



SRK 2004-001

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Christine Sayegh; Peter Spinnler
Die Gerichtsschreiberin: Jeannine Müller

Entscheid vom 6. Januar 2005

in Sachen

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

gegen

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

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);
1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000;
Art. 10 Abs. 4 MWSTV / Auktionen

Sachverhalt:

A.- Die X. AG, (...), ist aufgrund der von ihr ausgeübten Tätigkeiten und der dabei erzielten Umsätze seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie führt jährlich mehrere Auktionen durch, wobei sie sich von Anfang ihrer Tätigkeit (...) an auf Spezialauktionen insbesondere im Bereich Uhren und Spielsachen konzentriert hat. Im Frühjahr 1997 versandte die ESTV an alle

Mehrwertsteuerpflichtigen – zusammen mit einem Begleitschreiben – die Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (nachfolgend Wegleitung 1997 genannt). Im erwähnten Begleitschreiben wurde dabei unter anderem ausgeführt: „Mit der neuen Wegleitung wird die bestehende Verwaltungspraxis in einigen Punkten geändert (siehe die Randziffern [Rz.] 294 und 350b bis 350e, jeweils gültig ab 1. Juli 1997). Neben diesen Änderungen enthält die neue Wegleitung auch mehrere Präzisierungen (z.B. die Rz. 432a-432r), welche oftmals bereits mittels Merkblättern und Broschüren bekannt gegeben worden sind. Wir ersuchen Sie, die einschlägigen Stellen in der Wegleitung in Bezug auf Ihre Umsätze zu konsultieren.“

B.- Im Zeitraum zwischen dem 28. Februar und dem 5. März 2001 führte die ESTV bei der X. AG eine Kontrolle gemäss Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV; aSR 641.201, AS 1994 1464 und nachfolgende Revisionen) betreffend die Steuerperioden 1. Quartal 1996 - 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1996 - 31. Dezember 2000) durch. Dabei wurde unter anderem festgestellt, dass die X. AG die Ausnahmebestimmung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV nach dem 1. Juli 1997 in Fällen solcher Auktionen angewendet hatte, für welche gemäss Rz. 294 der Wegleitung 1997 eine Anwendung der erwähnten Sonderregelung – im Gegensatz zu Rz. 294 der Wegleitung 1994 für Mehrwertsteuerpflichtige (nachfolgend Wegleitung 1994 genannt) – nicht mehr zulässig war. Die daraus resultierende Steuernachbelastung betrug Fr. 205'960.90 (gemäss Position 1 [“Direkte Stellvertretung / Auktionatorenregelung“] der Ergänzungsabrechnung [EA] Nr. ... vom 14. März 2001). Aus weiteren anlässlich der Kontrolle gemachten Feststellungen ergaben sich Nachbelastungen in der Höhe von insgesamt Fr. 20'897.55 (gemäss den Positionen 2 [“Nachverkäufe“, Fr. 4'699.55], 3 [“Privatanteile an den Autokosten“, Fr. 495.--] und 4 [“Vorsteuerkorrekturen“, Fr. 15'703.--] der EA Nr. ... vom 14. März 2001). Insgesamt forderte die ESTV mit der EA Nr. ... vom 14. März 2001 folglich eine Steuerforderung von Fr. 226'858.-- (gerundet) zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 30. April 1999 nach.

C.- Mit Schreiben vom 9. April 2001 bestritt der damalige Vertreter der X. AG die Rechtmässigkeit der Steuernachforderung gemäss Position 1 der EA Nr. ... vom 14. März 2001 und ersuchte die ESTV diesbezüglich um Erlass einer anfechtbaren Verfügung. Aufgrund nachgereicherter Unterlagen (Formulare Nr. 1310) schrieb die ESTV der X. AG mittels Gutschriftsanzeige Nr. ... vom 18. Juni 2002 einen Betrag von Fr. 9'975.-- (gerundet) gut (betreffend die Nachbelastung gemäss Position 4 der EA Nr. ... vom 14. März 2001). In Bestätigung ihrer Steuernachforderung gemäss EA Nr. ... vom 14. März 2001 (Fr. 226'858.-- zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 30. April 1999) erliess die ESTV am 30. Januar 2003 einen Entscheid nach Art. 51 MWSTV. Zur Begründung verwies sie auf die erwähnte EA. Gegen diesen Entscheid der ESTV vom 30. Januar 2003 liess die X. AG durch ihren Vertreter am 28. Februar 2003 Einsprache erheben und beantragte, die Forderung der ESTV, wonach die X. AG für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 – 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 – 31. Dezember 2000) eine Steuernachzahlung in der Höhe von Fr. 226'858.-- nebst Verzugszins seit dem

30. April 1999 zu leisten habe, sei im Umfang von Fr. 205'960.90 nebst auf diesen Betrag entfallendem Verzugszins abzuweisen. Die restlichen Fr. 20'897.10 würden anerkannt. Mit Einspracheentscheid vom 20. November 2003 hielt die ESTV fest, dass die Steuernachforderung im Umfang von Fr. 20'897.10 zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 30. April 1999 in Rechtskraft erwachsen sei und wies die Einsprache vom 28. Februar 2003 im Übrigen ab.

D.- Dagegen lässt die X. AG (nachfolgend Beschwerdeführerin genannt) mit Datum vom 31. Dezember 2003 bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (nachfolgend SRK genannt) Beschwerde führen mit folgenden Rechtsbegehren:

1. Es werde festgestellt, dass die X. AG der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 – 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 – 31. Dezember 2000) über die bereits für diese Perioden mit der ESTV abgerechneten Beträge und über den in Rechtskraft erwachsenen Betrag hinaus keine Mehrwertsteuer und keinen Verzugszins schulde.
2. Die Forderung der ESTV, wonach die X. AG für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 – 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 – 31. Dezember 2000) Fr. 205'960.90 Mehrwertsteuer zuzüglich 5% Verzugszins seit dem 30. April 1999 schulde, sei vollumfänglich nebst auf diesen Betrag entfallenden Verzugszins abzuweisen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission seien der ESTV aufzuerlegen.
4. Der Beschwerdeführerin sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.

Im Wesentlichen wird geltend gemacht, für die von der ESTV vertretene neue Praxis fehle es an der gesetzlichen Grundlage. Zudem sei die vorgenommenen Praxisänderung ohne ernsthafte und sachliche Gründe und auch nicht grundsätzlich erfolgt und verstosse sowohl gegen das Gleichbehandlungsgebot wie auch gegen das Prinzip der Wettbewerbsneutralität. Für den Fall, dass die angerufene Instanz wider Erwarten zum Schluss gelangen sollte, dass die gesetzliche Grundlage vorhanden sei und die Voraussetzungen für eine Praxisänderung erfüllt seien, so mache die Beschwerdeführerin den Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht geltend. Diesfalls hätte die ESTV eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen, wenn sie bei den Konkurrenten der Beschwerdeführerin die Auktionatorenregelung für Auktionen von Uhren und Spielwaren angewendet habe.

E.- In ihrer Vernehmlassung vom 11. Februar 2004 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Mit Datum vom 30. März 2004 reicht die jetzige Vertreterin der Beschwerdeführerin als weiteren Beweis für ihren Antrag auf Gleichbehandlung im Unrecht drei weitere Reklamationsschreiben von Kunden ein, woraus hervorgehe, dass bei Auktionen von Uhren und Spielzeugen bei den Auktionshäusern A., B. und

C. die Mehrwertsteuer nicht auf dem gesamten Betrag, sondern nur auf dem Aufgeld erhoben werde.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben an die SRK wird – soweit entscheiderelevant – 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 641.20) sowie die Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 29. März 2000 (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der hier zu beurteilende Sachverhalt hat sich in den Jahren 1996 bis 2000 zugetragen. Die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde richtet sich aus diesem Grund noch nach bisherigem Recht (Art. 93 und 94 MWSTG). Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (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 ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Die vom 31. Dezember 2003 datierende Beschwerde ist – unter Berücksichtigung von Art. 22a Bst. c VwVG – rechtzeitig erfolgt (Postaufgabe: 31. Dezember 2003). Auf die Beschwerde ist daher grundsätzlich einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG nach diesem Gesetz, soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind. Die SRK kann den angefochtenen Entscheid prinzipiell in vollem Umfang überprüfen. Wer Beschwerde führt, kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

2.- a) Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung gegeben, wenn die Gesuchstellerin ein rechtliches oder tatsächliches Interesse an der sofortigen Feststellung ihres Rechts hat, dem keine erheblichen öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen, und wenn dieses schutzwürdige Interesse nicht durch eine Leistungs- oder Gestaltungsverfügung gewahrt werden kann (so genannte Subsidiarität der Feststellungsverfügung; vgl. BGE 126 II 303 E. 2c; BGE 123 II 413 E. 4b/aa; BGE 121 V 317 f. E. 4a; BGE 119 V 13 E. 2a; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, S. 109 f. Nr. 36). Da sich der Leistungsentscheid gerade etwa im Steuerrecht regelmässig nur auf einen begrenzten, abgeschlossenen Zeitraum beziehen kann, ist auch dann ein

Feststellungsentscheid zu fällen, wenn in Bezug auf ein andauerndes Rechtsverhältnis in präjudizieller Weise ebenso künftige Leistungen zu beurteilen sind. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn grundlegende Rechtsfragen vorweg gelöst werden können, und damit auf die Einleitung eines unter Umständen aufwändigen Verfahrens verzichtet werden kann (vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zürich 1993, S. 68 f. Rz. 92). Ein schutzwürdiges Interesse im Sinne von Art. 25 Abs. 2 VwVG kann mithin auch an der Feststellung künftiger öffentlichrechtlicher Rechte und Pflichten – so insbesondere der Steuerfolgen eines in Aussicht genommenen Sachverhalts – bestehen, sofern diese im Zeitpunkt des Feststellungsbegehrens schon hinreichend bestimmt sind (BGE 108 Ib 546 E. 3, BGE 121 II 479 f. E. 2d, je mit Hinweisen).

b) Im vorliegenden Fall beantragt die Beschwerdeführerin unter anderem, es sei festzustellen, dass sie der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 4. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 2000) über die bereits für diese Perioden mit der ESTV abgerechneten Beträge und über den in Rechtskraft erwachsenen Betrag hinaus keine Mehrwertsteuer und keinen Verzugszins schulde. Mit dem Feststellungsbegehren verlangt die Beschwerdeführerin somit weder die Beantwortung von grundlegenden Rechtsfragen noch die Festlegung künftiger öffentlichrechtlicher Rechte und Pflichten, welche sie betreffen. Vielmehr kann das geltend gemachte Interesse mittels Leistungsentscheid im entsprechenden Umfang, resp. durch Aufhebung des Einspracheentscheids vom 20. November 2003 (Leistungsentscheid) in demjenigen Umfang, in welchem die Steuerforderung die angebliche Steuerschuld übersteigt, gewahrt werden. So verlangt denn auch die Beschwerdeführerin selbst – unter Anerkennung eines Betrags von Fr. 20'897.10 von der insgesamt geltend gemachten Steuerforderung von Fr. 226'858.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit dem 30. April 1999 – in ihrem 2. Rechtsbegehren, dass die Forderung der ESTV, wonach die Beschwerdeführerin für die genannte Steuerperioden Fr. 205'960.90 Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins seit dem 30. April 1999 schulde, vollumfänglich abzuweisen sei, nebst dem auf diesen Betrag entfallenden Verzugszins. In Anbetracht des Vorrangs eines Leistungsentscheids ist somit erstellt, dass es der Beschwerdeführerin hinsichtlich ihres Feststellungsbegehrens an einem schützenswerten Interesse mangelt, weshalb diesbezüglich auf die Beschwerde nicht einzutreten ist.

3.- a) aa) Gemäss Art. 4 lit. a und b MWSTV unterliegen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen durch Steuerpflichtige der Mehrwertsteuer, wenn sie nicht ausdrücklich davon ausgenommen sind. Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTV gilt jemand, der Lieferungen oder Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt, so dass das Umsatzgeschäft direkt zwischen dem Vertretenen und dem Dritten zustande kommt, diesbezüglich als blosser Vermittler. Handelt jedoch der Vertreter bei einer Lieferung oder Dienstleistung zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Lieferung oder Dienstleistung vor (Art. 10 Abs. 2 MWSTV). Das Erfordernis, dass als blosser Vermittler nur gilt, wer ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen auftritt, ergibt sich aus dem klaren

Wortlaut der Verordnung und wurde durch die Rechtsprechung bereits mehrfach als verfassungsmässig erklärt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. Juni 2004 [2A. 520/2003], E. 8.1; Urteil des Bundesgerichts vom 24. Mai 2004 [2A. 290/2004], E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, veröffentlicht in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001 II 370f.; Entscheide der SRK vom 11. Juli 2001 [SRK 2000-151], publiziert in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.10 E. 3a; vom 11. Oktober 2000 [SRK 2000-048], publiziert in VPB 65.59 E. 3c/bb, vom 19. Mai 2000 [SRK 1999-147], E. 3b).

Es genügt folglich nicht, wenn der Vertreter dem Dritten bloss anzeigt, dass er als Vertreter handelt, ohne die Identität des Vertretenen namentlich bekannt zu geben (vgl. Entscheide der SRK vom 9. April 1998 [SRK 1996-052], veröffentlicht in VPB 63.24 E. 6b/bb und c/aa; vom 19. Mai 2000, a.a.O., E. 3b; Pierre-Marie Glauser, in: mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Art. 11 Rz. 14). Eine stillschweigende Willenskundgabe, in fremdem Namen und auf fremde Rechnung handeln zu wollen, genügt nach der gesetzlichen Regelung ebenfalls nicht zur Annahme einer direkten Stellvertretung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Namentlich reicht nicht aus, dass die Beteiligten in Kenntnis der Vertretungsverhältnisse handeln bzw. der Dritte aus den Umständen schliessen kann, dass der Vertreter für Rechnung des Vertretenen handelt oder dass es ihm gleichgültig ist, mit wem er den Vertrag abschliesst (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2003, S. 115 Rz. 281; Glauser, a.a.O., Art. 11 Rz. 15, wobei dies auch für den Bereich der MWSTV gilt: Alois Camenzind/Niklaus Honauer; Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer [MWST], Bern 1995, S. 96 Rz. 277).

bb) Ob ein Unternehmer als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat, ist also massgeblich danach zu beurteilen, ob er in eigenem Namen auftritt oder nicht (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000, a.a.O., E. 3b, mit Hinweisen). Tritt ein Stellvertreter in eigenem Namen – und auf fremde Rechnung – auf (indirekte Stellvertretung), dann ist unter den gegebenen Voraussetzungen nicht der Vertretene, sondern der Vertreter selbst im Verhältnis zum Dritten Leistungserbringer oder -empfänger. Wer Geschäfte Dritter bloss vermittelt, d.h. als direkter Stellvertreter tätig wird, der bewirkt keinen eigenen Umsatz, den es zu versteuern gäbe (vgl. Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000, a.a.O., E. 3b). Das Bundesgericht hat die entsprechenden Grundsätze in drei Urteilen vom 13. Januar 2003 i. S. Verband X, Verband Y und Verband Z (2A.272/2002, 2A.273/2002 und 2A.274/2002, jeweils E. 2 – 4) erneut bestätigt und zudem festgehalten, die Lösung, welche der Gesetzgeber für die Behandlung von Vertretungsverhältnissen bei der Mehrwertsteuer getroffen hat, erweise sich aus verschiedenen Gründen als zweckmässig. Dies trotz der Tatsache, dass die Unterscheidung zwischen direkter und indirekter Stellvertretung überall dort an Bedeutung verliert, wo der volle Vorsteuerabzug beansprucht werden kann.

b) aa) Bei Lieferungen von Gegenständen im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel sieht Art. 10 Abs. 4 MWSTV eine spezielle Regelung betreffend

Stellvertretung vor. In diesem Zusammenhang gilt der Nachweis der blossen Vermittlung als erbracht, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a. der Auktionator muss vor Beginn der Auktion einen schriftlichen Auftrag erhalten, die betreffenden Gegenstände im Namen und für Rechnung eines Dritten zu veräussern;
- b. der Auktionator muss gegenüber den Kaufinteressenten ausdrücklich bekannt geben, dass er die betreffenden Gegenstände in fremdem Namen und für fremde Rechnung anbietet;
- c. der Auktionator hat der ESTV die von ihr verlangten Auktionsunterlagen einzusenden.

Diese Zugeständnisse für Auktionsveranstaltungen kannte bereits das Regime der Warenumsatzsteuer (Wegleitung für Grossisten der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Ausgabe 1992, Rz. 382; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 166 Rz. 359 sowie Ergänzungen 1983-1993, S. 14 Rz. 359) und die gerichtlichen Instanzen haben in verschiedenen Entscheiden die Verfassungsmässigkeit von Art. 10 Abs. 4 MWSTV bejaht (vgl. Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 7. Juni 1993, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht [ASA] 62 S. 568ff.; Entscheid der SRK vom 11. Januar 2000 [SRK 1999-005], E. 6a/bb). Aus diesem Anlass erkannte das Bundesgericht, dass ein tatsächlicher Unterschied zwischen Auktionen, bei denen eine Vielzahl von Personen an den Verkaufsveranstaltungen teilnimmt und den Laden- oder Versandgeschäften vorliegt, der es rechtfertigt, grundsätzlich unterschiedliche Vorschriften über den Nachweis der Stellvertretung bzw. der blossen Vermittlung durch die Verwaltung vorzuschreiben. Bei Auktionen muss der Auktionator zwingend sämtlichen Anwesenden bzw. – im Auktionskatalog – einer unbestimmten Anzahl am Kauf nicht beteiligter Personen bekannt geben, dass er im Auftrag und für Rechnung von Dritten handelt, ohne dass deren Name vor dem Abschluss des Geschäfts genannt wird (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Juni 1993, a.a.O., S. 569). Diese Sonderregelung, welche ein Zugeständnis an die Besonderheiten solcher Verkaufsveranstaltungen darstellt, kann nicht auch bei den übrigen Verkäufen, namentlich bei Laden- und Versandgeschäften in Anspruch genommen werden (vgl. auch Entscheid der SRK vom 9. April 1998, a.a.O., E. 7c).

bb) Die erwähnte Spezialregelung im Rahmen der Stellvertretung gilt jedoch gemäss Art. 10 Abs. 4 MWSTV ausdrücklich nur im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel. Die SRK hat in einem früheren Entscheid die Frage bereits geprüft, ob sich eine Begrenzung der genannten Regelung auf den Kunst- und Antiquitätenhandel rechtfertigt (Entscheid der SRK vom 11. Januar 2000, a.a.O. E. 5a/bb). Sie befand, dass sich eine unterschiedliche Regelung aus Sicherheitsgründen durchaus aufdränge, da es nicht wünschenswert erscheine, die Namen der Eigentümer von Gegenständen mit hohem, teilweise unermesslichem Wert in einem Katalog einem grossen und unbestimmbaren Personenkreis bekannt zu machen. Damit unterscheiden sich Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel einigermassen deutlich von anderen vergleichbaren Auktionen und rechtfertigen die Unterscheidung von Art. 10 Abs. 1 und Abs. 4 MWSTV. Auch verstosse Art. 10 Abs. 4

MWSTV nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot und das Prinzip der Wettbewerbsneutralität, da offensichtlich das Publikum beim Kunst- und Antiquitätenhandel ein anderes ist als beim Wein- oder Spielzeughandel (vgl. BGE 123 II 401 E. 11; 123 II 35 E. 10). Des Weiteren hat das Bundesgericht in diesem Zusammenhang bestätigt, dass es sich um eine Spezialregelung handelt, die auf die Besonderheiten dieser Branche ausgerichtet ist und deshalb ausschliesslich für den Handel von solchen Gütern zur Anwendung kommt (Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2001, a.a.O., S. 362). Dies ergäbe sich schon aus dem unmissverständlichen Wortlaut der Bestimmung, und auch aus den Materialien (Eidgenössisches Finanzdepartement, Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, in BBl 1994 III 538). Angesichts dessen sei die fragliche Bestimmung aufgrund ihres Ausnahmecharakters eng auszulegen (Urteil des Bundesgerichts vom 29. Juli 2003 [2A.50/2003], E. 3.4).

c) aa) In der MWSTV ist nicht festgehalten, was alles unter die Begriffe “Kunstgegenstände“ oder “Antiquitäten“ zu subsumieren ist. Auch den Materialien lässt sich dazu nichts entnehmen. Die SRK hat in ihrem Entscheid vom 16. Dezember 2002 [SRK 2002-061], E. 4a/aa, erwogen, dass Kunst definitionsgemäss als eine Sammelbezeichnung für die Gattungen Architektur, Plastik, Malerei, Grafik und Kunsthandwerk bezeichnet werden kann, während man unter Antiquität grundsätzlich alte Kunst- oder Kulturwerke von dokumentarischem oder künstlerischem Wert versteht.

bb) Scheint eine Erlassnorm in ihrer Bestimmung unklar, muss ihr Sinngehalt mittels Auslegung ermittelt werden. Auszugehen ist vom Wortlaut, doch muss dieser allein nicht massgebend sein. Besonders, wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (BGE 124 II 372 E. 5, BGE 122 V 362 E. 4a; BGE 121 V 17 E. 4a). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergab (BGE 125 II 333 E. 5 mit Hinweisen). Dabei stellen die Umsatzsteuerrechte der Europäischen Gemeinschaft resp. der Europäischen Union (EU) und ihrer Mitgliedstaaten – auch wenn die Schweiz als Nicht-Mitglied nicht an die Rechtsordnung der EU gebunden ist – eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle und Interpretationshilfe dar, soweit der schweizerische Erlassgeber nicht ausdrücklich und bewusst von der EU-Regelung abweicht (BGE 124 II 203 f. E. 6a). Im Übrigen können nach der Rechtsprechung das Mehrwertsteuergesetz und die Vorarbeiten dazu bei der Auslegung einzelner Bestimmungen der MWSTV herangezogen werden. Es geht dabei nicht um eine Vorwirkung des Gesetzes oder Berücksichtigung von Materialien im historischen Sinn, sondern um eine Art geltungszeitlicher Auslegung im Hinblick auf möglicherweise veränderte Umstände (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 18. September 2002, veröffentlicht in ASA 72 S. 427; BGE 124 II 201 E. 5d).

cc) Gemäss Anhang I der 6. Richtlinie (77/388/EWG) des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 (Sechste Richtlinie der EG/EU) gelten als Kunstgegenstände folgende Gegenstände:

- Gemälde (z.B. Ölgemälde, Aquarelle, Pastelle) und Zeichnungen sowie Collagen und ähnliche dekorative Bildwerke, vollständig vom Künstler mit der Hand geschaffen, ausgenommen Baupläne und -zeichnungen, technische Zeichnungen und andere Pläne und Zeichnungen zu Gewerbe-, Handels-, topografischen oder ähnlichen Zwecken, handbemalte oder handverzierte gewerbliche Erzeugnisse, bemalte Gewebe für Theaterdekorationen, Atelierhintergründe oder dergleichen;
- Originalstiche, -schnitte und -steindrucke, die unmittelbar in begrenzter Zahl von einer oder mehreren vom Künstler vollständig handgearbeiteten Platten nach einem beliebigen, jedoch nicht mechanischen oder fotomechanischen Verfahren auf ein beliebiges Material in schwarzweiss oder farbig abgezogen wurden;
- Originalerzeugnisse der Bildhauerkunst, aus Stoffen aller Art, sofern vollständig vom Künstler geschaffen, unter Aufsicht des Künstlers oder seiner Rechtsnachfolger hergestellte Bildgüsse bis zu einer Höchstzahl von acht Exemplaren (in bestimmten, von den Mitgliedstaaten festgelegten Ausnahmefällen darf bei vor dem 1. Januar 1989 hergestellten Bildgüssen die Höchstzahl von acht Exemplaren überschritten werden);
- handgearbeitete Tapisserien und Textilwaren für Wandbekleidung nach Originalentwürfen von Künstlern, höchstens jedoch acht Kopien je Werk;
- Originalwerke aus Keramik, vollständig vom Künstler geschaffen und von ihm signiert;
- Werke aus Emaillekunst, vollständig von Hand geschaffen, bis zu einer Höchstzahl von acht nummerierten und mit der Signatur des Künstlers oder des Kunstateliers versehenen Exemplaren; ausgenommen sind Erzeugnisse des Schmuckhandwerks, der Juwelier- und der Goldschmiedekunst;
- vom Künstler aufgenommene Fotografien, die von ihm oder unter seiner Überwachung abgezogen wurden und signiert sowie nummeriert sind; die Gesamtzahl der Abzüge darf, alle Formate und Trägermaterialien zusammengenommen, 30 nicht überschreiten;

Als Antiquitäten gelten andere Gegenstände als Kunstgegenstände und Sammlungsstücke, die mehr als 100 Jahre alt sind.

(Dabei gelten als Sammlungsstücke:

- Briefmarken, Stempelmarken, Steuerzeichen, Ersttagsbriefe, Ganzsachen und dergleichen, entwertet oder nicht entwertet, jedoch weder gültig noch zum Umlauf vorgesehen;

- zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische Sammlungsstücke und Sammlungen; Sammlungsstücke von geschichtlichem, archäologischem, paläontologischem, völkerkundlichem oder münzkundlichem Wert.)

In Art. 11 MWSTGV, welche am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist (Art. 48 MWSTG), wurde die obgenannte Bestimmung beinahe identisch übernommen. Die Definitionen der Begriffe “Kunstgegenstände“ und “Antiquitäten“, wie sie im Recht der EU verwendet werden, fanden zudem auch ihren Weg in die entsprechenden zolltariflichen Regelungen (vgl. Gebrauchstarif 1986, herausgegeben von der Oberzolldirektion, Bern, Tarif Nrn. 9701.1000 bis 9703.0090 sowie 9706.0000; vgl. auch die Erläuterungen zum Gebrauchstarif 1986, Band III, ebenfalls herausgegeben von der Oberzolldirektion, Bern, Erläuterungen zu den Nrn. 9701 bis 9703 sowie zu Nr. 9706).

d) Die ESTV liess nach ihrer bis zum 30. Juni 1997 gültigen Praxis die Ausnahmeregelung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV auch für Auktionen von Briefmarken, Münzen, Uhren, Oldtimer-Automobilen und dgl. zu (Wegleitung 1994, Rz. 294). Für die Zeit vom 1. Juli 1997 bis zum Inkrafttreten des MWSTG am 1. Januar 2001 änderte die ESTV ihre Praxis wie folgt: “Diese Regelung gilt ausschliesslich für Auktionen im Rahmen des Kunst- und Antiquitätenhandels. Als Antiquitätenhandel gilt vorwiegend der Handel mit Gegenständen des Kunsthandwerks (Möbel, Keramik aller Art, Glas, Schmuck usw.) bis zur Zeit des Jugendstils und der Art Deco. Sie gilt nicht für Auktionen von Gegenständen wie Spielzeugen, Uhren, Waffen, Oldtimer-Automobilen, Weinen und dgl.“ (Wegleitung 1997, Rz. 294). In Anlehnung an die Praxis der Eidgenössischen Zollverwaltung bei der Einfuhr von Gegenständen anerkannte die ESTV Gegenstände, welche keine kunsthandwerklichen Erzeugnisse aus einer Zeit bis und mit der Epoche des Jugendstils (ca. 1890 – 1910) oder der Art Deco (1920 – 1940) darstellten, dennoch als Antiquität, wenn sie nachweislich älter als 100 Jahre waren. Die Spezialregelung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV liess die ESTV gegenüber nicht Kunstgegenstände oder Antiquitäten darstellenden Gegenständen jedoch weiterhin zu, wenn diese im Rahmen von Auktionen zum Kauf angeboten wurden, bei welchen überwiegend Kunstgegenstände oder Antiquitäten (beispielsweise, wenn anlässlich einer Auktion von Kunstgegenständen [80 % der Lose] auch Uhren [20% der Lose]) angeboten wurden (Einspracheentscheid der ESTV vom 20. November 2003, E. 4.3; Schreiben der ESTV vom 13. Juli 1999 an den Verband Schweizerischer Auktionatoren von Kunst und Kulturgut, Ziff. 2.2; Vernehmlassung der ESTV vom 11. Februar 2004, III.2.2).

e) Das Gleichheitsprinzip und der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangen, dass an einer Praxis in der Regel festgehalten wird. Sie stehen aber einer Praxisänderung nicht entgegen, sofern diese auf sachlichen Gründen beruht (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, S. 108 Rz. 509). Die Änderung einer bestehenden Praxis ist mit der Rechtsgleichheit vereinbar, sofern

- a. ernsthafte und sachliche Gründe für die neue Praxis sprechen (BGE 127 I 52 E. 3c; BGE 126 I 129 E. 5; BGE 125 II 162 f. E. 4c/aa; BGE 125 I 471 E. 4a; BGE 122 I 59 f. E. 3c/aa),
- b. die Änderung grundsätzlich erfolgt, wobei es sich nicht bloss um eine singuläre Abweichung handeln darf, sondern die neue Praxis muss für die Zukunft wegleitend sein für alle gleichartigen Sachverhalte,
- c. das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegt, d.h. eine Praxisänderung lässt sich grundsätzlich nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen entspricht (BGE 127 I 52 E. 3c; BGE 126 I 129 E. 5; BGE 122 I 59 E. 3c/aa), und
- d. die Praxisänderung keinen Verstoss gegen Treu und Glauben darstellt, namentlich dem Betroffenen aus einer ohne Vorwarnung erfolgten Praxisänderung kein Rechtsnachteil erwächst (BGE 103 Ib 201 f. E. 4 mit weiteren Hinweisen; Max Imboden/René A. Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 6. Auflage, Basel und Frankfurt am Main 1986, Band I, S. 443).

f) Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt aus Art. 31 der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft gewesenen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) resp. Art. 27 und Art. 94 der seit 1. Januar 2000 gültigen neuen Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) für Wettbewerbsbeteiligte ein besonderer Anspruch auf Gleichbehandlung durch das Gemeinwesen. Der tragende Gedanke liegt darin, dass sich der Staat gegenüber den am freien Markt auftretenden direkten Konkurrenten neutral zu verhalten hat, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Daraus wird das Gebot der Wettbewerbsneutralität abgeleitet (BGE 123 II 401 E. 11; BGE 121 I 132 E. 3c; BGE 120 Ia 237 E. 1a; BGE 120 Ib 145 E. 3b; vgl. auch BGE 124 II 382 E. 8c/aa). Diese ist allerdings nur unter Gewerbetreibenden anwendbar. Als solche gelten direkte Konkurrenten, d.h. die Angehörigen der gleichen Branche, die sich mit gleichen Angeboten an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen (BGE 125 I 431 E. 4b/aa; BGE 121 I 132 E. 2c; BGE 120 Ia 238 E. 1b). Das allgemeine Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 4 aBV resp. Art. 8 BV) demgegenüber ist verletzt, wenn bei der Rechtsetzung oder der Rechtsanwendung rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlassen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Die Rechtsgleichheit ist insbesondere dann verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird; vorausgesetzt ist, dass sich der unbegründete Unterschied oder die unbegründete Gleichstellung auf eine wesentliche Tatsache bezieht (unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 4. März 2004 [2A.452/2003], E. 5.1 mit Hinweisen auf BGE 129 I 3 E. 3, BGE 125 I 168 E. 2a und BGE 123 I 141 E. 10; Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 60 ff.; Häfelin/Müller, a.a.O. Rz. 489 und 495). Staatliche Hoheitsakte können mithin Unterscheidungen treffen, die auf vernünftigen sachlichen Gründen

beruhen, und damit vor Art. 4 aBV resp. Art. 8 BV Stand halten, aber gegen Art. 31 aBV resp. Art. 27 und 94 BV verstossen, weil die Differenzierung den Grundsatz der Handels- und Gewerbefreiheit resp. der Wirtschaftsfreiheit beeinträchtigt. Insoweit dieser Gesichtspunkt beim Gebot der Gleichbehandlung der Gewerbetenossen wesentlich ist, kann er sich nicht aus Art. 4 aBV resp. 8 BV ergeben, sondern leitet er sich aus Art. 31 aBV resp. Art. 27 und Art. 94 BV ab. In diesem Sinne ergänzt die Handels- und Gewerbefreiheit resp. die Wirtschaftsfreiheit das allgemeine Gleichbehandlungsgebot und bietet einen darüber hinausreichenden Schutz (vgl. unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 7. März 2000 [2A.260/1999] E. 9b; BGE 124 II 212 E. 8b, BGE 121 I 135 E. 3d).

4.- a) Im vorliegenden Fall ist aufgrund der Akten evident und von der Beschwerdeführerin unbestritten, dass die Voraussetzungen für eine direkte Stellvertretung gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTV nicht gegeben sind. Es ist somit zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin allenfalls – so wie von ihr geltend gemacht – unter die Ausnahmebestimmung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV fällt. Dabei ist lediglich die Auslegung der Bestimmung durch die ESTV umstritten, d.h. einerseits die Zulässigkeit der Praxisänderung der ESTV an sich (E. 4b-d), und andererseits auch die neue Praxis selbst (E. 4e). Nicht beanstandet werden die formellen Voraussetzungen wie der schriftliche Auftrag, die betreffenden Gegenstände im Namen und für Rechnung eines Dritten zu veräussern, die notwendige ausdrückliche Bekanntgabe im Auktionskatalog, die betreffenden Gegenstände in fremdem Namen und für fremde Rechnung zu veräussern oder die Einsendung der verlangten Auktionsunterlagen an die ESTV (vgl. Wegleitung 1997, Rz. 293). Da den Akten nichts entnommen werden kann, wonach die Beschwerdeführerin die genannten Voraussetzungen in casu nicht erfüllt, ist an dieser Stelle nicht weiter darauf einzugehen.

b) Die Ausnahmeregelung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV ist – in Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, wonach der Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend besteuert werden soll – gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts und der SRK eng auszulegen und soll gemäss dem klaren Wortlaut und in Anbetracht von Sinn und Zweck der Auktionatorenregelung ausschliesslich für den Handel (Auktionen) von Gütern im Bereich von Kunst- und Antiquitätenhandel zur Anwendung kommen (E. 3b/bb; vgl. dazu auch Pierre-Marie Glauser, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Herausgeber Kompetenzzentrum MWST der Treuhänder-Kammer, Basel 2000, Rz. 37 zu Art. 11). Der Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach eine weitere Interpretation von Art. 10 Abs. 4 MWSTV Sinn und Zweck der Auktionatorenregelung entspreche, kann daher nicht gefolgt werden. Somit erweisen sich auch die Ausführungen, wonach “im Rahmen von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel“ weiter gefasst sei als “Auktionen von Kunstgegenständen und Antiquitäten“, und in der Realität daher auch andere Sammler-Gegenstände wie z.B. Briefmarken, Münzen, Spielzeuge oder Uhren und Schmuck im Rahmen von Auktionen von Kunst- und Antiquitätenhandel gehandelt werden, als unbehelflich. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang den Eindruck erwecken will, dass die Rechtsprechung zur Auktionatorenregelung die Anwendung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV auch

bei Auktionen von solchen Gegenständen als rechtmässig erachtet (vgl. Beschwerdeschrift S. 8 Rz. 35: “Wenn das Bundesgericht ... erkennt, dass es sich bei Art. 10 Abs. 4 MWSTV um eine Spezialregelung handelt, die auf die Besonderheiten der Kunst- und Antiquitätenbranche ausgerichtet ist und deshalb nur für den Handel von solchen Gütern zur Anwendung kommt, bestätigt es lediglich den Sinn und Zweck der Auktionatorenregelung, ohne den Geltungsbereich für Uhren und Spielsachen einzuschränken. Vielmehr bilden Uhren und Spielsachen gerade eine bedeutende Kategorie von Kunst- und Antiquitätenhandel“ sowie S. 9 Rz. 43 “... Die ESTV hätte ... die bisherige, von den Gerichten bestätigte Praxis nicht selbst abändern dürfen.“), ist ihr entgegenzuhalten, dass sie keinen Entscheid anzufügen vermochte, in welchem die Anwendbarkeit auf solche Auktionen beurteilt wurde. Es handelt sich folglich um reine Behauptungen, welche nicht substantiiert sind.

c) Eine Anwendung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV bedarf der Klärung der Begriffe “Kunstgegenstände“ und “Antiquitäten“. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin können zur Auslegung die Umsatzsteuerrechte der Europäischen Gemeinschaft (EG) resp. der Europäischen Union (EU) und ihrer Mitgliedstaaten oder das Mehrwertsteuergesetz und die Vorarbeiten dazu sehr wohl herangezogen werden, wenn sie die gegenwärtigen tatsächlichen Gegebenheiten und die heute herrschenden Wertvorstellungen widerspiegeln (E. 3c/bb). Berücksichtigt man, dass die Definition der vorgenannten Begriffe, so wie sie in Anhang I der 6. Richtlinie der EG festgehalten ist, im Jahre 1986 in die zolltariflichen Regelungen übernommen wurde, und dass unter der Geltung des MWSTG ebendiese Definition zum grössten Teil unverändert in die MWSTGV übernommen wurde, erhellt, dass hinsichtlich der Begriffe “Kunstgegenstände“ und “Antiquitäten“ von einem verallgemeinerungsfähigen Konsens gesprochen werden kann (vgl. auch den Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996 zur parlamentarischen Initiative betreffend ein Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, in BBl 1996 V 771 f. und 820, wo jeweils auf die Begriffe “Kunstgegenstände“ und “Antiquitäten“ gemäss der 6. Richtlinie der EG und die diesbezügliche Anlehnung des MWSTG hingewiesen wird; insbesondere fehlen in den Erläuterungen Hinweise, wonach eine Auslegung dieser Begriffe allenfalls von der europäischen Definition abweichen sollte). Zur Bestimmung der Begriffe “Kunstgegenstände“ und “Antiquitäten“ erscheint die Zuhilfenahme des Anhangs I der 6. Richtlinie der EG sowie von Art. 11 MWSTGV folglich sowohl recht- als auch zweckmässig. Daran ändert nichts, dass die genannten Bestimmungen selbst nicht im Zusammenhang mit einer Regelung im Sinne von Art. 10 Abs. 4 MWSTV stehen. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern Begriffe, welche nicht nur im Umsatzsteuerrecht der EU, sondern auch im schweizerischen Zollrecht und nun ebenfalls im MWSTG weitgehend identisch definiert werden, nicht auch bei der Auslegung genau derselben Begriffe in einem anderen Kontext – wenn auch unter dem Regime der MWSTV – herangezogen werden könnten.

d) Bis zur umstrittenen Praxisänderung hat die ESTV die Ausnahmeregelung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV unter anderem auch bei Auktionen von Briefmarken, Münzen, Uhren und Oldtimer-Automobilen zugelassen (E. 3d). Wenn die Verwaltung nun – durch Erfahrungswerte anlässlich von Steuerkontrollen – zum Schluss kommt, dass dem Ausnahmecharakter der

Auktionatorenregelung bis anhin nicht genügend Rechnung getragen wurde und diese restriktiver anzuwenden ist, ist dies aufgrund der vorstehenden Ausführungen nicht zu beanstanden. Vielmehr entspricht es der ratio legis, Art. 10 Abs. 4 MWSTV eng auszulegen und ausschliesslich im Bereich des Kunst- und Antiquitätenhandels anzuwenden. In diesem Sinne erweist sich der Vorwurf der Beschwerdeführerin, dass diese restriktive Handhabung den Verhältnismässigkeitsgrundsatz verletze, da er die Anwendung der Spezialregelung weitgehend verunmögliche, als unzutreffend. Nur so kann eine rechtsgenügende Beschränkung gewährleistet werden. Es haben somit ernsthafte und sachliche Gründe für eine Praxisänderung bestanden. Im Weiteren ist die neue Praxis in grundsätzlicher Weise eingeführt worden, hat sie doch seit dem 1. Juli 1997 bis zum Inkrafttreten des MWSTG für alle Steuerpflichtigen, welche Auktionen durchführten, gegolten. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ändert die Tatsache, dass die Wegleitung 2001 für Mehrwertsteuerpflichtige (Wegleitung 2001) gegenüber der Wegleitung 1997 bezüglich der Ausnahmeregelung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV resp. Art. 11 Abs. 4 MWSTG wiederum eine Änderung erfahren hat, an der Grundsätzlichkeit der Praxisänderung nichts. Dass die ESTV seit der Praxisänderung eine Unterscheidung getroffen hat und die Auktionatorenregelung in Bezug auf Auktionen von Uhren und Schmuck bzw. Spielwaren weiterhin angewendet hat, wenn anlässlich der Auktion mehrheitlich Kunstgegenstände und/oder Antiquitäten zum Verkauf angeboten werden, ist in diesem Zusammenhang ebenfalls unbeachtlich, da es einzig darum geht, ob die Änderung der Praxis im vorliegenden Falle überhaupt möglich war. Auf die Rechtmässigkeit der geänderten Praxis an sich, d.h. der Unterscheidung, wird unter E. 4e/bb näher einzugehen sein. Da die ESTV ihre beabsichtigte Praxisänderung zudem bereits im Frühjahr 1997 allen Steuerpflichtigen bekannt gegeben hat, kann darin ferner auch kein Verstoss gegen Treu und Glauben gesehen werden (E. 3e). Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, dass die Voraussetzungen für eine zulässige Praxisänderung nicht gegeben gewesen seien, ist ihre Beschwerde unbegründet.

e) aa) Es bleibt, die geänderte Praxis (ab dem 1. Juli 1997) an sich zu überprüfen. Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, dass die einschränkenden Definitionen wie "bis zur Zeit des Jugendstils oder der Art Deco" oder "mehr als 100 Jahre alt", nach welchen gemäss der Wegleitung 1997 Antiquitäten qualifiziert werden, willkürlich und nicht sachgerecht seien. Diese Ansicht verkennt, dass die Definition "mehr als 100 Jahre alt" mit derjenigen in Anhang I der 6. Richtlinie der EG, der zolltariflichen Regelungen und in Art. 11 MWSTGV weitgehend übereinstimmt, und dass gegen den Beizug dieser Quellen zur Auslegung des Begriffs der Antiquitäten – wie unter E. 4c dargelegt – nichts einzuwenden ist. Da die ESTV zudem bei allen Gegenständen, welche gemäss ihrer Praxis ("kunsthandwerkliche Erzeugnisse bis zur Zeit des Jugendstils und der Art Deco") keine Antiquität darstellten, die Ausnahmeregelung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV dennoch angewendet hat, wenn sie nachweislich älter als 100 Jahre alt waren (E. 3d), erweist sich die Rüge bezüglich der Formulierung "bis zur Zeit des Jugendstils und der Art Deco" darüber hinaus als unbeachtlich. Ausserdem geht bereits aus dem Wort "Antiquität" selbst hervor, dass der fragliche Gegenstand als alt gelten muss, ohne dass damit jedoch bereits bestimmt wäre, ab welchem Alter genau von einer Antiquität gesprochen werden kann. Gerade unter Rechtssicherheitsaspekten ist eine möglichst exakte, für jedermann überprüfbare Angabe jedoch zu befürworten, da nur so die Voraussehbarkeit des Verwaltungshandelns gewährleistet

werden kann. Eine gewisse Verallgemeinerung ist dabei hinzunehmen. Berücksichtigt man ausserdem, dass es sich beim Begriff der "Antiquität" um eine einigermaßen offene Formulierung handelt, welche der ESTV einen gewissen Beurteilungsspielraum einräumt, erscheint die gewählte Lösung durchaus pragmatisch und ist von Seiten der SRK nicht zu beanstanden. Die Rüge der Beschwerdeführerin erweist sich damit auch in dieser Hinsicht als unbegründet.

bb) Aus den Akten geht hervor, dass die Beschwerdeführerin weder Kunstgegenstände noch Antiquitäten im Sinne von Anhang I der 6. Richtlinie der EG resp. von Art. 11 MWSTGV zum Verkauf anbietet. Solches wird von ihr denn auch gar nicht behauptet. Ebenso wenig wird geltend gemacht, dass es sich bei den fraglichen Gegenständen um kunsthandwerkliche Erzeugnisse aus einer Zeit des Jugendstils oder der Art Deco handelt. Angesichts der vorstehenden Erläuterungen ist daher nicht zu beanstanden, dass die ESTV – mittels Praxisänderung – die Anwendbarkeit von Art. 10 Abs. 4 MWSTV im vorliegenden Fall nicht mehr zugelassen hat. Die Beschwerdeführerin rügt nun aber, dass die Verwaltung das Prinzip der Wettbewerbsneutralität verletze, indem ein und derselbe Gegenstand beim einen Auktionshaus nach den üblichen Grundsätzen besteuert werde und beim andern nach der Auktionatorenregelung, wenn dieser Gegenstand, obwohl weder Kunstgegenstand noch Antiquität, anlässlich einer Auktion zum Verkauf angeboten werde, bei der vorwiegend Kunstgegenstände oder Antiquitäten versteigert würden. In diesem Zusammenhang hat die Beschwerdeführerin mehrere Kundenschreiben eingereicht, welche die vorerwähnte Praxis und die unterschiedliche Behandlung belegen sollen. Da sich jedoch sämtliche dieser Schreiben auf Auktionen nach dem 1. Januar 2001 beziehen und somit nicht den vorliegend massgeblichen Streitgegenstand betreffen, sind sie für die Beurteilung der Angelegenheit unbeachtlich.

Die Beschwerdeführerin bietet ausschliesslich Gegenstände zum Verkauf an, welche weder Kunstgegenstände noch Antiquitäten darstellen. Die von ihr genannten angeblichen Gewerbetreibenden jedoch sind hauptsächlich im Bereich von Auktionen im Kunst- und Antiquitätenhandel tätig, und lediglich ein geringerer Anteil ihrer Lose betrifft Gegenstände, mit welchen die Beschwerdeführerin handelt. In diesem Sinne legen diese Auktionshäuser – im Gegensatz zur Beschwerdeführerin – den Schwerpunkt ihrer Tätigkeit auf den Kunst- und Antiquitätenhandel und bemühen sich insbesondere um Einlieferer und lukrative Verkaufsobjekte aus diesem Bereich. Ähnlich verhält es sich mit dem jeweiligen Kundenkreis: Während das Publikum der Beschwerdeführerin ganz spezifisch an Uhren, Schmuck und Spielwaren interessiert ist, sind die potenziellen Käufer bei den genannten Auktionshäusern zum grossen Teil Kunst- und Antiquitätenliebhaber. Daran ändert auch nichts, dass es vorkommen mag, dass diese Auktionshäuser die gleichen Bedürfnisse befriedigen wie die Beschwerdeführerin. Als unbehelflich erweist sich auch der Einwand, wonach aus Rechtsgleichheitsgründen zu fordern sei, dass die Belastung des Endverbrauchers nicht von subjektiven Eigenschaften des Dienstleistungserbringers abhängen soll (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O.; S. 28 ff. Rz. 63 ff., insbesondere Rz. 67). Einerseits handelt es sich dabei lediglich um eine Lehrmeinung und andererseits hat das Bundesgericht selbst mit Bezug auf Lieferungen von feststehendem Zahnersatz und kieferorthopädischen Apparaten einen

Gleichbehandlungsanspruch von Zahntechnikern im Verhältnis mit den Zahnärzten gestützt auf Art. 27 BV (Art. 31 aBV) und Art. 8 BV (Art. 4 aBV) abgelehnt (BGE 124 II 212 ff. E. 8b-d), wobei es sich insbesondere auch mit den subjektiven Eigenschaften der zu vergleichenden Berufsgattungen auseinandergesetzt hat. Da es sich bei der Beschwerdeführerin im Verhältnis zu den von ihr genannten Auktionshäusern nicht um Gewerbegeossen handelt, die gegenseitig in direkter Konkurrenz stehen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, kann sie sich nicht mit Erfolg auf Art. 27 BV resp. Art. 31 aBV berufen. Insofern kann die Beschwerdeführerin auch unter dem Gesichtswinkel von Art. 8 BV (Art. 4 aBV) nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn das allgemeine Gleichbehandlungsgebot stellt hinsichtlich der Gleichbehandlung der Gewerbegeossen keine strengeren Anforderungen auf als Art. 27 BV (resp. Art. 31 aBV). Namentlich kann aus Art. 8 BV (resp. Art. 4 aBV) nicht abgeleitet werden, dass zwei Wirtschaftszweige oder Branchen, die nicht in einem direkten Konkurrenzverhältnis im Sinne von Art. 27 BV (Art. 31 aBV) stehen, gleich zu behandeln sind (BGE 124 II 214 E. 8d/bb). Es genügt, wenn die ESTV alle Auktionatoren gleich behandelt, die vergleichbare Leistungen erbringen.

Die gegenüber der Beschwerdeführerin angewandte Praxis ist somit nicht zu beanstanden. Da die Vorinstanz mit dem angefochtenen Entscheid nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot verstösst, bleibt auch kein Platz für eine Gleichbehandlung im Unrecht, wie von der Beschwerdeführerin eventualiter geltend gemacht. Die Beschwerde ist auch in dieser Hinsicht abzuweisen. Im Übrigen bildet die Anwendung von Art. 10 Abs. 4 MWSTV gegenüber den von der Beschwerdeführerin genannten Auktionshäusern und Auktionatoren nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens, weshalb darauf an dieser Stelle nicht näher einzugehen ist.

5.- Bei diesem Verfahrensausgang ist die Beschwerde – soweit darauf einzutreten ist – abzuweisen. Die Verfahrenskosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK (Fr. 3'500.--), bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, sind der Beschwerdeführerin als unterliegende Partei aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). 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 [VKV; SR 172.041.0]). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

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

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 31. Dezember 2003 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird, und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. November 2003 bestätigt.
 - 2.- Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 3'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- verrechnet.
 - 3.- Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
 - 4.- Der Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.
-

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 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 Bst. g OG).** Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen 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

Jeannine Müller