenden ist zu untersuchen, ob die von den Kunden an die Beschwerdeführerin gezahlten Fleischschaugebühren bei Letzterer Entgelt darstellen und in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen sind.

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, sie schulde keine Mehrwertsteuer auf den von den Kunden erhaltenen Fleischschaugebühren. Die Voraussetzungen von Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV seien erfüllt. Sie sei nicht Schuldnerin der Fleischschaugebühr und sie bezahle dem Staat diese Gebühren im Namen und auf Rechnung ihrer Auftraggeber, an deren Tieren und in deren Interesse diese Kontrollen durchgeführt worden seien. Sie sei blosser Inkassostelle. Das kantonale Veterinäramt stelle für die Fleischschau aus Praktikabilitätsgründen Rechnung an die Beschwerdeführerin und nicht an die Einlieferer. In der Branche sei hinlänglich bekannt, dass die Fleischschaugebühr für eine fremde Leistung in Rechnung gestellt werde. Zudem könne sie die Rechnungsstellung durch den Staat nicht beeinflussen. In den Rechnungen an die Auftraggeber weise sie die Fleischschaugebühren jeweils separat aus und verlange sie zurück. Die Abgabe sei bei ihr ein blosser durchlaufender Posten.

Die ESTV vertritt die Meinung, im Zusammenhang mit Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV müsse in aller Regel darauf abgestellt werden, ob die Auslage ausdrücklich in fremdem Namen und auf fremde Rechnung beglichen wurde oder jedenfalls müsse diese Frage leicht und zuverlässig ermittelbar sein. Es sei nirgends, weder in den einschlägigen Rechtsnormen noch in den Belegen der Beschwerdeführerin, ausgewiesen, dass diese die Fleischschaugebühren im Namen und auf Rechnung der Viehhändler entrichtet hat. Folglich seien diese Gebühren gemäss Art. 26 Abs. 5 MWSTV Bestandteil des steuerbaren Entgelts.

a) aa) In einer Situation wie der vorliegenden, in welcher die Beschwerdeführerin den Kunden, abgesehen von ihren übrigen Leistungen, eine durch sie beglichene öffentlich-rechtliche Abgabe in Rechnung stellt, ist als Erstes zu ermitteln, ob die Beschwerdeführerin Schuldnerin der Abgabe ist (oben E. 3d/aa). Sollte dies zu bejahen sein, würde mit Bezug auf diese Abgaben weder ein direktes noch ein indirektes Stellvertretungsverhältnis (Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV) bestehen und Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV käme von vorneherein nicht zum Tragen. Es handel-

te sich um einen Anwendungsfall von Art. 26 Abs. 2 Satz 2 bzw. im Speziellen von Art. 26 Abs. 5 MWSTV (oben E. 3d/aa).

bb) Die gesetzliche Regelung der Schlachtier- und Fleischuntersuchung findet sich in Art. 26 des Bundesgesetzes vom 9. Oktober 1992 über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände (Lebensmittelgesetz, LMG; SR 817.0). Diese umfasst die Untersuchung des Fleisches verschiedener Tiergattungen nach der Schlachtung durch den Fleischinspektor und den Entscheid über die Verwendbarkeit des Fleisches (Art. 26 Abs. 1 und 2 LMG). Der Vollzug der Kontrollen erfolgt durch die Kantone (Art. 40 LMG). Gemäss Art. 45 Abs. 2 Bst. a LMG werden für die Schlachtier- und Fleischuntersuchung Gebühren erhoben. Die zum vorliegenden Zeitpunkt in Kraft stehende Fleischhygieneverordnung vom 1. März 1995 (FHyV; AS 1995 1666 ff.) regelte in Art. 27 ff. (v.a. Art. 31 ff.) die Pflichten der Schlachtbetriebe im Zusammenhang mit der Schlachtier- und Fleischuntersuchung. Gemäss Art. 58 FHyV setzen die Kantone Gebühren für die Fleischuntersuchung fest, welche sich nach dem Aufwand richten.

cc) Das LMG und die FHyV befassen sich einzig mit der Stellung der Schlachtbetriebe im Zusammenhang mit den bei ihnen durchgeführten Kontrollen, so werden ihnen unter anderem bestimmte Mitwirkungspflichten auferlegt. Bezüglich der Viehhändler bzw. Lieferanten der Tiere (Einlieferer) hingegen werden keinerlei Rechte und Pflichten normiert. Es wäre somit naheliegender, die Schlachtbetriebe als eigentliche Empfänger der Leistung des Kantons und als Schuldner der Gebühr anzusehen (in welchem Fall die an die Kunden weiterfakturierte und von diesen bezahlte Gebühr bei der Beschwerdeführerin klar Teil des steuerbaren Entgelts darstellen würde, siehe E. 3d/aa, 4a/aa). Jedoch kann den Gesetzesgrundlagen eine zweifelsfreie Bezeichnung der Person des Schuldners nicht entnommen werden. Folglich ist weiter zu prüfen, wie sich die Situation darstellt, wenn die Leistungsempfänger, die Einlieferer der Schlachttiere, als Schuldner der Gebühr zu gelten haben.

b) Sind die Kunden der Beschwerdeführerin die eigentlichen Empfänger der staatlichen Fleischkontrollleistungen und die Schuldner der Abgabe, liegt diesbezüglich - da die Gebühren nicht von den Einlieferern direkt an den Staat bezahlt werden, sondern die Beschwerdeführerin dazwischengeschaltet ist - ein Stellvertretungsverhältnis vor; in Frage kommt sowohl eine direkte als auch eine indirekte Stellvertretung (Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV; siehe auch oben E. 3d/bb und cc).

aa) Als Nächstes ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den Fleischschauleistungen (und den entsprechenden von den Einlieferern erhaltenen Fleischschau-gebühren) als direkte Stellvertreterin im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV aufgetreten ist. Diese Frage muss vor jener der Anwendbarkeit von Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV abgeklärt werden, denn Art. 10 MWSTV bestimmt, ob ein Umsatz bzw. eine Leistung einem Steuerpflichtigen überhaupt zuzurechnen ist: Tritt ein Steuerpflichtiger betreffend eine bestimmte Leistung als direkter Stellvertreter (Vermittler) im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV auf, so ist ihm dieser Umsatz nicht zuzurechnen und das der Leistung gegenüber stehende Entgelt kann hierfür von

vorherhin nicht Steuerbemessungsgrundlage bilden. Unter diesen Umständen bräuchte Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV nicht herangezogen zu werden.

bb) Damit die Voraussetzungen von Art. 10 Abs. 1 MWSTV erfüllt wären, müsste die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der in Frage stehenden Leistung, nämlich der Fleischkontrolle, den Kunden gegenüber explizit im Namen und für Rechnung des Kantons (des Vertretenen) gehandelt haben (oben E. 2a). Das Erfordernis des ausdrücklichen Handelns in fremdem Namen ist vorliegend offensichtlich nicht erfüllt. Dies ergibt sich aus den Rechnungen der Beschwerdeführerin an ihre Kunden, in welchen sie die Fleischschauggebühren (genau gleich wie die „Schlachtgebühren“ und die „Waagscheingebühr“) den Einlieferern in eigenem Namen und nicht in jenem des Kantons in Rechnung gestellt hat (Vernehmlassungsbeilage 7, Dokument 2). Die Beschwerdeführerin hat somit nicht als blosser Vermittlerin gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV gehandelt und ist, da in Fällen der indirekten Stellvertretung sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vorliegt (siehe oben E. 2a), als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin der Fleischkontrolle anzusehen. Die im Zusammenhang mit den Kontrollleistungen bewirkten Umsätze hätte sie grundsätzlich (unter Vorbehalt der folgenden E. 4c und d) zu besteuern, wobei Bemessungsgrundlage die von den Kunden bezahlte Fleischschauggebühr darstellen würde.

cc) Die Beschwerdeführerin macht im Übrigen - allerdings ohne nähere Erläuterungen - geltend, sie sei blosser „Inkassostelle“ für die Fleischschauggebühr. Ist wie vorliegend eine direkte Stellvertretung zu verneinen, kann der Spezialfall des Inkassomandats (bzw. des Zahlungsauftrags) nur ausnahmsweise und wenn die Verhältnisse klar ein solches ergeben in Betracht kommen (Entscheide der SRK vom 11. Oktober 2000, veröffentlicht in VPB 65.59, E. 3c/cc; vom 14. August 2002, veröffentlicht in VPB 67.19, E. 3d/e; vom 28. Januar 2003 i.S. U. [SRK 2002-091], E. 2c/d; siehe ferner Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003, veröffentlicht in ASA 74 S. 239, E. 3.2.3). Dass die Beschwerdeführerin vom Kanton A. mit dem Inkasso beauftragt worden wäre, ergibt sich aus den Akten jedoch nicht und der unbelegte Einwand der Beschwerdeführerin erweist sich als nicht stichhaltig.

c) In einem nächsten Schritt ist zu untersuchen, ob die ihr von den Kunden bezahlten Fleischschauggebühren allenfalls aufgrund von Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV als nicht zum Entgelt gehörend anzusehen sind. Vorab stellt sich allerdings die prinzipielle Frage, ob Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV überhaupt zur Anwendung gelangen kann, wenn wie vorliegend (siehe oben E. 4b) die direkte Stellvertretung bei der Leistungserbringung nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV verneint werden muss.

aa) In der Lehre wird einerseits vertreten, dass Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV im Grunde nichts anderes regle als den Fall der direkten Stellvertretung gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV. Nach dieser Lehrmeinung hat die in Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV festgelegte Ausnahme vom Entgelt rein deklaratorische Bedeutung; dessen Regelungsgehalt ergebe sich bereits aus Art. 10 MWSTV (Ivo P. Baumgartner, Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer [Entgeltlichkeit], StR 1996 S. 276; Ivo P. Baumgartner, mwst.com, a.a.O., Rz. 18 i.V.m. Rz. 20

zu Art. 33 Abs. 1 und 2; siehe ferner Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 125 f.). Aus dieser Ansicht würde folgen, dass Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV bei Verneinung der direkten Stellvertretung nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV gar nicht mehr in Betracht käme. Als weitere Konsequenz wird dafürgehalten, dass Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV (analog Art. 10 Abs. 1 MWSTV) das *ausdrückliche* Handeln des Steuerpflichtigen in fremdem Namen und auf fremde Rechnung bei Zahlung der Abgabe an das Gemeinwesen für den Leistungsempfänger bedinge (Baumgartner, *Entgeltlichkeit*, a.a.O., S. 276; Baumgartner, *mwst.com*, a.a.O., Rz. 18 i.V.m. Rz. 20 zu Art. 33 Abs. 1 und 2).

Nach einer anderen Lehrmeinung genüge es bei den öffentlich-rechtlichen Abgaben, wenn aus den gesamten Umständen ersichtlich sei, dass die Abgabe, die der Erbringer anstelle des Empfängers bezahlt und diesem sodann gesondert in Rechnung stellt, eigentlich vom Empfänger geschuldet ist. Anders als Art. 11 Abs. 1 MWSTG (bzw. Art. 10 Abs. 1 MWSTV) fordere Art. 33 Abs. 6 Bst. a MWSTG (Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV) kein ausdrückliches Handeln im fremden Namen und auf fremde Rechnung (Thomas J. Kaufmann, *mwst.com*, a.a.O., Rz. 7 zu Art. 33 Abs. 6; siehe auch Alexander Filli, *Ausgewählte Fragen zur Unterstellung der Rechtsanwälte und Notare unter die Mehrwertsteuer*, ASA 63 S. 509 f.).

Die SRK hat sich in ihrem bereits oben (E. 3d) dargelegten Entscheid (vom 26. Oktober 1999, a.a.O.) nicht explizit mit der Frage auseinandergesetzt, ob in einem Fall, wo mangels ausdrücklichen Handelns im Namen des Vertretenen keine direkte Stellvertretung gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV bejaht werden kann, Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV von vorneherein ausgeschlossen sein müsse. Sie hat erwogen, bei der Konstellation, in welcher der Steuerpflichtige die Abgabe im eigenen Namen für Rechnung des Kunden leiste, liege ein Fall der indirekten Stellvertretung gemäss Art. 32 Abs. 3 OR vor und die Abgabe gehöre unter Anwendung von Art. 26 Abs. 2 und Abs. 5 MWSTV zum Entgelt (E. 4b). Im Falle von Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV hingegen handle der Steuerpflichtige als direkter Stellvertreter (allerdings mit Hinweis auf die Lehre zur zivilrechtlichen Stellvertretung). Der genannten Norm und Art. 10 Abs. 1 MWSTV sei gemeinsam, dass sie die Situation der direkten Stellvertretung behandelten (E. 4c). Die SRK hat also nicht festgestellt, Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV stimme mit Art. 10 Abs. 1 MWSTV überein oder dessen Voraussetzungen (betreffend Ausdrücklichkeit) seien zu beachten. Im Gegenteil hatt die SRK im Zusammenhang mit Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV vor allem auf die direkte Stellvertretung im zivilrechtlichen Sinne Bezug genommen. Bei dieser genügt es jedoch anders als gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV insbesondere, wenn der Dritte aus den Umständen schliessen muss, dass der Vertreter im Auftrag handelt; ausdrückliches Handeln in fremdem Namen wird nicht verlangt (Art. 32 Abs. 2 OR, oben E. 2b).

Auch das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil in gleicher Sache (vom 3. April 2000, a.a.O., E. 5c) dieser Problematik nicht näher oder grundsätzlich gewidmet. Allerdings hat es erwogen, dass Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV im konkreten Fall nicht in Betracht komme, weil der Steuerpflichtige die Gebühr nicht „ouvertement“ im Namen und für Rechnung der Kunden bezahlt hat (was eine Anlehnung an Art. 10 Abs. 1 MWSTV nahe legen könnte).

bb) Dass der Verordnungsgeber (sowie später der Gesetzgeber, welcher in Art. 33 Abs. 6 Bst. a MWSTG die identische Formulierung übernommen hat) mit Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV nichts anderes als die Regel von Art. 10 Abs. 1 MWSTV klarstellen wollte und Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV bei Verneinung der Vermittlung gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV nicht mehr zur Anwendung gelangen kann, ist entgegen der genannten Lehrmeinung aus verschiedenen Gründen eher unwahrscheinlich.

Einerseits betreffen die beiden Normen unterschiedliche Regelungsbereiche; Art. 10 MWSTV bestimmt, wem ein mehrwertsteuerlicher Umsatz bzw. eine Leistung zuzurechnen ist, während Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV unter dem Titel der Steuerbemessung angesiedelt ist und definiert, was als Entgelt in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Weiter regelt Art. 10 MWSTV nach dem Wortlaut grundsätzlich die Stellvertretung *bei der Leistungserbringung* (Verhältnis Leistungserbringer/Leistungsempfänger) oder anders gesagt: nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV handelt der Steuerpflichtige bei der Leistungserbringung im Namen des Vertretenen (hier des Kantons) (siehe aber auch Fall, wo die direkte Stellvertretung bzw. die Zurechenbarkeit eines Umsatzes anhand der Frage geprüft wurde, ob die *Vereinnahmung des Entgelts* ausdrücklich in fremdem Namen gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV geschah: Urteil des Bundesgerichts vom 13. Januar 2003 [2A.273/2002], E. 3.2.3). Demgegenüber regelt Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV nach dem Wortlaut die Stellvertretung *bei der Zahlung der Abgabe an das Gemeinwesen*, oder anders ausgedrückt: bei Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV entrichtet der Steuerpflichtige die Abgaben im Namen der Leistungsempfänger (vgl. Kommentar EFD zur MWSTV, Art. 26 Abs. 6 Bst. a). Andererseits ist auch nicht ohne weiteres einsichtig, weshalb der Verordnungs- und Gesetzgeber – hätte er mit Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV (und Art. 33 Abs. 6 Bst. a MWSTG) nichts anderes als die Situation der direkten Stellvertretung gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV klarstellen wollen – den Wortlaut nicht einheitlich gewählt hat, verlangt doch Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV gerade kein „ausdrückliches“ Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung und dafür eine gesonderte Rechnungsstellung durch den Steuerpflichtigen an den Leistungsempfänger (letztere Bedingung wäre im Übrigen im Falle der direkten Stellvertretung gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV regelmässig erfüllt).

Unter diesen Umständen ist es denkbar, dass der Gesetz- bzw. Verordnungsgeber die öffentlich-rechtlichen Abgaben vom Entgelt hat ausnehmen wollen, sobald der Steuerpflichtige die Abgabe dem Gemeinwesen gegenüber in fremdem Namen und auf fremde Rechnung bezahlt hat (ohne explizites Handeln in fremdem Namen zu verlangen; analog der direkten Stellvertretung im zivilrechtlichen Sinn, Art. 32 Abs. 2 OR, erste Variante, siehe oben E. 2b) und er die Bedingung der gesonderten Rechnungsstellung an seinen Kunden respektiert hat. Auch die ESTV scheint im Übrigen in ihrer Vernehmlassung nicht davon auszugehen, dass Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV bloss Art. 10 Abs. 1 MWSTV wiedergibt. Sie führt aus, „in aller Regel“ (folglich aber nicht in jedem Fall) sei darauf abzustellen, ob die Auslage ausdrücklich in fremdem Namen und auf fremde Rechnung beglichen wurde (mit Hinweis auf Branchenbroschüre Nr. 22 betreffend Vermietung/Leasing, S. 11 Ziff. 3.1; anders aber beispielsweise Branchenbroschüre Nr. 25 betreffend Rechtsanwälte und Notare, S. 6 Ziff. 3.2, wo die Ausdrücklichkeit nicht verlangt ist).

cc) Diese Fragen brauchen indessen nicht abschliessend beantwortet zu werden, denn vorliegend sind, wie sogleich darzulegen sein wird, die Voraussetzungen von Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV (auch ohne das Erfordernis der „Ausdrücklichkeit“) ohnehin nicht erfüllt.

d) aa) Voraussetzung von Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV ist, dass die Beschwerdeführerin die Abgabe dem Kanton A. gegenüber im Namen und für Rechnung der Leistungsempfänger erstattet hat (oben E. 3c).

Aufgrund der Akten ist erstellt, dass das kantonale Veterinäramt die Gebühr für die gesamten im Schlachtbetrieb ausgeführten Fleischkontrollen direkt der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt hat. In diesen Rechnungen des Kantons wurde nicht auf die einzelnen Kunden der Beschwerdeführerin verwiesen bzw. die Gebühr war nicht aufgeteilt auf die Tiere der einzelnen Einlieferer (Rechnung vom 6. November 1998, Vernehmlassungsbeilage 7 und Beschwerdebeilage 3). Die Beschwerdeführerin hat die Fleischschauggebühr folglich nicht im Namen der Kunden bezahlt, sondern im eigenen Namen. Auch wenn die ausdrückliche Mitteilung des Vertretungsverhältnisses in Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV nicht vorausgesetzt wäre (oben E. 4c), müsste zumindest eine direkte Stellvertretung im zivilrechtlichen Sinne vorliegen (Art. 32 Abs. 2 OR erste Variante; oben E. 2b, siehe auch oben E. 4c/aa und bb und Entscheid der SRK vom 26. Oktober 1999, a.a.O., E. 4c). Danach hätte der Kanton von der Tatsache Kenntnis haben müssen - wobei es genügen würde, wenn er diese Kenntnis bloss aufgrund der Umstände erlangt hätte -, dass die Beschwerdeführerin im Namen und auf Rechnung der Einlieferer handelte. Solches vermag die Beschwerdeführerin weder darzutun noch ist dies aus den Akten ersichtlich. Es geht daraus nicht hervor, dass die Beschwerdeführerin dem Gemeinwesen (auf irgendeine Weise) bekannt gegeben hätte oder dass der Kanton sonstwie aus den Umständen schliessen konnte, dass sie bei der Zahlung der Gebühren als Vertreterin handelte. Bereits das Bestehen eines Vertretungsverhältnisses an sich ist gemäss den Akten dem Gemeinwesen nicht bekannt gewesen. Zusätzlich erfordert die zivilrechtliche direkte Stellvertretung auch Kenntnis des Dritten über die Identität des Vertretenen (oben E. 2b; Gauch/Schluép/Schmid/Rey, a.a.O., Rz. 1331 f.). Dass der Kanton die Person des einzelnen Vertretenen (der einzelnen Einlieferer) gekannt hätte, ist jedoch vorliegend nicht ersichtlich und wird auch nicht geltend gemacht. Die zweite Variante von Art. 32 Abs. 2 OR, bei welcher Handeln in fremdem Namen nicht erforderlich ist, wenn es dem Dritten gleichgültig ist, mit wem er den Vertrag abschliesst, kommt im Zusammenhang mit Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV von vorneherein nicht in Betracht, da hier das Handeln in fremdem Namen und auf fremde Rechnung explizit verlangt ist.

bb) Es ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin die Gebühr dem Kanton gegenüber weder ausdrücklich noch implizit im Namen und auf Rechnung der Einlieferer bezahlt hat. Damit kommt eine Ausnahme der Abgabe von der Bemessungsgrundlage im Sinne von Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV vorliegend nicht in Frage. Nichts an diesem Ergebnis zu ändern vermag die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin diese Gebühren im Rahmen der Überwälzung auf die Auftraggeber gesondert in Rechnung gestellt hat (Rechnung vom 20. Oktober 1998, Vernehmlassungsbeilage 7; siehe Art. 26 Abs. 2 Satz 2 MWSTV, oben E. 3b; siehe auch Entscheid des Bundesgericht vom 3. April 2000, a.a.O., E. 5c).

Die Fleischschauggebühren sind aufgrund von Art. 26 Abs. 5 sowie Abs. 2 Satz 2 MWSTV Bestandteil des steuerbaren Entgelts für die Leistungen der Beschwerdeführerin an die Einlieferer. Grundsätzlich gehören nur Zuwendungen des Leistungsempfängers nicht zum Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbstständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben (oben E. 3b). Die Leistungsempfänger – deren Sicht bei der Frage des Umfangs des Entgelts massgeblich ist (E. 3a) – wendeten die (gesondert in Rechnung gestellte) Gebühr als Teil des gesamten Entgelts auf, um von der Beschwerdeführerin eine qualitativ gute Schlachtleistung zu erhalten. Die Beschwerdeführerin hat den Einlieferern damit eine Gebühr in Rechnung gestellt, die mit der von ihr erbrachten Schlachtleistung ursächlich verknüpft ist, diese Gebühr ist zum Entgelt hinzuzuzählen.

e) Es bleibt Stellung zu nehmen zu weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin.

Nicht stichhaltig ist das Argument der Beschwerdeführerin, sie könne die Rechnungsstellung durch den Staat nicht beeinflussen. Massgeblich ist, dass sie im Zusammenhang mit der Bezahlung der Gebühr gegenüber dem Kanton nicht im Namen und auf Rechnung der Kunden aufgetreten ist, was sehr wohl in ihrem Einflussbereich liegt.

Unter den gegebenen Umständen kann ebenfalls nicht von einem – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – „durchlaufenden Posten“ (oder auch „Durchlaufposten“) ausgegangen werden. Von einem solchen könnte gerade nur die Rede sein, wenn die Beschwerdeführerin als Vermittlerin im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTV aufgetreten oder eben ein Anwendungsfall von Art. 26 Abs. 6 Bst. a MWSTV gegeben wäre (zum Begriff siehe Camenzind/Honauer, a.a.O., Rz. 790-793; Baumgartner, mwst.com, a.a.O., Rz. 20 zu Art. 33 Abs. 1 und 2; Thomas J. Kaufmann, mwst.com, a.a.O., N. 4, 7 zu Art. 33 Abs. 5; ferner auch Entscheide der SRK vom 26. Oktober 1999, a.a.O., E. 4c/aa: „compte de passage“; vom 11. Juli 2001, veröffentlicht in VPB 66.10, E. 4b). Beides ist nach obigen Darlegungen zu verneinen.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin lässt sich auch aus der Branchenbroschüre Nr. 01 der ESTV betreffend Urproduktion und nahe stehende Bereiche (zum MWSTG), wonach die Entgelte im Bereich der Fleischkontrolle als hoheitliche Tätigkeit nicht der Mehrwertsteuer unterlägen (Ziff. 17.3), nichts zu ihren Gunsten ableiten. Es ist unbestritten, dass die Fleischkontrollleistung des kantonalen Veterinäramtes als hoheitliche Tätigkeit der Steuer nicht untersteht. Durch die Weiterverrechnung der öffentlich-rechtlichen Abgaben an die Kunden und das Auftreten der Beschwerdeführerin als indirekte Stellvertreterin gemäss Art. 10 Abs. 2 MWSTV sind jedoch zwei Austauschverhältnisse auseinander zu halten und die hoheitliche Leistung ist im Verhältnis des Staates zur Beschwerdeführerin anzusiedeln. Die Beschwerdeführerin, welche offensichtlich nicht unter die Bestimmung von Art. 17 Abs. 4 MWSTV fällt, erbrachte eigene Leistungen, welche nicht mehr als hoheitlich angesehen werden können, sondern mehrwertsteuerpflichtig werden (siehe auch Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Auflage, Rz. 1170).

5.- a) Die ESTV hat der Beschwerdeführerin im Einspracheentscheid vom 13. November 2003 Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 470.-- auferlegt.

aa) Art. 68 Abs. 1 MWSTG sieht - im Gegensatz zur entsprechenden Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung - vor, dass im Veranlagungs- und Entscheidverfahren in der Regel keine Kosten auferlegt und keine Parteientschädigungen ausgerichtet werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind neue Verfahrensvorschriften sofort anzuwenden, wenn die Kontinuität des materiellen Rechts dadurch nicht gefährdet wird und Übergangsbestimmungen nicht ausdrücklich etwas anderes vorsehen. Das gilt namentlich für Bestimmungen über die Verfahrenskosten oder wenn die Bestimmungen für die betroffene Person günstiger sind (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004 i.S. E. AG [2A.68/2003], E. 9, und D. SA [2A.69/2003], E. 9; ASA 67 S. 409, E. 3b; BGE 115 II 101; 111 V 47; vgl. Kölz/Häner, a.a.O., S. 29 Rz. 79; Pierre Moor, Droit administratif, Band I, 2. Auflage, Bern 1994, S. 171). Die Übergangsbestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes betreffend Kosten bzw. Parteientschädigungen schliessen die sofortige Anwendung der neuen Vorschrift für am 1. Januar 2001 vor der ESTV hängige Verfahren nicht aus. Das Bundesgericht hat eine entgegenstehende Praxis der Verwaltung aufgehoben (Urteile des Bundesgerichts vom 31. August 2004, a.a.O., je E. 9).

bb) In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 13. November 2003 nach dem 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, erlassen. Die im angefochtenen Einspracheentscheid verfügte Auferlegung der Kosten von Fr. 470.-- zu Lasten der Beschwerdeführerin ist daher aufzuheben.

b) Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Einspracheverfahren gutzuheissen, im Übrigen in allen Punkten abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt, so dass ihr als im Hauptpunkt unterliegende Partei dennoch sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der SRK aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommis-sionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 15. Dezember 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 13. November 2003 wird – soweit darauf eingetreten wird - teilweise gutgeheissen und Punkt 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides betreffend die Auferlegung der vorinstanzlichen Verfahrenskosten von Fr. 470.-- aufgehoben.
- 2.- Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 13. November 2003 bestätigt.
- 3.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 3'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.
- 4.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Die Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben** (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG). Die Beschwerdeschrift ist der zweiten öffentlichrechtlichen Abteilung des Schweizerischen Bundesgerichtes, 1000 Lausanne 14, innert 30 Tagen seit Eröffnung des Entscheides in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder dessen Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung der angefochtenen Verfügung 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

Sonja Bossart