Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1342/2006
{T 0/2}

Urteil vom 3. Mai 2007

Mitwirkung: Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz); Richter Pascal Mollard; Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident); Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

1. X._____,
2. Y._____,
als Kollektivgesellschafter der aufgelösten Kollektivgesellschaft Z., ...
Beschwerdeführer, vertreten durch ...,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend
Mehrwertsteuer (1. Semester 1999);
Umsätze aus illegalem Betäubungsmittelhandel.

Sachverhalt:

A. Die Kollektivgesellschaft Z. war seit dem 1. Januar 1997 bis zum 30. Juni 2000 im von der Eidgenössischen Steuer-verwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. ... Die Gesellschaft hat sich gemäss Handelsregisterauszug (...) aufgelöst, die Liquidation wurde durchgeführt und die Firma ist erloschen.

B. Mit Abrechnung vom 3. März 2000 deklarierte die Steuerpflichtige für das 1. Semester 1999 (Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni 1999) eine Steuerschuld von Fr. 11'875.05. Für diesen Betrag leitete die ESTV am 16. Mai 2000 die Betreibung ein. Die Steuerpflichtige erhob Rechtsvorschlag gegen den entsprechenden Zahlungsbefehl Nr. ... .

C. Am 22. Mai 2000 ersuchten X. und Y. das Untersuchungsrichteramt ..., vom Bargeld, welches bei ihnen beschlagnahmt worden sei, einen Betrag von Fr. 11'875.05 freizugeben und an die ESTV zu überweisen. Unter anderem begründeten sie das Gesuch damit, die beschlagnahmten Gelder stellten Einkünfte des Hanfladens dar, auf dem Umsatz des Ladens sei die Mehrwertsteuer erhoben worden und es erscheine folgerichtig, die entsprechenden Mehrwertsteuerforderungen aus diesem Substrat zu begleichen.

   Mit Beschluss vom 6. Juni 2000 wies das Untersuchungsrichteramt das Gesuch um Aufhebung der Beschlagnahme von Bargeld im Umfang von Fr. 11'875.05 zur Bezahlung der Mehrwertsteuer ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, bei der beschlagnahmten Barschaft handle es sich um Vermögenswerte, die vermutlich aus strafbaren Handlungen hervorgegangen seien und voraussichtlich nach Art. 59 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) einzuziehen sein werden.

D. Mit Entscheid vom 10. Juli 2000 bestätigte die ESTV die Steuerforderung über Fr. 11'875.05 für das 1. Semester 1999 und hob den Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl vom 19. Mai 2000 auf.

E. Gegen diesen Entscheid liessen X. und Y. am 6. September 2000 Einsprache erheben. Darin wurde einerseits darauf hingewiesen, dass im noch laufenden Strafverfahren über die beschlagnahmten Gelder aus dem Verkauf von Betäubungsmittel befunden werden würde. Andererseits sei zu beachten, dass auf Umsätzen aus verbotenem Verkehr mit Betäubungsmitteln keine Mehrwertsteuer erhoben werden könne.

F. Mit in Rechtskraft getretenem Entscheid vom... befand das Gericht ... X. und Y. der Widerhandlungen gegen das Bundesgesetz vom 3. Oktober 1951 über die Betäubungsmittel und die psychotropen Stoffe (Betäubungsmittelgesetz, BetmG, SR 812.121) für schuldig und verfügte unter anderem, die beschlagnahmten Hanfprodukte würden zur Vernichtung eingezogen (Art. 58 StGB) (Ziff. 1.), die Sperrung der

Privatkonten der beiden Verurteilten würden nach Rechtskraft des Urteils aufgehoben und vom beschlagnehmten Geldbetrag die gesamten Verfahrenskosten zur Deckung retiniert (Ziff. 2./3.), die Restbeträge auf beiden Privatkonten der Verurteilten würden in Anwendung von Art. 59 StGB als Drogenerlös eingezogen (Ziff. 4.), die Sperrung der übrigen Konten lautend auf ... sowie die Verurteilten würde nach Rechtskraft des Urteils aufgehoben und die Geldbeträge in Anwendung von Art. 59 StGB als Drogenerlös eingezogen (Ziff. 5.) und es würden die beschlagnahmten Geldbeträge (...) sowie der Postcheque (...) eingezogen (Art. 59 StGB) (Ziff. 6.).

G. Mit Einspracheentscheid vom 21. Januar 2004 wies die ESTV die Einsprache von X. und Y. ab, bestätigte die Nachforderung im Betrag von Fr. 11'875.05 zuzüglich Verzugszins seit dem 1. September 1999 und hob den Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl ... auf. Überdies auferlegte sie Verfahrenskosten von Fr. 290.--. Ferner wies die ESTV den Sistierungsantrag bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Strafurteils ab. Zum Sachverhalt stellte die ESTV fest, der Hanfladen sei am 9. November 1999 polizeilich geschlossen worden, die Hanfprodukte seien richterlich beschlagnahmt und die Bankkonti der Kollektivgesellschaft zugunsten des Untersuchungsrichteramtes gesperrt worden. Zur Begründung ihres Entscheids legte die ESTV im Wesentlichen dar, die Teilhaber an einer Kollektivgesellschaft hafteten im Rahmen ihrer zivilrechtlichen Haftung solidarisch mit dem Steuerpflichtigen und sie könnten für Gesellschaftsschulden u.a. dann persönlich belangt werden, wenn die Gesellschaft aufgelöst worden ist. Die Lieferung von Hanf und ähnlichen Produkten unterliege der Mehrwertsteuer ungeachtet dessen, ob der Verkauf der Produkte an sich illegal sei oder ob er als schädlich eingestuft werde (dies unter Verweis auf eine Praxismitteilung der ESTV vom 14. März 2003). Art. 4 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) treffe keine Unterscheidung zwischen erlaubten und unerlaubten Tätigkeiten bzw. daraus resultierenden Umsätzen. Der Grundsatz der Allgemeinheit verlange, dass sämtliche Umsätze in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen und in Anwendung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität dürfe ein strafrechtlich sanktionierter Umsatz keine besondere mehrwertsteuerliche Behandlung zur Folge haben. Der Verkauf von Hanfprodukten sei eine Lieferung im mehrwertsteuerlichen Sinne und der daraus resultierende Umsatz unterliege der Mehrwertsteuer.

H. Mit Eingabe vom 23. Januar [recte: Februar] 2004 lassen X. und Y. (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde führen mit dem Antrag, der Einspracheentscheid der ESTV (sowie der Entscheid vom 1. Juli 2000) sei aufzuheben. In der Beschwerde wird vorgebracht, durch die Einziehung sämtlicher Einnahmen aus dem Hanfgeschäft einschliesslich der Beträge, die auf die Mehrwertsteuer entfallen, habe die öffentliche Hand die der ESTV zustehenden Beträge einkassiert. Wenn die ESTV heute die gleichen Beträge nochmals fordere, laufe dies in stossender Weise fundamentalen

Gerechtigkeitsüberlegungen zuwider.

I. Mit Vernehmlassung vom 5. April 2004 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wiederholt sie, dass der Verkauf von Hanfkraut trotz des mit ihm eventuell einhergehenden Verstosses gegen das Betäubungsmittelgesetz eine Lieferung im mehrwertsteuerlichen Sinn darstelle und der Mehrwertsteuer unterliege. Die Argumentation der Beschwerdeführer, dass die gleichen Beträge durch den Staat zweimal gefordert würden, sei nicht begründet, weil die Inanspruchnahme auf verschiedenen Ansätzen beruhe und die Forderungen unterschiedlich ausgerichtet seien. Die Mehrwertsteuer besteuere den Leistungsaustausch und habe weder Strafsteuer- noch Bussencharakter, sondern belaste den Waren- und Dienstleistungskonsum. Das strafrechtliche "Zugriffsobjekt" decke sich nicht mit dem steuerrechtlichen Anspruch und es würden nicht "die gleichen Beträge nochmals" gefordert. Selbst wenn sich der Zugriff der ESTV und des Strafrichters gegen denselben Vermögensbestandteil richten würden, könnten die Beschwerdeführer daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die auf Art. 59 StGB gestützte Verfügung beziehe sich nur auf den Verfall noch vorhandener Gelder, ohne die vollständige Abschöpfung sämtlicher Drogenerlöse sicherstellen zu können. Ob die eingezogenen Beträge noch Mehrwertsteuer enthielten oder "der Mehrwertsteuerbetrag" bereits anderweitig verwendet wurde, sei nicht eruierbar, so dass auch aus diesem Grund ein Verzicht auf die staatliche Steuerforderung unbegründet wäre.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG, SR 641.20) bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Ebenfalls ist die ESTV Vorinstanz im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue

Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 ist das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (MWSTGV; SR 641.201) in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf das Jahr 1999, so dass auf die vorliegende Beschwerde noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Aufgrund des Grundsatzes der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das BVGer als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden und kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht. Die Beschwerdeinstanz ist nicht gehalten, nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen, für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (Art. 62 Abs. 4 VwVG; siehe ANDRÉ MOSER, in: André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 1.8 f.). In ihrer Einsprache vertraten die Beschwerdeführer vorerst unter anderem den Standpunkt, dass auf Umsätzen aus verbotenem Verkehr mit Betäubungsmitteln keine Mehrwertsteuer erhoben werden könne, weshalb sich die ESTV in ihrem Einspracheentscheid (sowie in der Vernehmlassung) mit dieser Frage auseinandergesetzt und dafürgehalten hat, dass solche unerlaubten Umsätze auch der Steuer unterstünden. In ihrer Beschwerde gegen den Einspracheentscheid an die SRK argumentieren die Beschwerdeführer nicht mehr damit, dass die Umsätze nicht steuerbar seien, sondern sie bringen nur noch vor, dass die fraglichen Mehrwertsteuerbeträge bereits vom Staat eingezogen worden seien, weswegen die ESTV die gleichen Beträge nicht nochmals fordern könne. Auch wenn die Problematik der Steuerbarkeit von unerlaubten Umsätzen in der Beschwerde nicht mehr aufgeworfen wird, wird im Folgenden aufgrund des Grundsatzes der Rechtsanwendung von Amtes wegen geprüft, ob die Umsätze aus strafbarem Betäubungsmittelhandel überhaupt Steuerobjekt darstellen. Dass ein Umsatz Steuerobjekt bildet, ist Voraussetzung der Unterstellung unter die Mehrwertsteuer.

2.

2.1 Laut Art. 41ter Abs. 1 Bst. a der bis zum 31. Dezember 1999 in Kraft befindlichen (alten) Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV) (vgl. Art. 130 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese ist in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren zu erheben (Art. 41ter Abs. 3 aBV bzw. Art. 130 Abs. 1 BV). Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Konsum- bzw. Verbrauchsteuer sind übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das

Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 MWSTG; BGE 125 II 333 f. E. 6a; 123 II 301 f. E. 5; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Auflage, S. 23, 28 ff.; XAVIER OBERSON, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 5 ff. zu Art. 1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13, 25 ff.).

Die genannten Prinzipien sind bei der Auslegung des Gesetzes bzw. der Verordnung von den rechtsanwendenden Behörden zu beachten (Urteil des Bundesgerichts 2A.353/2001 vom 11. Februar 2002, E. 3; BGE 124 II 210 f. E. 8a; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 62 f., 81; OBERSON, mwst.com, a.a.O., Rz. 35 zu Art. 1; JEAN-MARC RIVIER, L'interprétation des règles de droit qui régissent la Taxe à la Valeur ajoutée, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 S. 362 f.).

2.2 Ein Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer muss unter anderem nach Möglichkeit neutral sein in seinen Auswirkungen auf die Wettbewerbsverhältnisse und das Gleichbehandlungsgebot beachten. Anzustreben ist eine umfassende Besteuerung aller wirtschaftlichen Aktivitäten und eine gleichmässige Belastung des Verbrauchs aller Waren und Dienstleistungen im Inland (u.a. BGE 125 II 333 f. E. 6a; 124 II 210 f. E. 8a; 123 II 301 f. E. 5a und b). Dieses Erfordernis, den Endkonsum allgemein zu erfassen und sämtliche Lieferungen und Dienstleistungen zu besteuern, folgt sowohl aus dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung als auch aus jenem der Wettbewerbsneutralität bzw. der Steuerneutralität (vgl. BGE 125 II 333 f. E. 6a; 124 II 211 E. 8a; 123 II 301 f. E. 5b; RIEDO, a.a.O., S. 28 ff., 50; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, S. 17 f., 23). Aus denselben Prinzipien wird ebenso abgeleitet, dass der Begriff des Steuerobjektes weit auszulegen ist und Einschränkungen des Steuerobjekts (wie z.B. die Tatbestände der unechten Steuerbefreiungen) aufgrund ihrer Systemwidrigkeit restriktiv zu interpretieren sind (BGE 124 II 376 E. 6a; 124 II 202 ff. E. 5e, E. 8a; Urteile des Bundesgerichts vom 1. Juli 1999, in ASA 69 S. 807 E. 3a und S. 887, E. 4a; Entscheide der SRK vom 19. April 2001, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.111, E. 4b/dd; vom 15. August 2000 [CRC 2000-012] E. 3a/cc; vom 25. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.75, E. 4c; ausführlich Entscheid der SRK vom 4. Februar 1997 [SRK 1996-012], in: MWST-Journal 4/97, S. 194 f., E. 5a; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 54, 83; RIVIER/ROCHAT, a.a.O., S. 18, 24; RIEDO, a.a.O., S. 29, 115; OBERSON, mwst.com, a.a.O., Rz. 40 zu Art. 1).

Weiter wird aus dem Gleichbehandlungsprinzip sowie dem Grundsatz der Wettbewerbs- bzw. der Steuerneutralität, wie sie sich an den Gesetzgeber und die rechtsanwendenden und -auslegenden Behörden richten,

gefolgert, dass die Steuer Unternehmungen, die vergleichbare Leistungen erbringen, gleich zu behandeln bzw. Endverbraucher für vergleichbare Leistungen bei gleichen Preisen mit einer gleich hohen Mehrwertsteuer zu belasten hat (RIEDO, a.a.O., S. 50 ff., 94 mit Hinweis; RIVIER/ROCHAT, a.a.O., S. 20; OBERSON, mwst.com, a.a.O., Rz. 21 zu Art. 1; ferner CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 63, 67). Der verfassungsmässige Anspruch auf Wettbewerbsneutralität, auf welchen sich die Steuerpflichtigen berufen können und welcher sich aus den verfassungsmässigen Rechten der Rechtsgleichheit (Art. 4 aBV resp. Art. 8 BV) und der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen (Art. 31 aBV resp. Art. 27 und 94 BV) ergibt, beschränkt sich hingegen nach Rechtsprechung des Bundesgerichts auf direkte Konkurrenten (siehe statt vieler: BGE 125 I 431 E. 4b/aa; 123 II 401 E. 11; 123 II 35 E. 10; ausführlich: Entscheid der SRK vom 6. Januar 2005 [SRK 2004-001] E. 3f mit Hinweisen).

2.3 Ziel der Auslegung einer Gesetzesnorm ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm. Auszugehen ist vom Wortlaut, doch kann dieser nicht allein massgebend sein. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente (Methodenpluralismus), wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm und ihres Zwecks. Wichtig ist auch die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (BGE 125 II 333 E. 5; 124 II 376 E. 5). Bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts im Speziellen sind - neben den genannten systemtragenden Prinzipien der Mehrwertsteuer (oben E. 2.1, 2.2) - insbesondere die folgenden Aspekte zu beachten:

2.3.1 Zur Auslegung des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts können auch die Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts beigezogen werden. Die 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliederstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977 (bzw. neu die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) hat eine exemplarische Bedeutung für die Schweiz und bildet eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle bei der Interpretation des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts. Hingegen kann sie für die Schweiz als Nichtmitglied der EU nicht verbindlich sein (BGE 125 II 487 f. R. 7a; 124 II 203 f. E. 6a; 124 II 372 E. 7b; Urteil des Bundesgerichts 2A.135/2001 vom 2. Dezember 2001, E. 5). Entsprechend sind auch die Urteile des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) für die Schweiz nicht verbindlich (Urteil des Bundesgerichts 2A.135/2001 vom 7. Dezember 2001, E. 5, Entscheid der SRK vom 9. November 2005 [SRK 2003-152], E. 4d/aa).

2.3.2 Die Mehrwertsteuer stellt auf wirtschaftliche Vorgänge ab und sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Bestand und Umfang einer der Mehrwertsteuer unterstehenden Leistung wird aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmt. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen

Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003, E. 3.6.1 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7, E. 2a; vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49, E. 3c/aa je mit Hinweisen; RIEDO, a.a.O., S. 112 mit Fn. 125; RIVIER/ROCHAT, a.a.O., S. 24). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten, sondern auch bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 2003, publiziert in ASA 73 S. 569, E. 3.2; RIVIER, a.a.O., ASA 63 S. 363).

2.3.3 Für die mehrwertsteuerliche Betrachtung kann zwar die Rechtslage im Bereich der direkten Steuern nicht direkt massgeblich sein. Es handelt sich um verschieden geartete Steuersysteme und den beiden Steuerarten liegen unterschliedliche Besteuerungsziele zugrunde (BGE 123 II 304 f. E. 6b; Urteil des Bundesgerichts 2A.222/2002 vom 4. September 2002, E. 3.4; Entscheid der SRK vom 8. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68.53, E. 6a mit weiteren Hinweisen). Das Mehrwertsteuerrecht ist autonom auszulegen. Allerdings können andere (Steuer-)Gesetze allenfalls als Hilfsmittel bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts herangezogen werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000, E. 4b/bb; Entscheid der SRK vom 7. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.83, 5b/bb mit Hinweisen).

2.4

2.4.1 Was die Besteuerung unerlaubter Umsätze anbelangt, geht der EuGH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass auch unerlaubte Umsätze der Mehrwertsteuer unterworfen sind. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet nach der europäischen Rechtsprechung bei der Erhebung der Mehrwertsteuer eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften. Die Einstufung eines Verhaltens als strafbar führe nicht ohne weiteres dazu, dass der fragliche Vorgang nicht steuerbar sei (statt vieler: Urteile des EuGH vom 29. Juni 1999 C- 158/98 Coffeeshop Siberie vof. Rz. 14, 16, 22 mit Hinweisen, Rz. 21; vom 29. Juni 2000 C-455/98 Salumets Rz. 19; Bestätigung der ständigen Rechtsprechung in einem neueren Entscheid vom 6. Juli 2006 C-439/04 Axel Kittel Rz. 50). Die Rechtsprechung des EuGH zu den unerlaubten Aktivitäten bezieht sich einerseits auf Umsätze, die lediglich aufgrund von verwaltungs- oder zivilrechtlichen Vorschriften verboten sind; so hat der EuGH die nicht genehmigte Ausfuhr von Computersystemen (Urteil vom 29. Juni 2000 C-111/92 Lange), die Lieferung von nachgeahmten Parfümeriewaren (Urteil vom 28. Mai 1998 C-3/97 Goodwin und Unstead) und die Veranstaltung unerlaubter Glücksspiele (Urteil vom 11. Juni 1998 C-283/95 Karlheinz Fischer) als der Mehrwertsteuer unterliegende Leistungen betrachtet. Andererseits bezieht sich diese Rechtsprechung aber auch explizit auf strafrechtlich verpönte Aktivitäten. So wurde auch beim strafbaren Vermieten eines Tisches zum Verkauf von Drogen (strafbare Beteiligung am Drogenhandel) die Steuerbarkeit bejaht (C- 158/98 Coffeeshop Siberie vof. v.a. Rz. 14 ff.).

2.4.2 Eine Ausnahme besteht jedoch nach Rechtsprechung des EuGH in den spezifischen Situationen der unerlaubten Einfuhr oder Lieferung von Erzeugnissen, die schon nach ihrem Wesen in allen Mitgliedstaaten einem vollständigen Verkehrsverbot unterliegen. Einfuhren oder Lieferungen solcher Waren würden "völlig ausserhalb des Regelungsbereichs der Sechsten Richtlinie" liegen. Als solche Erzeugnisse gelten gemäss EuGH Betäubungsmittel oder Falschgeld. In einer derartigen besonderen Situation, in der zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor jeder Wettbewerb ausgeschlossen ist, könne die Freistellung von der Mehrwertbesteuerung den Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht berühren. Bei der Einfuhr oder der unerlaubten Lieferung von Betäubungsmitteln innerhalb eines Mitgliedstaats entstehe somit keine Umsatzsteuerschuld (betreffend Betäubungsmittel: C-158/98 Coffeeshop Siberie vof. Rz. 14, 16, 21 f.; Urteile vom 5. Juli 1988 C-269/86 Mol Rz. 15, 18 und C-289/86 Happy Family Rz. 17-23; vom 28. Februar 1984 C-294/82 Einberger Rz. 14 ff.; betreffend Falschgeld: Urteil vom 28. Mai 1998 C-343/89 Witzemann; siehe auch C-283/95 Fischer, Rz. 19; zu dieser Rechtsprechung des EuGH siehe auch Entscheid der SRK vom 16. September 2004 [CRC 2003-091], E. 2a/bb/ccc; ferner Wolfram Birkenfeld, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, 3. Aufl. Köln 1998, Rz. 365 zu § 42 mit Hinweisen; Pierre-Alain Guillaume, mwst.com, a.a.O., Rz. 21 zu Art. 5; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 176 f.; Yvo P. Baumgartner, mwst.com, a.a.O., Rz. 12 zu Art. 33 Abs. 1 und 2).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall geht aus den Prozessakten nicht hervor, ob der Umsatz von Fr. 516'305.60, welcher der hier massgebenden Mehrwertsteuerabrechnung (1. Semester 1999) zu Grunde liegt, vollumfänglich oder nur teilweise aus dem illegalen Betäubungsmittelhandel stammt. Das zuständige Strafgericht hat die Beschwerdeführer für die Zeit vom August 1997 bis 9. November 1999 der Zuwiderhandlung gegen das Betäubungsmittelgesetz für schuldig befunden und hat dabei einen Umsatz von Fr. 852'790.-- erwähnt (rechtskräftiges Urteil ...). Gemäss Handelsregistereintrag verkaufte die Kollektivgesellschaft Z. auch Hanfprodukte, die legal verkauft werden können, so z.B. Hanfkleider. Jener Teil des Umsatzes, der auf den legalen Verkauf von Hanfprodukten entfällt, unterliegt der Mehrwertsteuer, denn dort wurde eine - legale - Lieferung gegen Entgelt erbracht. Kommt das Bundesverwaltungsgericht in den nachfolgenden Erwägungen zum Schluss, dass auch Umsätze aus illegalem Hanfhandel der Mehrwertsteuer unterliegen, spielt es keine Rolle, ob der Steuerforderung der ESTV nur illegale, oder aber auch legale Umsätze zugrundeliegen und es kann eine allfällige Aufteilung in legale und illegale Umsätze unterbleiben.

3.2 Im Folgenden ist somit der Frage nachzugehen, ob beim illegalen Hanfhandel Umsätze im mehrwertsteuerlichen Sinn getätigt werden. Die ESTV hält gemäss publizierter Verwaltungspraxis die Lieferung von Hanf generell für steuerbar, dies unabhängig davon, ob der Verkauf illegal ist

oder nicht (Praxismitteilung der ESTV vom 14. März 2003 "Steuerliche Behandlung von Hanf-Produkten, Rauschpilzen u.dgl."). Die Beschwerdeführer hingegen nahmen (jedenfalls noch im Einspracheverfahren, zum Streitgegenstand oben E. 1.3) den Standpunkt ein, solche Umsätze unterlägen nicht der Mehrwertsteuer.

Nachstehend wird geprüft, ob an sich mehrwertsteuerlich relevante Umsätze vorliegen und ob im Allgemeinen auch unerlaubte bzw. strafbare Umsätzen der Steuer unterstehen können (E. 4), und anschliessend, ob für Umsätze aus illegalem Betäubungsmittelhandel anders zu entscheiden ist (E. 5).

4.

4.1 Die Steuerbarkeit bedingt gemäss Art. 4 MWSTV, dass Lieferungen und Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht werden, mithin einen Leistungsaustausch (zum Begrif: BGE 126 II 443 E. 6). Für das schweizerische Mehrwertsteuerrecht erfordert das Vorliegen eines Leistungsaustauschs gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht, dass diesem ein Rechtsverhältnis zugrunde liegt. Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (Urteile des Bundesgerichts vom 30. April 2004, veröffentlicht in ASA 75 S. 241 f., E. 3.3; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002, E. 3.2; siehe hierzu auch Entscheid der SRK vom 24. April 1997, E. 4a, publiziert in MWST-Journal, 1997 S. 122). Ein Leistungsaustausch kann insbesondere ohne Vertrag gegeben sein. Darüber hinaus ist auch bei Vorliegen eines Vertrags nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts unerheblich, ob dieser rechtswidrig, unüblich, anfechtbar oder nichtig ist (BGE 126 II 252 f. E. 4a; Urteile des Bundesgerichts 2A.167/2005 vom 8. Mai 2006, E. 4.1; vom 1. April 2004, veröffentlicht in ASA 74 S. 764, E. 3.2; siehe auch Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in VPB 70.7, E. 2a; vom 16. September 2004 [CRC 2003-091], E. 2a/bb/ccc; Rivier/Rochat, a.a.O., S. 89 f.; Birkenfeld, a.a.O., Rz. 365 ff. und 380 ff. zu § 42; ferner Urteil des Bundesgerichts 2A.564/1997 vom 3. Dezember 1998, E. 2c/aa: Unterstellung einer - verwaltungsrechtlich - unerlaubten Tätigkeit unter die Warenumsatzsteuer).

4.2 Zu beachten ist im vorliegenden Kontext, dass diese Rechtsprechung grundsätzlich auch die Konstellation erfassen muss, in welcher das dem Umsatz zugrundeliegende Rechtsverhältnis strafrechtlich verboten ist. So ergibt sich insbesondere auch aus der Verletzung von Normen des Strafrechts die zivilrechtliche Widerrechtlichkeit eines Vertrages (Claire Huguenin, Obligationenrecht Allgemeiner Teil, 2. Aufl., Zürich 2006, N 373; Ingeborg Schwenzer, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, 3. Aufl., Bern 2003, Rz 32.10).

Aus der Strafbarkeit eines illegalen Umsatzes lässt sich zudem deswegen nichts in Bezug auf dessen umsatzsteuerliche Behandlung schliessen, weil die vom Gesetzgeber mit der Strafbarkeit verfolgten Ziele mehrwertsteuerlich irrelevant sind: die Strafe dient einem Ausgleich der

Tatschuld und ist ein Mittel zur Verbrechensverhütung; sie dient in den neueren Tendenzen dem Täter-Opfer-Ausgleich, also der Bewältigung des in der Straftat liegenden Konflikts (GÜNTHER STRATENWERTH, Schweizerisches Strafrecht Allgemeiner Teil, 3. Aufl., Bern 2005, § 2 N 3, 15 und 25). Diese Ziele rechtfertigen nicht, mit Strafe belegte illegale Umsätze anders zu behandeln als die übrigen illegalen Umsätze.

4.3 Die Bundesverfassung und die MWSTV und insbesondere die für die vorliegende Frage einschlägigen Art. 8 Abs. 2 Bst. a ÜB-aBV und Art. 4 MWSTV, welche die steuerbaren Umsätze umschreiben, enthalten keine explizite Regelung bezüglich unerlaubter bzw. strafbarer Umsätze (ebenso: Art. 5 MWSTG). Es ist generell von "Umsätzen" die Rede und die aBV und die MWSTV (sowie das MWSTG) treffen keine Unterscheidung zwischen erlaubten und unerlaubten Umsätzen. Eine differenzierte Behandlung illegaler Aktivitäten wird von den gesetzlichen Grundlagen damit jedenfalls nicht ausdrücklich gefordert (vgl. auch GUILLAUME, mwst.com, a.a.O., Rz. 22 f. zu Art. 5, welcher daraus schliesst, dass auch unerlaubte Umsätze von diesen Bestimmungen erfasst sind).

4.4 Die Feststellung des Bundesgerichts, dass ein Leistungsaustausch nicht auf einem gültigen Rechtsverhältnis basieren muss, sondern die wirtschaftliche Verknüpfung genügt (E. 4.1), gründet auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (siehe E. 2.3.2). Ist jedoch für das Bestehen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs irrelevant, ob ein Umsatz auf einem rechtswidrigen Rechtsverhältnis beruht, sollte dies gleichermassen für Umsätze aus strafrechtlich verpönten Aktivitäten gelten. Da mehrwertsteuerlich der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäftes massgeblich ist (siehe E. 2.3.2), kann es nicht darauf ankommen, ob eine Aktivität erlaubt oder unerlaubt bzw. strafbar ist. Mit dieser Begründung wird im Übrigen auch in der Doktrin die Unterstellung von unerlaubten Umsätzen unter die Mehrwertsteuer befürwortet (BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., Rz. 12 zu Art. 33 Abs. 1 und 2 [mit einer Einschränkung in Bezug auf Betäubungsmittel, hierzu unten E. 5.5]). Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist somit ebenso zu folgern, dass mehrwertsteuerlich unmassgeblich ist, ob eine Tätigkeit legal oder illegal ist.

4.5

4.5.1 Die Qualifikation der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer und der Allgemeinheits- und Neutralitätsgrundsatz fordern, dass eine umfassende Besteuerung aller wirtschaftlichen Aktivitäten anzustreben und jeder Verbrauch von Waren und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer zu unterstellen ist (oben E. 2.2, 1. Absatz). Diese Zielsetzung spricht dafür, auch entsprechende Umsätze bzw. den Verbrauch im illegalen Bereich zu erfassen (gleichermassen: GUILLAUME, a.a.O., Rz. 22 f. zu Art. 5). Einbrüche in die genannten Prinzipien beruhen gewöhnlich auf einer Grundlage im anwendbaren Recht (z.B. Art. 8 Abs. 2 Bst. b ÜB-aBV, Art. 14 MWSTV), eine solche Ausnahme besteht aber für illegale Umsätze nicht. Das gleichfalls aus dem Allgemeinheitsprinzip und Neutralitätsprinzip folgende Gebot der weiten Auslegung des Begriffs des Steuerobjektes bzw. der

restriktiven Annahme von Ausnahmen vom Steuerobjekt (oben E. 2.2 1. Absatz in fine) führt ebenso zum Schluss, dass unerlaubte Umsätze nicht generell vom Geltungsbereich der Steuer auszunehmen sind.

4.5.2 Das Prinzip der Wettbewerbsneutralität bzw. der Neutralität der Steuer sowie das Rechtsgleichheitsgebot, wie sie sich als Auslegungsmittel an die rechtsanwendenden Behörden wenden, fordern ferner eine Gleichbehandlung von Unternehmungen, die vergleichbare Leistungen erbringen bzw. von Endverbrauchern, die vergleichbare Leistungen beziehen (oben E. 2.2, 2. Absatz). Aus der Auslegung unter diesem Aspekt der Gleichbehandlung folgt, dass ein Unternehmer, der einen Umsatz auf illegale Weise erzielt, nicht anders gestellt werden sollte als ein vergleichbare Leistungen erbringender rechtmässig handelnder Unternehmer (falls solche überhaupt existieren); dasselbe gilt aus Verbrauchersicht. Auch unter diesem Gesichtspunkt erscheint es nicht gerechtfertigt, Umsätze aus strafbaren Tätigkeiten von vorneherein und generell als dem Geltungsbereich der Mehrwertsteuer entzogen anzusehen.

4.6 Für die vorliegende Auslegung kann auch ein Blick auf die Rechtslage im Bereich der direkten Steuern, auch wenn diese für die Mehrwertsteuer nicht direkt massgeblich ist (siehe E. 2.3.3), geworfen werden. Im Bereich der direkten Steuern gelten nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch straf- oder sittenwidrige Tätigkeiten als mögliche Quellen steuerbaren Einkommens. Ob ein Geschäft unter zivil- oder strafrechtlichem Aspekt zu beanstanden ist, ist unerheblich (Urteile des Bundesgerichts 2A.114/2001 vom 10. Juli 2001, E. 4; 2P.308/2001 vom 27. Januar 2003, E. 2.3; BGE 70 I 254 f.; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 177; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Basel/Therwil 2001, N. 14 zu Art. 16; Thomas Hofer, Nachsteuern und Steuerhinterziehungsbusse auf Einkommenszufluss aus unerlaubter Handlung, Steuer-Revue [STR] 2007 S. 268; zum Vorbehalt in Bezug auf eingezogenes Einkommen: Locher, a.a.O., Rz. 14 zu Art. 16; Hofer, a.a.O., S. 268 ff.; ferner hinten E. 7.1). Dies wird unter anderem damit begründet, dass der Begriff des Einkommens kein zivilrechtlicher, sondern ein wirtschaftlicher ist. Aus der Überlegung, dass die Einkommenssteuer am ökonomischen Effekt, ohne Wertung der zugrundeliegenden Tätigkeit, anknüpft, folgt, dass steuerbares Einkommen auch bei Einkünften vorliegt, die aus einer gesetzlich verbotenen oder unsittlichen Tätigkeit stammen (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 170, 177). Diese Überlegung kann für das Mehrwertsteuerrecht grundsätzlich übernommen werden.

4.7 Zur Auslegung des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts kann auch die Rechtslage in der EU herangezogen werden (E. 2.3.1). Der EuGH bejaht wie erläutert (oben E. 2.4.1) grundsätzlich die Unterstellung von Umsätzen aus unerlaubten und insbesondere strafbaren Aktivitäten unter die Umsatzsteuer.

4.8 Zusammenfassend ergibt sich, dass Umsätze aus unerlaubten und genauer strafbaren Tätigkeiten der Mehrwertsteuer (bei Erfüllen der

weiteren Voraussetzungen für die Steuerbarkeit) grundsätzlich unterstehen und sich eine generelle Differenzierung zwischen legalen und illegalen Aktivitäten verbietet.

5. Es ist somit zu entscheiden, ob beim illegalen Betäubungsmittelhandel vom soeben festgehaltenen Grundsatz abzuweichen ist, dass auch Umsätze aus strafbaren Handlungen von der Mehrwertsteuer erfasst sind. Insbesondere ist zu untersuchen, ob die in E. 2.4.2 zitierte Rechtsprechung des EuGH übernommen werden soll (wie dies BAUMGARTNER, mwst.com, a.a.O., Rz. 12 zu Art. 33 Abs. 1 und 2 - ohne weitere Begründung - befürwortet).

5.1 Wie bereits gesehen (E. 4.2) differenziert das anwendbare schweizerische Recht nicht zwischen erlaubten und unerlaubten Umsätze und es kennt auch keine Sonderbehandlung von Betäubungsmitteln. Der Wortlaut von Art. 8 Abs. 2 Bst. a ÜB-aBV und Art. 4 MWSTV legt somit eine Ausnahme des Betäubungsmittelhandels vom Geltungsbereich der Steuer nicht nahe.

5.2 Die Auslegung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergibt ebenfalls keine gegenüber den obigen Feststellungen (E. 4.4) betreffend illegale Umsätze im Allgemeinen abweichende Schlussfolgerung. Die Lieferung von illegalen Betäubungsmitteln bewirkt in wirtschaftlicher Hinsicht grundsätzlich ohne weiteres ein mehrwertsteuerliches Leistungsaustauschverhältnis, das sich nicht von anderen widerrechtlichen Umsatzverhältnissen unterscheidet. Am erforderlichen wirtschaftlichen Gehalt einer Leistung (oben E. 2.3.2, 4.4) ändert sich nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts nichts dadurch, ob eine Leistung "aufgrund ihrer Natur bereits illegal ist" oder ob eine Leistung sowohl auf illegale als auch auf legale Weise erbracht werden kann.

5.3 Aufgrund der Eigenschaft der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer und der Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung sowie der Steuerneutralität (E. 2.2) ist gleich wie in Bezug auf andere illegale Umsätze (siehe E. 4.5) zu folgern, dass auch der illegale Betäubungsmittelhandel dem Anwendungsbereich der Steuer grundsätzlich nicht entzogen ist (gleicher Ansicht soweit ersichtlich GUILLAUME, mwst.com, a.a.O., Rz. 22 f. zu Art. 5).

5.4 Auch im Bereich der direkten Steuern (E. 4.6) wird nicht differenziert zwischen "gewöhnlichen" illegalen Einkünften und solchen aus dem Betäubungsmittelhandel.

5.5 Der EuGH begründet die von anderen unerlaubten Umsätzen abweichende Behandlung von "absolut verbotenen Waren" wie illegalen Betäubungsmitteln damit, dass solche Erzeugnisse in der Gemeinschaft einem vollständigen Einfuhr- und Verkehrsverbot unterstehen und damit jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen sei; der Grundsatz der Steuerneutralität könne nicht berührt sein, wenn der fragliche Vorgang nicht steuerbar sei (oben E. 2.4.2).

5.5.1 Diesem Argument ist entgegenzuhalten, dass die Existenz einer Wettbewerbssituation und insbesondere eines Wettbewerbs zwischen illegalem und legalem Sektor keine Voraussetzung der Unterstellung unter die Mehrwertsteuer darstellt. Ob im Betäubungsmittelhandel ein Wettbewerb mit dem legalen Sektor besteht oder nicht, ist für die Unterstellung unter die schweizerische Mehrwertsteuer somit grundsätzlich nicht von Belang.

5.5.2 Das Bestehen eines Wettbewerbsverhältnisses oder immerhin das Vorliegen von vergleichbaren Leistungen im legalen Bereich ist lediglich eine Voraussetzung dafür, dass das Prinzip der Wettbewerbsneutralität im Sinne der geforderten Gleichbehandlung von Unternehmern, die vergleichbare Leistungen erbringen, zum Zuge kommt (oben E. 4.5.2, 2.2 2. Absatz). Selbst wenn im Bereich des Betäubungsmittelhandels keine vergleichbaren Leistungen im legalen Bereich zu finden wären (was vorliegend nicht näher abgeklärt zu werden braucht), würde dies lediglich dazu führen, dass aus dem Neutralitätsprinzip (im genannten Sinne der Gleichbehandlung) mangels vergleichbaren Umsätzen nichts geschlossen werden könnte. Der so verstandene Wettbewerbsneutralitätsgrundsatz führte demnach zu keinerlei Ergebnis betreffend die Problematik der Steuerbarkeit von Umsätzen aus illegalem Betäubungsmittelhandel und wäre als Auslegungsmittel schlicht nicht hilfreich, namentlich könnte daraus nicht auf die Nichtunterstellung unter die schweizerische Mehrwertsteuer geschlossen werden (wie der EuGH dies für die europäische Umsatzsteuer tut).

5.6 Die vom EuGH vorgenommene Differenzierung, ob ein Vorgang lediglich verboten oder sogar "absolut verboten" ist, ergibt sich zusammengefasst für die Schweiz weder aus den anwendbaren Rechtsgrundlagen noch aus den für die schweizerische Mehrwertsteuer geltenden Grundprinzipien. Weswegen der Verkauf von Betäubungsmitteln eine prinzipiell andere Behandlung erfahren soll als Umsätze aus anderen strafbaren Tätigkeiten, ist nicht ersichtlich. Insgesamt ist somit festzustellen, dass Umsätze aus strafbarem Betäubungsmittelhandel der Mehrwertsteuer bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen unterstehen.

6.

6.1 Bezogen auf den vorliegenden Fall ergibt sich, dass die Tatsche der Strafbarkeit der von den Beschwerdeführern getätigten Umsätze aus Betäubungsmittelhandel keine grundsätzliche Einschränkung betreffend die Unterstellung unter die Mehrwertsteuer zur Folge hat. Zudem sind vorliegend auch die übrigen Voraussetzungen der Steuerbarkeit erfüllt. Bei den fraglichen Umsätzen aus Betäubungsmittelverkäufen kann zweifellos ein Leistungsaustauschverhältnis ausgemacht werden (hierzu bereits oben E. 5.2). Nicht anzuzweifeln ist überdies, dass beim Betäubungsmittelhandel eine mehrwertsteuerliche Lieferung (Art. 5 MWSTV) erfolgt. Gestützt auf den Kauf der Betäubungsmittel wird dem Leistungsempfänger im Sinne von Art. 5 Abs. 1 MWSTV die wirtschaftliche Verfügungsmacht übertragen. Dass der Kauf auf einem strafrechtlich

verpönten Rechtsverhältnis beruht, ist wie gesehen irrelevant. Für die Annahme einer mehrwertsteuerlichen Lieferung ist denn auch die Übertragung der rechtlichen Verfügungsmacht nicht erforderlich (Urteil des Bundesgerichts 2A.399/2002 vom 31. März 2003, E. 3.2 mit Hinweisen; PATRICK IMGRÜTH, mwst.com, a.a.O., Rz. 1 zu Art. 6; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 209). Die von den Beschwerdeführern getätigten Verkäufe von Betäubungsmitteln stellen somit steuerbare Lieferungen nach Art. 4 Bst. a bzw. Art. 5 MWSTV dar.

6.2 Ferner ist anzumerken, dass die Beschwerdeführer als ehemalige Kollektivgesellschafter der aufgelösten Gesellschaft für die Steuerschuld aufgrund von sowohl Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV als auch Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTV mit der Steuerpflichtigen (aufgelöste Kollektivgesellschaft) solidarisch mithaften (s. auch THOMAS P. WENK, mwst.com, a.a.O., Rz. 9, 17 zu Art. 32). Die Beschwerdeführer bestreiten denn auch diese solidarische Haftung für die strittige Steuerschuld grundsätzlich nicht.

7. Die Beschwerdeführer wenden sich vorliegend gegen die Geltendmachung der Mehrwertsteuerforderung, indem sie argumentieren, dass sämtliche Einnahmen aus dem Hanfgeschäft "einschliesslich der auf die Mehrwertsteuer entfallenden Beträge" durch das Strafgericht eingezogen worden seien (siehe Urteil ...). Damit habe die öffentliche Hand, vertreten durch die Strafjustiz, die der ESTV zustehenden Beträge einkassiert. Wenn die ESTV die gleichen Beträge nochmals fordere, laufe dies in stossender Weise fundamentalen Gerechtigkeitsüberlegungen zuwider.

7.1 Diese Vorbringen gehen im vorliegenden Verfahren fehl: Die mehrwertsteuerliche Bemessungsgrundlage ist von der strafrechtlichen Einziehung nicht berührt. Nach Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Steuer vom Entgelt berechnet. Massgebend ist das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht, was der Leistende erhält (siehe Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Demnach wird das Entgelt nicht dadurch gemildert, dass der Staat ein einmal aufgewendetes Entgelt beschlagnahmt oder einzieht. Es liegt auf der Hand, dass bei der strafrechtlichen Einziehung auch keine Entgeltsminderung (Art. 35 Abs. 2 MWSTV) vorliegt, denn eine solche müsste den ursprünglichen Leistungsaustausch betreffen (siehe Entscheid der SRK vom 3. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.127, E. 2b/cc, 3a/bb; MICHAELA MERZ, mwst.com, a.a.O., Rz. 6, 10 zu Art. 40; RIVIER/ROCHAT, a.a.O., S. 123).

Weiter bleibt anzufügen, dass es in mehrwertsteuerlicher Hinsicht grundsätzlich nicht darauf ankommt, was später mit dem Entgelt geschieht und ob die Beträge aus dem Umsatz, die auf die Mehrwertsteuer entfallen, beim Steuerpflichtigen noch vorhanden sind. Es ist mehrwertsteuerlich denn auch nicht entscheidend, ob aufgrund des Umsatzes ein "Erlös" bzw. ein Gewinn erzielt werden konnte, oder ob der Umsatz in einem Verlust endete (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1164; GUILLAUME, mwst.com, a.a.O., Rz. 11 zu Art. 5). Der Einwand der Beschwerdeführer, dass die Beträge eingezogen worden und damit nicht mehr vorhanden

seien, ist damit auch insofern irrelevant.

Diesbezüglich unterscheidet sich die Rechtslage im Bereich der Mehrwertsteuer von jener bei den direkten Steuern. Für die direkten Steuern ist vom Grundsatz, dass auch Einkommen aus strafbaren Tätigkeiten der Steuer unterstellt ist (siehe E. 4.6), unter Umständen insofern eine Einschränkung zu machen, als für den Fall, dass Erträge aus rechtswidrigen Geschäften amtlich eingezogen werden, die Einnahme durch die Ablieferungspflicht neutralisiert wird und per saldo kein Reinvermögenszugang gegeben ist (LOCHER, a.a.O., Rz. 14 zu Art. 16; HOFER, a.a.O., S. 268 ff.). Dies kann aber für das Mehrwertsteuerrecht nicht gelten, weil Steuerobjekt nicht das "Einkommen" ist und nicht die "Reinvermögenszugangstheorie" gilt, sondern es darauf ankommt, ob ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch stattfand; ob vom Entgelt im Endeffekt ein Erlös verbleibt, ist nach dem soeben Gesagten irrelevant.

7.2 Das Strafgericht hat mit dem Urteil ... die bei der ursprünglich Steuerpflichtigen (aufgelöste Kollektivgesellschaft) bzw. bei den Beschwerdeführern beschlagnahmten Geldbeträge (bar, Bankkonten, Postcheque) in Anwendung von Art. 59 StGB als Drogenerlös eingezogen. Was die Beschwerdeführer mit ihrem Vorbringen ansprechen, ist die Frage der Rechtmässigkeit dieser Einziehung, namentlich auch in Bezug auf deren Umfang (vgl. zur Anwendung des Bruttoprinzips bei strafrechtlichen Einziehungen BGE 124 I 6 ff.). Dies ist jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Sollten die Beschwerdeführer der Ansicht sein, die Einziehung an sich bzw. deren Umfang sei nicht rechtens gewesen, hätten sie sich gegen den Entscheid des Strafgerichts ... wenden müssen.

7.3 Zudem ist festzuhalten, dass nach Art. 381 Abs. 1 (alte Fassung vor 1. Januar 2007) bzw. Art. 374 Abs. 1 StGB die Kantone und nicht die Eidgenossenschaft über eingezogene Vermögenswerte verfügen. Die Beschwerdeführer können sich somit nicht darauf berufen, die Eidgenossenschaft als Gläubigerin der Mehrwertsteuerforderungen hätte die Vermögenswerte bereits erhalten und die Steuerforderung sei damit getilgt.

7.4 Die Beschwerdeführer berufen sich in ihrer Beschwerde darauf, dass durch die "nochmalige Forderung der selben Beträge durch die ESTV" "fundamentale Gerechtigkeitsüberlegungen" verletzt würden, ohne Letztere jedoch näher zu bezeichnen oder weitere Erläuterungen zu ihrem Standpunkt anzubringen. Sie begnügen sich mit einem Hinweis auf JÖRG-PAUL MÜLLER, Grundrechte in der Schweiz, 3. Aufl., Bern 1999, S. 475 sowie BGE 106 Ia 353 E. 6c, wo es um die Eigentumsgarantie und das Verbot konfiskatorischer Besteuerung geht.

7.4.1 Lehre und Praxis unterscheiden bei der Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) die Instituts-, die Bestandes- und die Wertgarantie. Vor der Institutsgarantie halten nur solche Eingriffe stand, die den Wesenskern des Privateigentums als fundamentale Einrichtung der schweizerischen Rechtsordnung unangetastet lassen (BGE 106 Ia 349 f. E. 6a).

Die Eigentumsgarantie schützt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung die einzelnen Eigentumsbefugnisse, nicht aber das Vermögen an und für sich. Abgaben belasten lediglich das Vermögen und nicht Eigentumsbefugnisse, weswegen das Bundesgericht davon ausgeht, dass die Eigentumsgarantie im Abgabewesen lediglich - im Sinne der Institutionsgarantie - Schutz gegen eine konfiskatorische Besteuerung bietet, die Bedeutung dieser Verfassungsgarantie im Steuerbereich aber nicht weiter geht (BGE 128 II 126 E. 10b/bb; 127 I 68 E. 3b; 112 Ia 146 f., E. 6; 105 Ia 139 E. 3a; 99 Ia 648 E. 7; Urteil des Bundesgerichts 2P.114/2006 vom 3. Mai 2006, E. 2.4; kritisch gegenüber dieser Rechtsprechung KLAUS A. VALLENDER, Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich 2002, N. 32 zu Art. 26). Das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung verwehrt es dem Gemeinwesen, den Abgabepflichtigen ihr privates Vermögen oder einzelne Vermögenskategorien durch übermässige Besteuerung nach und nach zu entziehen (hierzu im Einzelnen: BGE 106 Ia 349 ff. E. 6a; 105 Ia 139 ff. E. 3a; 103 Ia 418).

7.4.2 Die Beschwerdeführer können sich schon deshalb nicht darauf berufen, es liege eine konfiskatorische Besteuerung durch die ESTV vor, weil der Verlust des Vermögens durch die strafrechtliche Einziehung erfolgte und nicht durch die Besteuerung. Die Einziehung haben die Beschwerdeführer aufgrund ihres strafrechtlich relevanten Verhaltens selber zu verantworten. Die Einziehung durch die kantonalen Strafbehörden und die Mehrwertsteuerforderung der ESTV beruhen im Übrigen, wie auch die ESTV dartut, auf völlig verschiedenen Rechtsnormen und verfolgen verschiedene Zielrichtungen. Ein unzulässiger Eingriff in die Eigentumsgarantie liegt insgesamt klar nicht vor.

8.

8.1 Die ESTV hat den Beschwerdeführern im Einspracheentscheid vom 21. Januar 2004 Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 290.-- für das Einspracheverfahren und Kosten für das Entscheidverfahren von Fr. 120.-- auferlegt.

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 Rechtsprechung ist diese Verfahrensvorschrift auf am 1. Januar 2001, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Mehrwertsteuergesetzes, vor der ESTV hängige Verfahren sofort anzuwenden (Urteile des Bundesgerichts 2A.68/2003 und 2A.69/2003 vom 31. August 2004, je E. 9; ausführlich: Entscheid der SRK vom 10. Januar 2006, veröffentlicht in VPB 70.56, E. 4a).

In casu hat die ESTV den Einspracheentscheid vom 21. Januar 2004 nach dem 1. Januar 2001 erlassen und die darin verfügte Auferlegung der Kosten zu Lasten der Beschwerdeführer ist daher aufzuheben.

8.2 Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde hinsichtlich der Auferlegung

von Verfahrenskosten im Entscheid- und Einspracheverfahren vor der ESTV (Fr. 410.--) gutzuheissen, im Übrigen in allen Punkten abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdeführer nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt, so dass ihnen als im Hauptpunkt unterliegende Partei dennoch sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG) und keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 64 Abs. 2 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 1'500.-- festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde vom 23. Februar 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Januar 2004 wird teilweise gutgeheissen und Punkt 5 des Dispositivs des Einspracheentscheides betreffend die Auferlegung der vorinstanzlichen Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 410.-- aufgehoben.
2. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Januar 2004 bestätigt.
3. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 1'500.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem von ihnen geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- verrechnet.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - den Beschwerdeführern (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV ...) (Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:	Die Gerichtsschreiberin:
Thomas Stadelmann	Sonja Bossart

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie

muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: