Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-3942/2013

Urteil vom 6. März 2013

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Ralf Imstepf.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (3. Quartal 2002 - 3. Quartal 2003;
Verjährung).

Sachverhalt:

A.

A.a Frau A._____, wohnhaft in Z._____, betrieb gemeinsam mit Herrn B._____ in der Rechtsform einer Kollektivgesellschaft ein Hotel-Restaurant in Z._____ (Kollektivgesellschaft A._____ und B._____, Hotel/Restaurant, Z._____; nachfolgend: Kollektivgesellschaft). Die Kollektivgesellschaft war vom 1. Januar 1995 bis zum 11. Juli 2003 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

A.b Am 14. September 2004 stellte das Konkursamt des Kantons Y._____ der ESTV infolge Konkurses der Kollektivgesellschaft einen Konkursschein in der Höhe von Fr. 43'914.50 aus (Konkurs Nr. …). In diesem war als Grund der Forderung die Steuerschuld der Kollektivgesellschaft für den Zeitraum vom 2. Quartal 2002 bis zum 11. Juli 2003 aufgeführt. Die Forderung war in der Höhe von Fr. 27'390.65 durch die Kollektivgesellschaft anerkannt worden.

A.c Mit Verfügung vom 12. Oktober 2004 des Konkursrichters des Bezirksgerichts X._____ wurde das Konkursverfahren über die Kollektivgesellschaft als geschlossen erklärt und die Kollektivgesellschaft von Amtes wegen gelöscht. Die Publikation der Auflösung im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) erfolgte am 15. November 2004.

A.d Mit Schreiben vom 25. Mai 2012 informierte das Grundbuchamt und Notariat W._____ die ESTV, dass die erwähnte Steuerforderung ins öffentliche Inventar im Nachlass von Herrn B._____, verstorben am 30. November 2011, aufgenommen worden sei.

A.e In der Folge stellte die ESTV beim Beitreibungsamt W._____ ein Betreibungsbegehren gegen Frau A._____. Sie hafte als Gesellschafterin der aufgelösten Kollektivgesellschaft solidarisch für die Steuerforderung in der Höhe von Fr. 43'914.50. Das Betreibungsamt stellte daraufhin am 16. November 2012 Frau A._____ den diesbezüglichen Zahlungsbefehl zu (Betreibung Nr. …).

A.f Mit Schreiben vom 19. November 2012 an das Betreibungsamt erhob Frau A._____ Rechtsvorschlag. Zur (gesetzlich nicht zwingend verlangten) Begründung führte sie sinngemäss an, dass die Forderung gegenüber ihr als Gesellschafterin der Kollektivgesellschaft verjährt sei. Im Üb-

rigen seien die Gesellschafter selber nie betrieben worden, womit keine deren Privatvermögen betreffenden Verlustscheine existieren würden.

B.
Mit Verfügung vom 8. Januar 2013 hielt die ESTV daraufhin fest, Frau A._____ habe als solidarisch haftende Gesellschafterin der aufgelösten Kollektivgesellschaft für die Steuerperioden 3. Quartal 2002 bis 3. Quartal 2003 (Zeit vom 1. Juli 2007 bis zum 11. Juli 2003) die Forderung laut Konkursverlustschein (Konkurs Nr. …) in der Höhe von Fr. 43'914.50 zu zahlen. Zudem beseitigte die ESTV gestützt auf Art. 89 Abs. 2 i.V.m. Art. 82 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) den Rechtsvorschlag in der Betreibung Nr. … vom 13. November 2012 des Betreibungsamts W._____. Die ESTV behalte sich vor, ihre Forderung aufgrund einer Kontrolle gemäss Art. 78 MWSTG zu berichtigen.

Zur Begründung zählte die ESTV im Wesentlichen die ihres Erachtens einschlägigen Bestimmungen auf. Gemäss Art. 32 Abs. 1 Bst. a des (alten) Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) i.V.m. Art. 568 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR; SR 220]) würden die Teilhaber an Kollektivgesellschaften solidarisch mit der steuerpflichtigen Person im Rahmen ihrer zivilrechtlichen Haftbarkeit haften. Die Verjährung der Steuerschuld werde unter gewissen Voraussetzungen unterbrochen oder stehe still. Gemäss Art. 49 Abs. 3 aMWSTG wirkten Unterbrechung und Stillstand gegenüber allen zahlungspflichtigen Personen. Eine ausdrückliche Anwendung dieser Regelungen auf den konkreten Sachverhalt nahm die ESTV aber nicht vor. Sie begnügte sich mit der Feststellung, dass der Rechtsvorschlag aufgehoben werde.

C.
Mit Einsprache vom 16. Januar 2013 gegen die Verfügung der ESTV beantragte Frau A._____, es sei festzustellen, dass (1) die Verfügung keine angemessene Begründung enthalte, dem Anspruch auf rechtliches Gehör keinerlei Rechnung trage und somit fehlerhaft und rechtsunwirksam sei und (2) dass die mit der Betreibung Nr. … vom 13. November 2012 des Betreibungsamts W._____ geltend gemachte Steuerforderung infolge Ablaufs der Fristen gemäss Art. 591 OR sowie Art. 49 MWSTG keinen Bestand mehr habe und uneinbringbar geworden sei. Die Betreibung sei daher aus dem Register zu löschen.

D.
Die erwähnte Einsprache wies die ESTV mit Entscheid vom 4. Juni 2013 ab und hielt fest, Frau A._____ schulde der ESTV Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 43'914.50. Zudem beseitigte sie den Rechtsvorschlag in der Betreibung Nr. … vom 13. November 2012 des Betreibungsamts W._____.

Zur Begründung brachte die ESTV vor, ihre Verfügung vom 8. Januar 2013 genüge den Anforderungen der Begründungspflicht. Selbst wenn eine Gehörsverletzung vorliege, was sie bestreite, würde sie als geheilt gelten, weil die angeblich unterbliebene Gewährung des Gehörsanspruchs mittels dem Einspracheentscheid nachgeholt werde.

Bezüglich der Uneinbringbarkeit der Steuerforderung führte die ESTV aus, es sei unstreitig, dass die ESTV mehr als fünf Jahre nach Ausstellung des Verlustscheins vom 14. September 2004 die Betreibung der Mehrwertsteuerforderung, auf welcher der Verlustschein beruhe, eingeleitet habe. Es sei aber nicht die fünfjährige Verjährungsfrist gemäss Art. 49 Abs. 1 aMWSTG, sondern die zwanzigjährige Verjährungsfrist gemäss Art. 149a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) anwendbar. Diese komme auch gegenüber Frau A._____ als solidarisch haftender Kollektivgesellschafterin zur Anwendung.

E.
Gegen den Einspracheentscheid der ESTV erhob Frau A._____ (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) am 11. Juli 2013 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie verlangt, es sei festzustellen, dass die mit der Betreibung Nr. … vom 13. November 2012 geltend gemachte Steuerforderung infolge Ablaufs der Frist gemäss Art. 591 OR keinen Bestand mehr habe und uneinbringbar geworden sei. Das Betreibungsamt W._____ sei anzuweisen, die Betreibung aus dem Register zu löschen. Der Beschwerdeführerin sei eine Parteientschädigung nach billigem Ermessen des Gerichts zuzusprechen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

Zur Begründung bringt sie im Wesentlichen vor, die zwanzigjährige Verjährungsfrist gemäss Art. 149a SchKG wirke – entgegen den Vorbringen der ESTV – nur gegenüber der Kollektivgesellschaft und nütze dem Gesellschaftgläubiger nur, wenn sich während dieser Frist unvermutet irgendwo bisher unbekanntes Gesellschaftsvermögen nachweisen lasse.

Ein Verlustschein, welcher die gleiche Frist gegenüber der persönlich und solidarisch haftenden Gesellschafterin wirken würde, könne nur aufgrund einer gegen diese rechtzeitig eingeleiteten und erfolglos gebliebenen Betreibung erlangt werden. Anders als im Einspracheentscheid vorgebracht, sei ungeachtet der öffentlich-rechtlichen Natur der Mehrwertsteuerforderung vorliegend die fünfjährige Frist von Art. 591 OR anwendbar. Diese Frist habe die ESTV ungenutzt verstreichen lassen.

F.
In ihrer Vernehmlassung vom 29. August 2013 beantragt die ESTV die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Sie hält im Wesentlichen weiter daran fest, dass die Beschwerdeführerin gemäss Art. 32 Abs. 1 Bst. a aMWSTG i.V.m. Art. 568 Abs. 1 OR für die fragliche Mehrwertsteuerforderung der ESTV gegenüber der Kollektivgesellschaft solidarisch hafte. Infolge des Vorrangs von Art. 149a Abs. 1 SchKG gegenüber der zivilrechtlichen Verjährungsregel von Art. 591 Abs. 1 OR gelte die zwanzigjährige Verjährungsfrist.

G.
Mit Eingabe vom 20. September 2013 bezieht die Beschwerdeführerin Stellung zur Vernehmlassung der ESTV. Sie hält im Wesentlichen weiter daran fest, dass Verlustscheine gegenüber einer Kollektivgesellschaft hinsichtlich der Anwendbarkeit des Art. 591 OR keinerlei einschränkende Wirkungen gegenüber den ehemaligen Gesellschaftern entwickeln könnten, wenn gegen diese nicht eigenständige Verlustscheine vorliegen würden.

H.
Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit erforderlich – im Rahmen der nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Gericht 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. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von

Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist – unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung – einzutreten.

1.2 Gemäss Art. 8 Abs. 1 SchKG führen die Betreibungs- und die Konkursämter über ihre Amtstätigkeiten sowie die bei ihnen eingehenden Begehren und Erklärungen Protokoll sowie entsprechende Register. Diese Ämter sind auch zuständig für die Berichtigung fehlerhafter Einträge (Art. 8 Abs. 3 SchKG) sowie für die Erteilung und Verweigerung von Auskünften betreffend Betreibungen (Art. 8a SchKG). Sie unterliegen einer Aufsicht (Art. 13 ff. SchKG), wobei die Aufsichtsbehörde gegen jede Verfügung eines Betreibungs- oder eines Konkursamtes mit Beschwerde angerufen werden kann, soweit das SchKG nicht den Weg der gerichtlichen Klage vorschreibt (Art. 17 SchKG). Bereits aus dieser gesetzlichen Ordnung ergibt sich, dass die Löschung aus dem Betreibungsregister einzig im vollstreckungsrechtlichen Verfahren geltend gemacht werden kann, also mit einem Antrag beim zuständigen Betreibungsamt und alsdann nötigenfalls mit einer Beschwerde nach Art. 17 SchKG. Dass in jenem Verfahren das vorliegende Urteil Grundlage für das Löschungsbegehren darstellen kann, ändert daran nichts. Auf das Begehren der Beschwerdeführerin, das Betreibungsamt W._____ sei anzuweisen, die Betreibung sei aus dem Register zu löschen, ist deshalb mangels Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts nicht einzutreten.

2.

2.1 Am 1. Januar 2010 ist das MWSTG in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Da sich der vorliegende Sachverhalt in den Jahren 2002 bis 2003 zugetragen hat, untersteht das vorliegende Verfahren in materieller Hinsicht dem aMWSTG.

Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinn von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf

(ausführlich: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3 und A-1447/2010 vom 11. November 2011 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen die Bestimmungen zur Verjährung dar. Bei dieser handelt es sich um ein materiellrechtliches Institut (BGE 137 II 17 E. 1.1, BGE 126 II 1 E. 2a; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 282 m.w.H.). Einschlägig sind mithin für die Beantwortung diesbezüglicher Fragen – zumindest soweit die Mehrwertsteuergesetzgebung Anwendung findet (E. 3.3) – die Art. 49 f. aMWSTG (Art. 112 Abs. 1 MWSTG).

2.2 Gemäss Art. 89 Abs. 1 MWSTG hat die ESTV die Betreibung einzuleiten und alle zweckdienlichen zivil- und vollstreckungsrechtlichen Vorkehrungen zu treffen, falls der Anspruch auf Mehrwertsteuern, Zinsen, Kosten und Bussen nicht befriedigt wird. Die Verpflichtung zur Einleitung der Betreibung war bereits in Art. 69 Abs. 1 aMWSTG vorgesehen. Wird in der Betreibung Recht vorgeschlagen, ist grundsätzlich die ESTV für die Beseitigung des Rechtsvorschlages zuständig (Art. 89 Abs. 3 MWSTG, Art. 69 Abs. 3 aMWSTG). Liegt allerdings bereits eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid vor, der als Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 SchKG gilt, obliegt die Rechtsöffnung den zuständigen Rechtsöffnungsgerichten (so ausdrücklich Art. 69 Abs. 3 aMWSTG; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7843/2010 vom 22. Juli 2011 E. 2.1, A-1369/2006 vom 26. November 2007 E. 2.4 mit Hinweisen; zum neuen Mehrwertsteuergesetz: Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 [BBl 2008 7009]; IVO BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, § 10 Rz. 142; ferner DANIEL STAEHELIN, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, unter Einbezug der Nebenerlasse, Basel/Genf/München 1998, Band 1, Art. 79 N 16 und Art. 80 N 1). Obwohl der Wortlaut von Art. 89 Abs. 4 MWSTG gegenüber Art. 69 Abs. 3 aMWSTG etwas abgeändert wurde und die Zuständigkeit des kantonalen Rechtsöffnungsrichters nicht mehr ausdrücklich nennt, bezweckt der Gesetzgeber offensichtlich keine Änderung der bisherigen Rechtslage. Vielmehr ist er der bundesrätlichen Vorlage gefolgt und betrachtet bei Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids den kantonalen Rechtsöffnungsrichter zur Beseitigung des Rechtsvorschlags als zuständig (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 [BBl 2008 7009]).

In den Akten des vorliegenden Verfahrens lässt sich gegenüber der Beschwerdeführerin weder eine rechtskräftige Verfügung noch ein rechtskräftiger Entscheid finden, die als definitiver Rechtsöffnungstitel dienen könnten. Dementsprechend war die ESTV grundsätzlich befugt, als Annex zur Geltendmachung einer Steuerforderung den Rechtsvorschlag mit Verfügung vom 8. Januar 2013 bzw. mit dem Einspracheentscheid vom 4. Juni 2013 zu beseitigen.

2.3 Im Verfahren der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege gilt als Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, in dem Umfang, in dem es im Streit liegt. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7843/2010 vom 22. Juli 2011 E. 1.4).

Die von der Beschwerdeführerin noch im Verfahren vor der ESTV geltend gemachte Verletzung der Begründungspflicht wird im vorliegenden Verfahren nicht mehr gerügt und liegt dementsprechend nicht mehr im Streit (vgl. Sachverhalt C und D).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]). Steuerobjekt der Mehrwertsteuer (Inlandsteuer) ist gemäss Art. 5 aMWSTG der durch die mehrwertsteuerpflichtige Person getätigte Umsatz, sofern dieser nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen ist. Ein Umsatz im Sinne des Mehrwertsteuerrechts entsteht durch entgeltliches Erbringen von Dienstleistungen und Lieferungen im Inland (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.1 f.)

3.2 Die Mehrwertsteuerforderung verjährt gemäss Art. 49 Abs. 1 aMWSTG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Der Lauf der Verjährungsfrist wird durch jede Einforderungshandlung und jede Berichtigung durch die zuständige Behörde gegenüber allen Zahlungspflichtigen unterbrochen (Art. 49 Abs. 2 und 3 aMWSTG). Jede Unterbrechungshandlung führt dazu, dass die Frist neu zu laufen beginnt. Die Einforderungshandlung ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung an keine besondere Form gebunden. So fallen unter den

Begriff der Einforderungshandlung nicht nur die eigentlichen Steuerbezugshandlungen; jede der mehrwertsteuerpflichtigen Person zur Kenntnis gebrachte, auf Einforderung oder Feststellung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung genügt, um die Verjährung zu unterbrechen. Als verjährungsunterbrechende Einforderungshandlung gilt namentlich die Ankündigung und Vornahme von Bücheruntersuchungen, die Zustellung einer Ergänzungsabrechnung bzw. einer Gutschrift oder die Aufforderung bzw. Mahnung zur Zahlung (vgl. statt vieler BGE 126 II 1 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2008 vom 1. Juli 2009 E. 2.2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7843/2010 vom 22. Juli 2011 E. 2.2; BEUSCH, a.a.O., S. 299 ff. mit zahlreichen weiteren Hinweisen). Die Steuerforderung verjährt in jedem Fall 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (Art. 49 Abs. 4 aMWSTG). Die Verjährung der Mehrwertsteuerforderung ist von Amtes wegen zu prüfen (BGE 133 II 366 E. 3.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_227/2010 vom 5. August 2010 E. 2.2; BVGE 2009/12 E. 6.3.1; BEUSCH, a.a.O., S. 282 mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

3.3 Das Mehrwertsteuerrecht selbst regelt die Vollstreckung von Steuerforderungen ebenso wenig wie das Zivilrecht. Hierfür kommt grundsätzlich das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht zur Anwendung (Art. 38 SchKG; BGE 137 II 17 E. 2.6; BEUSCH, a.a.O., S. 117 ff. mit zahlreichen weiteren Hinweisen). Wenn die Forderungen gemäss diesem Erlass zwangsvollstreckt werden, gelangen auch dessen Vorschriften – einschliesslich der Verjährungsnorm von Art. 149a Abs. 1 SchKG – zur Anwendung. Art. 149a Abs. 1 SchKG sieht vor, dass die durch den Verlustschein verurkundete Forderung 20 Jahre nach der Ausstellung des Verlustscheins verjährt. Bei zivilrechtlichen Forderungen müssen nach dem Ausgeführten die allgemeinen Verjährungsregeln des Obligationenrechts gegenüber jenen des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts zurücktreten, weil es sich bei Forderungen, für welche ein Verlustschein ausgestellt wurde, um eine besondere Art von Forderungen handelt. Der Gesetzgeber hat für solche eine längere als die zivilrechtlich nach Obligationenrecht geltende Verjährungsfrist gewähren wollen (vgl. BBl 1991 III 104). Dem entspricht, dass das Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10) ausdrücklich festlegt, dass für die Vollstreckung von Beitragsforderungen Art. 149 Abs. 5 aSchKG nicht anwendbar ist (Art. 16 Abs. 2 AHVG), was ebenfalls für Art. 149a Abs. 1 SchKG gilt. Daraus ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu schliessen, dass auch Mehrwertsteuerforderungen nicht von Art. 149a Abs. 1 SchKG ausgenommen sind, da dies

im Mehrwertsteuerrecht nirgends vorgesehen ist. Dementsprechend gilt in Bezug auf Mehrwertsteuerforderungen, für welche ein Verlustschein ausgestellt wurde, die Verjährungsfrist von Art. 149a Abs. 1 SchKG und nicht jene von Art. 49 Abs. 1 aMWSTG. Die Ausstellung eines Verlustscheins lässt also die ursprüngliche Forderung zwar grundsätzlich bestehen. Neben den betreibungsrechtlichen Folgen bewirkt der Verlustschein aber, dass die Forderung nunmehr nach den betreibungsrechtlichen Bestimmungen verjährt (vgl. zum Ganzen: BGE 137 II 17 E. 2.7 f.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-491/2007 vom 25. Februar 2010 E. 2.4.5). Steuerforderungen sind in der Zwangsvollstreckung auch ansonsten gleich zu behandeln, wie solche, die ihren Ursprung in einem privatrechtlichen Verhältnis haben, es sei denn, das SchKG selber sehe – wie etwa bis Ende 2013 in Art. 219 Abs. 4 Zweite Klasse Bst. e SchKG (AS 2009 5203) – eine Privilegierung vor.

3.4

3.4.1 Mit der steuerpflichtigen Person haften gemäss Art. 32 Abs. 1 Bst. a aMWSTG die Teilhaber an einer einfachen Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft im Rahmen ihrer zivilrechtlichen Haftbarkeit solidarisch (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4941/2007 und A-5418/2007 vom 11. März 2009 jeweils E. 5). Der Anspruch gegen die Gesellschafter bleibt öffentlich-rechtlicher Natur, richtet sich jedoch nach dem Zivilrecht (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 2.2; A-1514/2006 vom 14. Februar 2008 E. 2.2).

3.4.2 Eine Kollektivgesellschaft gemäss Art. 552 ff. OR haftet grundsätzlich gegenüber Dritten zunächst mit ihrem Gesellschaftsvermögen, das sich zusammensetzt aus den Beiträgen der Gesellschafter und den nichtbezogenen Gewinnen, Zinsen und Honoraren (vgl. Art. 557 Abs. 2 i.V.m. Art. 531 Abs. 1 OR; Art. 559 Abs. 3 OR). Das Gesellschaftsvermögen steht rechtlich nicht der Gesellschaft als solcher, sondern den Gesellschafter zu gesamter Hand zu (ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 11. Aufl., Bern 2012, Rz. 19). Beim Gesellschaftsvermögen handelt es sich um ein Sondervermögen, welches primär der Haftung für Verpflichtungen der Gesellschaft gegenüber Dritten dient (BGE 134 III 644 E. 5.2.1). Konsequenterweise ist denn die Kollektivgesellschaft auch betreibungsfähig und unterliegt der Konkursbetreibung (Art. 39 Abs. 1 Ziff. 6 SchKG). Kann das Gesellschaftsvermögen die Gesellschaftsschulden nicht mehr decken, haften subsidiär alle Gesellschafter persönlich und zwar unbeschränkt und solidarisch mit ihrem ganzen Vermögen (Art. 568 Abs. 1 OR). Gemäss Art. 568 Abs. 3

OR tritt die Haftung des Gesellschafters erst ein, wenn er selbst in Konkurs geraten oder wenn die Gesellschaft aufgelöst oder erfolglos betrieben worden ist. Die primäre Haftung des Gesellschaftsvermögens hat zur Folge, dass der Konkurs der Gesellschaft nicht zwangsläufig den Konkurs der einzelnen Gesellschafter bewirkt. Vielmehr sind der Konkurs der Gesellschaft und der allfällige Konkurs des Gesellschafters voneinander unabhängig (Art. 571 Abs. 1 OR; BGE 134 III 644 E. 5.5.2; PIERRE-ROBERT GILLIÉRON, Poursuite pour dettes, faillite et concordat, 5. Aufl., Basel 2012, Rz. 1779 ff. insb. 1781). Die jeweilige Betreibung ist selbstständig durchzuführen, was insbesondere auch bedeutet, dass eine gegen die Gesellschaft eingeleitete Betreibung nicht gegen die Gesellschafter fortgesetzt werden kann (CHRISTOPH M. PESTALOZZI/PETER HETTICH, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], 4. Aufl., Basel 2012 [nachfolgend: BSK-OR II], Art. 571 N 1; WILHELM HARTMANN, Berner Kommentar zum Schweizerischen Zivilrecht, Bern 1943, Art. 568 N 25).

3.5 Gemäss Art. 591 Abs. 1 OR verjähren die Forderungen von Gesellschaftsgläubigern gegen einen Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in fünf Jahren nach der Veröffentlichung seines Ausscheidens oder der Auflösung der Gesellschaft im SHAB, sofern nicht wegen der Natur der Forderung eine kürzere Verjährungsfrist gilt. Die Frage der Verjährung stellt sich erst, wenn der Gesellschafter gemäss Art. 568 Abs. 3 OR haftbar geworden ist (E. 3.4; DANIEL STAEHELIN, BSK-OR II, Art. 591 N 5). Die fünfjährige Frist gilt insbesondere auch gegenüber den Gesellschaftern, die nach dem Konkurs der Gesellschaft belangt werden. Nach einhelliger Meinung verlängert in solchen Konstellationen der Konkursverlustschein gegen die Gesellschaft die Verjährung der Forderung gegenüber den Gesellschaftern nicht auf 20 Jahre (STAEHELIN, BSK-OR II, Art. 591 N 6; LUKAS HANDSCHIN/HAN-LIN CHOU, Zürcher Kommentar zum schweizerischen Zivilrecht, Art. 552-619 OR, 4. Aufl., Zürich 2009, Art. 591-593 N 45; HARTMANN, a.a.O., Art. 591 N 6; ANDREAS CASUTT, OR Kommentar, Jolanta Kren Kostkiewicz/Peter Nobel/Ivo Schwander/Stephan Wolf [Hrsg.], 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 591 N 3). Vielmehr bewirkt der Konkursverlustschein gemäss h.L. eine Verjährungsunterbrechung (statt vieler: STAEHELIN, BSK-OR II, Art. 591 N 6 m.w.H.; a.A. HARTMANN, a.a.O., Art. 591 N 6).

3.6 Die Ausstellung eines Verlustscheins begründet keine neue Forderung. Die ursprüngliche Forderung wird also nicht noviert i.S.v. Art. 116 OR. Vielmehr bleibt die alte Forderung bestehen. Insbesondere belegt

der Verlustschein nicht den Bestand der Forderung, sondern ist lediglich ein Indiz dafür. Die ursprüngliche Forderung behält also ihren zivil- oder öffentlich-rechtlichen Charakter, wird jedoch durch den Verlustschein mit neuen Eigenschaften, insbesondere einer neuen Verjährungsfrist, versehen (so schon BGE 69 III 89 E. 1, bestätigt in: BGE 81 III 20 E. 2a und 86 III 77 E. 2; Urteil des Bundesgerichts 4P.126/2003 vom 25. August 2003 E. 2.3 mit Hinweisen; BGE 137 II 17 E. 2.5; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-491/2007 vom 25. Februar 2010 E. 2.1).

4.

4.1 Vorliegend ist unbestritten, dass die zu beurteilende, im Verlustschein vom 14. September 2004 verurkundete Mehrwertsteuerforderung über Fr. 43'914.50 zuzüglich Verzugszins primär gegenüber der Kollektivgesellschaft und nicht gegenüber der Beschwerdeführerin besteht. Die gegenüber der Kollektivgesellschaft dergestalt verurkundete Forderung verjährt gemäss Art. 149a Abs. 1 SchKG 20 Jahre nach der Ausstellung des Verlustscheins und ist deshalb vorliegend noch nicht verjährt (E. 3.3). Die ESTV geht mit der Beschwerdeführerin einig, dass die Ausstellung eines Verlustscheins die erfolglose Betreibung gegen die Kollektivgesellschaft voraussetzt und damit grundsätzlich die Voraussetzungen der Solidarhaftung der einzelnen Gesellschafter gemäss Art. 568 Abs. 3 OR gegeben sind (E. 3.4). Strittig vor Bundesverwaltungsgericht ist somit einzig, ob bezüglich der Mehrwertsteuerforderung gegen die aufgelöste Kollektivgesellschaft, für die ein Verlustschein ausgestellt wurde, für die Forderung gegenüber der einzelnen Gesellschafterin, der Beschwerdeführerin, die fünfjährige Verjährungsfrist für Forderungen von Gesellschaftsgläubigern gegen den Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft gemäss Art. 591 Abs. 1 OR zur Anwendung gelangt oder die zwanzigjährige Verjährungsfrist gemäss Art. 149a Abs. 1 SchKG für Forderungen, für die ein Verlustschein ausgestellt wurde.

4.2 Die Beschwerdeführerin bringt im Wesentlichen vor, die im Verlustschein verurkundete Forderung sei auf die Kollektivgesellschaft ausgestellt, weshalb sie als solidarisch haftende Gesellschafterin gemäss Art. 591 Abs. 1 OR lediglich fünf Jahre nach Veröffentlichung der Auflösung der Gesellschaft im SHAB für Forderungen gegen die Gesellschaft belangbar sei. Da diese Veröffentlichung am 15. November 2004 erfolgte (Sachverhalt A.c), sei die Forderung gegenüber ihr mittlerweile verjährt.

4.3 Die ESTV bestreitet dies und bringt vor, dass es sich vorliegend um eine öffentlich-rechtliche Forderung handle, für welche Art. 591 Abs. 1 OR

nicht unbesehen übernommen werden könne. Das Bundesverwaltungsgericht habe in seinem Entscheid A-491/2007 vom 25. Februar 2010 festgestellt, dass weder das Mehrwertsteuerrecht noch das Zivilrecht die Vollstreckung von Forderungen regle. Hierfür sei vielmehr das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht inkl. der Verjährungsvorschrift in Art. 149a Abs. 1 SchKG heranzuziehen. Die Verjährungsbestimmungen des Mehrwertsteuer- bzw. des Obligationenrechts hätten dagegen gegenüber denjenigen des SchKG zurückzutreten, denn das SchKG regle die Verjährung von Forderungen, für welche ein Verlustschein ausgestellt wurde. Art. 149a SchKG kenne keine Einschränkung, wonach die darin statuierte Verjährungsfrist nur gegenüber dem Schuldner und nicht auch gegenüber anderen Mitverpflichteten gelte. Auch das Mehrwertsteuerrecht selbst halte in Art. 49 Abs. 3 aMWSTG unmissverständlich fest, dass Unterbrechung und Stillstand gegenüber allen zahlungspflichtigen Personen (also auch gegenüber den Mithaftenden nach Art. 32 aMWSTG) wirke.

4.4

4.4.1 Vorab sei festgehalten, dass Art. 32 Abs. 1 Bst. a aMWSTG für die solidarische Haftung der Kollektivgesellschafter mit der Kollektivgesellschaft für Mehrwertsteuerschulden auf die zivilrechtlichen Haftungsbestimmungen verweist (E. 3.4.1). Dementsprechend richtet sich die Haftbarkeit der Beschwerdeführerin für die Mehrwertsteuerschulden der Kollektivgesellschaft nach den Bestimmungen des Obligationenrechts. Art. 568 Abs. 3 OR sieht unter anderem eine subsidiäre Haftung des Gesellschafters vor, falls die Gesellschaft aufgelöst wurde (E. 3.4.2). Im vorliegenden Fall wurde die Kollektivgesellschaft, an welcher die Beschwerdeführerin als Gesellschafterin beteiligt war, mit Entscheid vom 12. Oktober 2004 durch den Konkursrichter gelöscht. Spätestens ab diesem Zeitpunkt war diese entscheidende Voraussetzung für die "subsidiäre" Haftbarkeit der Beschwerdeführerin grundsätzlich erfüllt.

4.4.2 Das Mehrwertsteuerrecht selbst regelt die Vollstreckung von Forderungen nicht umfassend. Hierfür kommt grundsätzlich das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht zur Anwendung (E. 3.3). Dieses unterscheidet in Art. 218 SchKG zwischen zwei Konstellationen. In Abs. 1 werden die konkursrechtlichen Folgen festgelegt, für den Fall, dass über eine Kollektivgesellschaft und einen Gesellschafter gleichzeitig der Konkurs eröffnet ist. Abs. 2 regelt die Konstellation, in der zwar über den Gesellschafter, aber nicht über die Kollektivgesellschaft der Konkurs eröffnet wurde. Die dritte denkbare Konstellation, dass nämlich ein ausschliesslicher Konkurs der Gesellschaft vorliegt, wird durch Art. 218 SchKG nicht geregelt. Die

Rechtsfolgen ergeben sich grundsätzlich zunächst aus den Normen des Obligationenrechts. Den Verfahrensakten ist nicht zu entnehmen, ob gegen die Beschwerdeführerin nach Konkurs der Gesellschaft (also im Zeitpunkt des Eintritts der Haftung der Beschwerdeführerin) eine Betreibung eingeleitet wurde. Der Konkurs der Kollektivgesellschaft hätte gemäss Art. 570 ff. OR jedenfalls nicht ohne selbstständiges Zwangsvollstreckungsverfahren den Konkurs der Beschwerdeführerin zu Folge. Mit anderen Worten sind der Konkurs der Kollektivgesellschaft und ein allfälliger Konkurs der Beschwerdeführerin (der wie bereits dargestellt weder aktenkundig noch behauptet ist) voneinander unabhängig (E. 3.4.2).

4.5

4.5.1 Diese "Unabhängigkeit" des Konkurses der Kollektivgesellschaft und des allfälligen späteren Konkurses des Kollektivgesellschafters hat auch Auswirkungen auf die anwendbaren Bestimmungen der Verjährung.

4.5.2 Der von der ESTV herangezogene Art. 149a SchKG sieht eine Verjährung der verurkundeten Forderung 20 Jahre nach der Ausstellung des Verlustscheins vor. Wie die ESTV zu Recht vorbringt, haben das Bundesgericht in BGE 137 II 17 E. 2.7 f und das Bundesverwaltungsgericht im Urteil A-491/2007 vom 25. Februar 2010 E. 2.4.5 entschieden, dass auch Mehrwertsteuerforderungen, für welche ein Verlustschein besteht, gemäss Art. 149a SchKG verjähren (E. 3.3).

Vorliegend kann aber Art. 149a SchKG – entgegen der Auffassung der ESTV – keine Anwendung finden. Es ist zwar richtig, dass sich Art. 149a SchKG mit Ausnahme der Regelung betreffend die Erben des Schuldners keine Einschränkung entnehmen lässt, wonach die darin enthaltene Verjährungsfrist von 20 Jahren nur gegenüber dem Schuldner und nicht auch gegenüber dem Mitverpflichteten gilt. Diese Frage ist aber vorliegend schlicht nicht von Belang, bezieht sich Art. 149a SchKG auf die gegenüber dem Schuldner, hier also der Kollektivgesellschaft im Verlustschein verurkundete Forderung. Gegenüber der Beschwerdeführerin als Kollektivgesellschafterin besteht zwar bei Vorliegen der Voraussetzungen der subsidiären Haftung durchaus eine eigenständige Forderung, welche auch auf dem Weg der Zwangsvollstreckung geltend gemacht werden kann (E. 3.4). Die Frist, innerhalb derer dies zu geschehen hat, richtet sich allerdings mangels einer vollstreckungsrechtlichen Spezialregelung nach den Regeln des Zivilrechts (E. 3.4 und E. 4.4.2). Art. 591 Abs. 1 OR sieht – neben anderem – vor, dass Forderungen von Gesellschaftsgläubigern gegen einen Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft

fünf Jahre nach der Veröffentlichung der Auflösung der Gesellschaft im SHAB verjähren (E. 3.5). Mit anderen Worten: Diese Bestimmung tritt damit vorliegend nicht gegenüber Art. 149a SchKG zurück. Die zu beurteilenden Mehrwertsteuerschulden sind nämlich primär Verbindlichkeiten der Kollektivgesellschaft und nicht der Kollektivgesellschafter (E. 4.4.1). Aufgrund der Publikation im SHAB am 15. November 2004 bezüglich der Auflösung der Kollektivgesellschaft ist – da weder eine Unterbrechungshandlung geltend gemacht wurde, noch ein Stillstandstatbestand einschlägig ist – die relative, fünfjährige Verjährungsfrist am 15. November 2009 abgelaufen.

4.5.3 Was die ESTV dagegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen. Sie macht zwar zutreffend geltend, dass es sich bei der Mehrwertsteuerschuld um eine öffentlich-rechtliche Forderung handle, für die die Gültigkeit der privatrechtlichen Verjährungsnormen nicht ohne weiteres angenommen werden könne. Abgesehen davon, dass gerade das Mehrwertsteuerrecht selber in Art. 32 Abs. 1 Bst. a aMWSTG für die vorliegende Konstellation auf das Zivilrecht verweist, vermag die ESTV aber nicht darzulegen, inwieweit im Rahmen der Vollstreckung von öffentlich-rechtlichen Forderungen gegenüber einer Kollektivgesellschaft nicht dieselben Bestimmungen Anwendung finden sollten, wie für privatrechtliche Forderungen. Bei privatrechtlichen Forderungen ist – wie bereits dargestellt – unbestritten, dass der Konkursverlustschein gegen die Kollektivgesellschaft die Verjährung der Forderung gegen den Gesellschafter nicht auf 20 Jahre verlängert (E. 3.5). Es ist nicht ersichtlich, inwieweit nun allein aufgrund der öffentlich-rechtlichen Natur der Mehrwertsteuerforderung für diese etwas anderes gelten sollte. Für die Vollstreckung von Mehrwertsteuerforderungen finden – falls keine Sondernormen bestehen – dieselben Bestimmungen Anwendung wie für die Vollstreckung von privatrechtlichen Forderungen (E. 3.3 und E. 4.4.2). Eine solche auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbare Norm, welche die Vollstreckung einer Mehrwertsteuerforderung gegenüber einer Kollektivgesellschaft anders als Art. 591 Abs. 1 OR regeln würde, besteht aber gerade nicht (E. 3.3).

4.5.4 Im Übrigen kann die ESTV entgegen ihrer Vorbringen auch nichts aus Art. 49 Abs. 3 aMWSTG zu ihren Gunsten ableiten. Diese Bestimmung sieht vor, dass Unterbrechung und Stillstand gegenüber allen zahlungspflichtigen Personen wirken. Zu diesen gehören neben der steuerpflichtigen Person zwar durchaus auch die mit ihr nach Art. 32 Abs. 1 Bst. a aMWSTG solidarisch haften. Wie bereits dargelegt (E. 4.4.1), sieht

diese letztere Bestimmung ausdrücklich vor, dass Kollektivgesellschafter im Rahmen ihrer *zivilrechtlichen Haftbarkeit* solidarisch mit der steuerpflichtigen Person haften. Mit anderen Worten verweist die Norm selber auf die Bestimmungen (im Obligationenrecht) zur "zivilrechtlichen Haftbarkeit" des Kollektivgesellschafters. Der ESTV ist deshalb nicht zu folgen, wenn sie vorbringt, aus Art. 49 Abs. 3 aMWSTG könne den Rückschluss gezogen werden, dass Art. 591 Abs. 1 OR keine Anwendung bei Mehrwertsteuerforderungen finde.

4.6 Vorliegend ist somit die Forderung gegenüber der Beschwerdeführerin fünf Jahre nach Veröffentlichung der Auflösung der Kollektivgesellschaft im SHAB am 16. November 2009 verjährt. Die Beschwerde wird somit gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 14. Juni 2013 aufgehoben.

5.

5.1 Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten zu tragen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der dem Bundesverwaltungsgericht einbezahlte Kostenvorschuss im Umfang von Fr. 2'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückzuerstatten.

5.2 Die Beschwerdeinstanz spricht der obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE). Zu den weiteren notwendigen Auslagen gehören die Spesen der Partei, soweit sie Fr. 100.-- übersteigen (Art. 13 Bst. a VGKE), sowie der Verdienstausfall der Partei, soweit er einen Tagesverdienst übersteigt und die Partei in bescheidenen finanziellen Verhältnissen lebt (Art. 13 Bst. b VGKE). Die Beschwerdeführerin macht zwar geltend, dass "ein grosser Kostenaufwand aus Rechtsberatung" entstanden sei, hat aber für das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht keinen Vertreter beigezogen, so dass ihr hieraus keine entschädigungsfähigen Kosten entstanden sind. Obwohl die Beschwerdeführerin vorbringt, es sei ihr "ein enormer Aufwand" entstanden, wurden von ihr auch keine weiteren notwendigen Auslagen beziffert. Eine Parteientschädigung ist deshalb nicht auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Es wird festgestellt, dass die Beschwerdeführerin der ESTV den Betrag von Fr. 43'914.50 an Mehrwertsteuern (zuzüglich Verzugszins) nicht schuldet.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Ralf Imstepf

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: