Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1413/2006
{T 0/2}

Urteil vom 16. November 2007

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____ **u. Y.**_____, ...,
vertreten durch Herr Rechtsanwalt ...,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. - 4. Quartal 1997);
Reduzierter Steuersatz (Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV);
Steuerpflicht; Steuernachfolge.

Sachverhalt:

A.
X. und Y. meldeten sich am 28. Januar 1997 als einfache Gesellschaft bei der ESTV an und wurden als solche auf den 1. Januar 1997 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die ESTV führte im November 2001 eine Kontrolle durch und stellte fest, dass diese im Jahr 1997 aus dem Verkauf von sogenannten Duft- bzw. Hanfsäcken einen Umsatz von Fr. ... getätigt und zum reduzierten Satz (von 2%) versteuert haben. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 223'515 vom 9. November 2001 betreffend das Jahr 1997 machte die ESTV für die Differenz zum ordentlichen Steuersatz (6,5%) gegenüber X. und Y. eine Nachforderung von Fr. ... geltend. Mit Eingabe vom 26. November 2001 bestritten diese die Steuerforderung. Mit Nachtrag vom 7. Dezember 2001 wurde zu dieser Eingabe ergänzt, dass sämtliche Aktiven und Passiven der "Einzelfirma" X. und Y. per 1. Januar 1997 auf die Z. AG übergegangen seien. Auch wenn bezüglich der Mehrwertsteuer die Z. AG erst ab 1. Januar 1998 in das Verzeichnis der Steuerpflichtigen aufgenommen worden sei, sei aufgrund der Gründungsurkunde vom 27. Juni 1997 diese für das Jahr 1997 Ansprechpartner und nicht X. und Y.. Mit Entscheid vom 22. Januar 2002 bestätigte die ESTV die Forderung im Umfang von Fr. ... betreffend die Steuerperioden 1. bis 4. Quartal 1997.

B.
X. und Y. liessen am 21. Februar 2002 Einsprache erheben mit den Anträgen, es seien nicht sie, sondern die Z. AG, als steuerpflichtig anzusehen, der Entscheid sei aufzuheben und der Verkauf der Duft- resp. Hanfsäcke für das Jahr 1997 sei zu 2% zu versteuern. Eventualiter sei die EA Nr. 223'515 insofern abzuändern, dass auch auf dem Einkauf der Duft- resp. Hanfsäcke die Vorsteuer auf 6,5% erhöht werden könne, so dass der geschuldete Betrag Fr. ... ausmache. In Bezug auf die Steuerpflicht wurde hauptsächlich vorgebracht, X. und Y. hätten mit Statuten vom 27. Juni 1997 sämtliche Aktiven und Passiven der von ihnen gehaltenen Gesellschaft M. in die Z. AG einbracht. Damit seien auch die steuerlichen Rechte und Pflichten übernommen worden. Sodann handle es sich bei den fraglichen Hanf-/Duftsäcken um Schnittblumen und Zweige der Hanfpflanze, die Zierzwecken dienten und zum reduzierten Satz zu besteuern seien. Zur Begründung des Eventualantrags wurde vorgebracht, dass die

Steuerpflichtige die Duftsäcke bei der Genossenschaft ... bezogen habe, welche diese mit einem Satz von 2% fakturiert habe. Aufgrund dieser Fakturen habe sie auch die Vorsteuer von 2% geltend gemacht. Nun habe aber die ESTV auch bei der Lieferantin die Differenz von 2% zu 6,5% aufgerechnet. Der nicht geltend gemachte Vorsteuerabzug betrage somit Fr. ... und dieser sei von der Steuerforderung der ESTV (Fr. ...) abzuziehen. Entsprechend betrage die Steuerschuld noch Fr. ....

C.

Mit Einspracheentscheid vom 16. Dezember 2004 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest, die Einsprecherin schulde der ESTV für das 1. bis 4. Quartal 1997 Fr. ... Mehrwertsteuer und habe ... noch Fr. ... zu bezahlen. In Bezug auf die Steuerpflicht führte sie unter anderem aus, die Steuernachfolge setze voraus, dass ein gesamtes Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernommen werde und dass das bisherige Unternehmen wegfalle. Die Firma Z. AG sei erst am 27. Juni 1997 gegründet worden und habe von der einfachen Gesellschaft M. (bestehend aus X. und Y. sowie weiteren Personen) im Rahmen einer Sacheinlage bestimmte Aktiven und Passiven übernommen. Die bei der ESTV eingetragene Einsprecherin sei aber nicht identisch mit der einfachen Gesellschaft, welche diese Vermögenswerte in die Z. AG einbracht habe. Des weiteren sei auch fraglich, ob sämtliche Aktiven und Passiven übertragen worden seien. Zudem bestünde, selbst wenn eine Steuernachfolge vorläge, die Haftung von X. und Y. weiter. In Bezug auf den Steuersatz nahm die ESTV einleitend Bezug auf den "Cannabisbericht" der Eidgenössischen Kommission für Drogenfragen, die Broschüre "Cannabis Konsum" der Gesundheitsförderung Baselland sowie eine im Ständerat eingereichte Motion betreffend Cannabisanbau. Daraus ergäbe sich unter anderem, dass zum Drogenkonsum geeignetes (insbesondere genügend Tetrahydrocannabinol [THC] enthaltendes) Hanf bzw. Cannabis häufig in sogenannten Duftsäckchen verkauft worden sei, dies in den 90er Jahren namentlich in den sogenannten "Hanflädeli". Sodann führte die ESTV im Wesentlichen aus, es sei nicht nachvollziehbar, wenn die Steuerpflichtige geltend mache, dass der getrocknete Hanf Zierzwecken diene. Gegen diese Annahme spreche, dass die "Kissen" lediglich diejenigen Teile der Pflanze enthielten, welche den höchsten THC-Gehalt aufweisen, dass diese von einer zum Rauchen guten bis hervorragenden Qualität waren und dass nur schon der Einkaufspreis rund Fr. 10.-- pro Gramm betrug. Es sei deshalb davon auszugehen,

dass hier Raucherware verkauft worden sei, die weder unter die getrockneten Zierpflanzen noch unter die Medikamente falle. Ferner könne auch dem Eventualantrag nicht entsprochen werden.

D.

Am 31. Januar 2005 lassen X. und Y. (Beschwerdeführer) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) einreichen mit den Anträgen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und sie seien nicht zu verpflichten, für das Jahr 1997 Fr. ... nebst Verzugszins zu zahlen. Eventualiter sei die EA Nr. 223'515 so abzuändern, dass auf dem Einkauf der Duft- resp. Hanfsäcke die Vorsteuer auf 6.5% erhöht werde, so dass der geschuldete Betrag Fr. ... ausmache. In Bezug auf die Steuernachfolge wird unter anderem geltend gemacht, aus den Akten ergebe sich eindeutig, dass die einfache Gesellschaft rückwirkend auf den 1. Januar 1997 gänzlich durch die Z. AG übernommen worden sei. Sie habe danach nicht mehr weiter existiert und keine mehrwertsteuerliche Aktivitäten mehr vorgenommen. Die Z. AG habe denn auch für das ganze Jahr 1997 eine Abrechnung eingereicht, welche die bisherigen von den Beschwerdeführern eingereichten Unterlagen ersetzt habe, was zeige, dass die Z. AG sich für das ganze Geschäft alleine verantwortlich gefühlt habe. Dass noch nach Januar 1997 die weiteren Personen, welche den Sacheinlagevertrag unterschrieben haben, zur einfachen Gesellschaft der Beschwerdeführer gestossen seien, ändere nichts daran, dass eine Steuernachfolge vorliege und eine Steuerpflicht der Beschwerdeführer entfalle. In Bezug auf die Anwendung des reduzierten Steuersatzes erläutern die Beschwerdeführer insbesondere, die ESTV habe nicht bewiesen, dass die im Jahre 1998 verkauften Duftsäcklein wirklich zum Rauchen benötigt worden seien und ihnen dies auch klar gewesen sei. Der Sachverhalt sei diesbezüglich ungenügend abgeklärt. Die Duftkissen seien als getrocknete Pflanzen zu behandeln, welche ästhetischen Zwecken dienten, und somit zum reduzierten Satz zu besteuern seien. Weiter könne ihnen nicht angelastet werden, wenn die verkaufte Ware von den Käufern zu einem anderen als dem angepriesenen Zweck benötigt werde. Ferner könnte der Hanf auch als Tee gebraucht worden sein. Gemäss Eventualantrag sei die erhöhte Vorsteuer in Abzug zu bringen, dieses Verfahren garantiere ein einfaches und unbürokratisches Vorgehen.

E.

Mit Vernehmlassung vom 11. April 2005 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde. In Bezug auf das Argument der rückwirkenden Übertragung der Gesellschaft auf die Z. AG erläutert die ESTV, für die Frage des Beginns und der Beendigung der Steuerpflicht sei auf den Zeitpunkt des Handelsregistereintrags der Transaktion am 23. Juli 1997 abzustellen. Die Umsätze der einfachen Gesellschaft des ersten Semesters 1997 seien damit von dieser getätigt worden. Sodann sei unabdingbare Voraussetzung einer Steuernachfolge, dass das bisherige Unternehmen wegfalle. Es gäbe aber eine Reihe von Hinweisen, dass die Z. AG nicht sofort aktiv geworden, sondern die Geschäftstätigkeit während des 2. Semesters 1997 noch von der einfachen Gesellschaft ausgeübt worden sei. So habe auch die einfache Gesellschaft selbst die Umsätze des Jahres 1997 deklariert. Die Z. AG hingegen habe im Jahr 1997 noch keine Mehrwertsteuernummer besessen, sie habe sich erst im Dezember 1997 angemeldet. Zudem wäre ein widersprüchliches Verhalten, welches keinen Rechtsschutz verdiene, zu prüfen. Betreffend den auf die Duftsäcklein anwendbaren Steuersatz erläutert die ESTV, es seien gegen Organe der Lieferantin der Beschwerdeführer, der Genossenschaft ..., Strafverfahren durchgeführt und u.a. durch das Urteil des Bundesgerichts 6S.718/2001 vom 12. November 2002 abgeschlossen worden. In jenem Strafverfahren sei festgestellt worden, dass der THC-Gehalt der Minigrip- und Duftsäcklein zwischen 1,5 und 8,5% lag. Das Bundesgericht habe festgehalten, dass der ganze Hanf qualitätsmässig gleichmässig gewesen sei. Damit bestehe keine Veranlassung zu weiteren Sachverhaltsabklärungen. Eine Besteuerung als Zierpflanze falle ausser Betracht. In den Säcklein seien nur die Blüten der weiblichen Hanfpflanze verkauft worden, da nur diese den absatzträchtigen hohen THC-Gehalt aufwiesen. Ein Einsatz zu üblichen Bind- und Zierzwecken sei ausgeschlossen aufgrund der geringen Grösse der Blütenköpfe und aufgrund der fehlenden Halme. Sodann spreche gegen die in der Beschwerde neu vorgebrachte Qualifikation als Teekraut erstens die Bennennung der Ware durch die Beschwerdeführer als "Duftsack" und nicht als Hanftee sowie zweitens die Zusammensetzung des Hanfprodukts, denn der handelsübliche Hanftee enthielte getrocknete Blätter (und nicht Blüten) der Hanfpflanze und sei häufig mit anderen Teesorten gemischt. Drittens sei der Preis zu erwähnen, da der Hanftee um ein vielfaches (nämlich 63 mal) billiger verkauft werde als der Hanf in den Duftsäcken.

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 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464) 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. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung der vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf das Jahr 1997, so dass auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich noch bisheriges Recht anwendbar ist (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 X. und Y. bildeten eine einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Eine solche ist nicht partei- und prozessfähig (vgl. etwa BGE 96 III 100 E. 1). Parteien und Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren sind damit abgesehen davon, dass die einfache Gesellschaft soweit ersichtlich mittlerweile ohnehin nicht mehr existiert X. und Y. als natürliche Personen.

2.

2.1 Steuerpflichtig ist nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern

seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- überschreiten.

Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV). Auf die zivilrechtliche Rechtsform und auf die Rechtspersönlichkeit kommt es nicht an. So werden insbesondere einfache Gesellschaften, denen keine Rechtsfähigkeit zukommt (Art. 530 ff. OR), subjektiv steuerpflichtig, wenn die Gesellschafter unter gemeinsamer Firma gegen aussen auftreten und gemeinsam Umsätze tätigen (Urteile des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 27. August 2007, E. 4.2; 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 2.2; Entscheid der SRK vom 14. Juli 2005, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.6 E. 3b/bb, mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.2).

Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt. Wie ein Wirtschaftssubjekt nach aussen auftritt, ist entscheidend für die Zuordnung der Umsätze und damit für die Annahme eines selbständigen Steuersubjekts (statt vieler: Urteil des BVGer A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 15. November 2002, VPB 67.50 E. 2a, b; vom 21. Januar 1997, VPB 64.46 E. 3a; vom 21. Mai 2003 [SRK 2002-039] E. 2b, 3b/bb, 4).

2.2

2.2.1 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV). Der Steuerpflichtige ist für die korrekte Deklaration und die Ablieferung der Steuer verantwortlich (Art. 34 ff. MWSTV). Zu seinen Obliegenheiten gehören weiter die An- und Abmeldepflicht als steuerpflichtige Person (Art. 45 Abs. 1 und Abs. 2 MWSTV). Das Selbstveranlagungsprinzip bedeutet auch, dass der Leistungserbringer selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht verantwortlich ist (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; 2A.304/2003 vom 14. November 2003, E. 3.5; Urteil des BVGer A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.1 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 16. Juni 2004, VPB 68.157 E. 2b/aa mit Hinweisen).

2.2.2 Aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips ist der Steuerpflichtige grundsätzlich an seine Erklärungen gegenüber der Steuerverwaltung gebunden (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5; Entscheid der SRK vom 16. Juni 2004, VPB 68.157 E. 2b/aa). So wurden etwa in eigenem Namen auftretende Steuerpflichtige, die sich bei der ESTV als solche angemeldet und die ihre Steuerpflicht gegenüber der ESTV danach mehrfach, namentlich durch ihre Abrechnungen, bestätigt hatten, von den Gerichten bei ihren Erklärungen und ihrem Verhalten behaftet und als Steuerpflichtige betrachtet. Spätere Vorbringen, den Betrieb nicht selber geführt zu haben oder nicht selbst steuerpflichtig gewesen zu sein, fanden keinen Rechtsschutz (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.5; Entscheide der SRK vom 21. Januar 1997, VPB 64.46 E. 3a; vom 21. Mai 2003 [SRK 2002-039] E. 4 [bestätigt durch vorzitiertes Urteil des Bundesgerichts]; vgl. ferner Entscheid der SRK vom 7. März 2005 [SRK 2003-191] E. 3).

2.3 Wer eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein (Art. 23 Abs. 2 MWSTV). Die Steuernachfolge gemäss dieser Vorschrift setzt voraus, dass ein gesamtes Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven übernommen wird. Erforderlich ist, dass das bisherige Unternehmen wegfällt. Dann tritt der Steuernachfolger in alle Rechte und Pflichten des früheren Steuersubjekts ein (Urteile des Bundesgerichts 2A.349/2004 vom 1. Dezember 2004, E. 2.2; 2A.66/1999 vom 22. März 1999, E. 2; Urteil des BVGer A-1341/2006 vom 7. März 2007 E. 2.1; Entscheide der SRK vom 1. Juni 2004, VPB 68.158 E. 3a/bb; vom 18. April 2001, VPB 66.13 E. 4e).

3.
Im vorliegenden Fall machen die Beschwerdeführer geltend, nicht sie bzw. die einfache Gesellschaft, sondern die Z. AG, welche die einfache Gesellschaft rückwirkend per 1. Januar 1997 übernommen habe, sei für das Jahr 1997 steuerpflichtig gewesen.

3.1 Zum Sachverhalt ist festzustellen, dass die einfache Gesellschaft X. und Y. am 29. Januar 1997 bei der ESTV angemeldet wurde (Fragebogen, act. 1). Als Beginn der Tätigkeit wurde der 1. Januar 1996 angegeben. Darauf wurde für die einfache Gesellschaft ("... X./Y.") die vom 10. Februar 1997 datierende Erklärung betreffend die Unterstellung unter die Saldo-Steuersätze eingereicht (act. 2). Am 21.

März 1997 folgte ein Schreiben mit dem Antrag, sie auf den 1. Januar 1997 (und nicht auf einen früheren Zeitpunkt) einzutragen (act. 4), welchem die ESTV nachkam (act. 5). Die Umsätze des Jahres 1997 wurden mit auf "X. + Y." lautenden Abrechnungen vom 1. September 1997 für das 1. Semester 1997 und vom 6. August 1998 für das 2. Semester 1997 deklariert (act. 9).

Gemäss Handelsregisterauszug wurde die Z. AG am 23. Juli 1997 eingetragen und sie hat bei der Gründung das Geschäft "M." gemäss Übernahmebilanz per 1. Januar 1997 mit Aktiven und Passiven übernommen (vgl. auch Sacheinlagevertrag vom 27. Juni 1997, act. 8). Am 22. Dezember 1997 wurde der ESTV der Handelsregisterauszug der Z. AG eingereicht (Fax in act. 1 im Verfahren betr. Z. AG: A-1412/2006). Die Z. AG wurde von der ESTV (rückwirkend) auf den 27. Juni 1997 im Register eingetragen, der Beginn der Abrechnungspflicht wurde auf 1. Januar 1998 festgelegt (act. 2 im Verfahren A-1412/2006). Gleichzeitig wurde ebenfalls gestützt auf den eingereichten Handelsregisterauszug die einfache Gesellschaft auf den 31.Dezember 1997 gelöscht und als Nachfolgerin die Z. AG bezeichnet (act. 11). Am 16. Februar 1998 folgte die Eingabe des Fragebogens zur Meldung (Meldeverfahren) der Überführung des "M." (MWST-Nummer der einfachen Gesellschaft) in die Z. AG auf den 1. Januar 1997 (act. 3 im Verfahren A-1412/2006). Die erste Abrechnung der Z. AG datierte vom 24. November 1998 und bezog sich auf das 1. Semester 1998 (act. 4 im Verfahren A-1412/2006). Mit Datum vom 28. Dezember 1998 schliesslich wurde von der Z. AG eine Abrechnung für das Jahr 1997 eingereicht, die auf ihren Namen lautete, sich aber auf die MWST-Nummer der einfachen Gesellschaft bezog (act. 15). Diese sollte die beiden Abrechnungen der einfachen Gesellschaft für das Jahr 1997 ersetzen (siehe Beschwerde S. 4 unten).

3.2 Mit ihrer Anmeldung bei der ESTV begründeten die Beschwerdeführer die Steuerpflicht der einfachen Gesellschaft "X. + Y." (zu den möglichen Steuersubjekten vgl. E. 2.1). Die Behauptung im vorliegenden Verfahren, bereits ab 1. Januar 1997 sei die Z. AG als steuerpflichtig anzusehen, widerspricht bereits dieser Anmeldung und den weiteren Korrespondenzen an die ESTV, in welchen die Steuerpflicht der einfachen Gesellschaft bekräftigt wurde (act. 2, 4). Zudem kam zu diesem Zeitpunkt die Z. AG als Steuerpflichtige offensichtlich noch nicht in Betracht, da sie erst am 23. Juli 1997 im Handelsregister eingetragen worden ist und somit noch gar nicht

existierte (vgl. Art. 643 OR). Dass die einfache Gesellschaft bzw. die Beschwerdeführer sich selbst als Steuerpflichtige betrachteten, haben sie mit der Deklaration ihrer Umsätze für das Jahr 1997 bestätigt (act. 9). Beide Abrechnungen lauten auf "X. + Y." und wurden nach dem 23. Juli 1997 eingereicht, an welchem (mit Rückwirkung auf den 1. Januar 1997) der Übergang der einfachen Gesellschaft auf die Z. AG erfolgt sein soll. Die einfache Gesellschaft war für die richtige Deklaration der Steuer verantwortlich (oben E. 2.2.1) und an ihre (vorbehaltlosen) Abrechnungen und Erklärungen an die ESTV gebunden (E. 2.2.2). Weiter hatte sie aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips ihre Steuerpflicht selbst zu prüfen und hätte sich gegebenenfalls unverzüglich bei der ESTV abmelden müssen (oben E. 2.2.1), was sie anlässlich der fraglichen Übernahme jedoch nicht getan hat. Auf die Anmeldung der einfachen Gesellschaft "X. + Y." als Steuerpflichtige und die wiederholte Bestätigung ihrer Steuerpflicht, namentlich durch die Abrechnungen für das 1. und 2. Semester 1997, ist die Gesellschaft bzw. sind die Beschwerdeführer zu behaften (so auch die Rechtsprechung in ähnlichen Situationen, siehe E. 2.2.2).

In Bezug auf das Vorbringen, die Z. AG sei für das Jahr 1997 steuerpflichtig gewesen, ist folgendes festzuhalten: Deren Steuerpflicht wäre grundsätzlich erst nach der Gründung Mitte 1997 in Betracht gekommen. Weiter wurde diese erst am 22. Dezember 1997 bei der ESTV angemeldet und es existiert kein einziger Hinweis darauf, dass sie im Jahr 1997 (abgesehen von ihrer Gründung Mitte 1997) irgendwelche Aktivitäten entfaltet und Umsätze erzielt hätte. Für die Fragen der Steuerpflicht und der Zurechnung der Umsätze ist entscheidend, wer in eigenem Namen nach aussen auftritt (oben E. 2.1). Eine Unternehmung, die nie gegen aussen und in eigenem Namen in Erscheinung tritt, kann nicht als Steuerpflichtige angesehen werden. Mit der nachträglichen Behauptung, die Umsätze für das Jahr 1997 seien der Z. AG zuzurechnen (s.a. act. 15, 18), setzen sich die Beschwerdeführer bzw. die Z. AG (an der die Beschwerdeführer massgeblich beteiligt waren) in Widerspruch zum vorherigen Verhalten der als Steuerpflichtige aufgetretenen einfachen Gesellschaft. Diese nachträglichen und widersprüchlichen Angaben sind als nicht zutreffend zu würdigen (zu den Konsequenzen widersprüchlichen Verhaltens s.a. Entscheide der SRK vom 7. März 2005 [SRK 2003-191] E. 2d; vom 3. Februar 1998, VPB 62.84 E. 3b/aa; ferner die in E. 2.2.2 zitierten Urteile).

Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass die einfache Gesellschaft im Jahr 1997 nicht untergegangen ist, sondern sie ihre Geschäftstätigkeit bis Ende 1997 ausgeübt und erst dann die Z. AG die Geschäftstätigkeit übernommen hat. Die Umsätze des Jahres 1997 sind der einfachen Gesellschaft "X. und Y." als Steuerpflichtige zuzurechnen.

3.3 Existierte die einfache Gesellschaft somit weiter bis Ende 1997 und hat sie steuerbare Umsätze erzielt, kommt die behauptete Steuernachfolge gemäss Art. 23 Abs. 2 MWSTV im Jahr 1997 nicht in Betracht (oben E. 2.3). Es braucht damit nicht abgeklärt zu werden, ob die Aktiven und Passiven Mitte 1997 allenfalls gänzlich an die Z. AG übertragen worden sind (vor deren Eintragung im Handelsregister am 23. Juli 1997 wäre eine Steuersukzession im Übrigen nicht möglich gewesen). Selbst wenn dies der Fall gewesen wäre, konnte angesichts der bis Ende 1997 ausgeübten Geschäftstätigkeit der einfachen Gesellschaft keine Steuernachfolge eintreten.

4.

4.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 4 Bst. a und b MWSTV). Die Steuer beträgt gemäss Art. 27 Abs. 1 Bst. b MWSTV (in der Fassung bis Ende 1998) grundsätzlich 6.5% (ab 1. Januar 1999 7,5%). Der Normalsteuersatz ist immer anwendbar, wenn ein Umsatz nicht gemäss Art. 27 Abs. 1 Bst. a MWSTV unter den reduzierten Satz fällt. Die in dieser Bestimmung enthaltene Liste der satzreduzierten Leistungen ist abschliessend und es ist unzulässig, diese durch Auslegung zu erweitern (Entscheid der SRK vom 19. April 2001, VPB 65.111 E. 4b/bb).

4.2 Der Begriff des Steuerobjekts ist weit auszulegen und Einschränkungen des Steuerobjekts (wie z.B. die Tatbestände der unechten Steuerbefreiungen) sind aufgrund ihrer Systemwidrigkeit restriktiv zu interpretieren (hierzu statt vieler: Urteil des BVGer A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 2.2 mit Hinweisen). Ebenfalls eher restriktiv zu handhaben sind gemäss der Rechtsprechung die Bestimmungen über die Steuersatzreduktion (Urteil des Bundesgerichts 2A.68/2003 vom 31. August 2004 E. 3.4; Entscheid der SRK vom 19. April 2001, VPB 65.111 E. 4b/dd).

4.3 Die Lieferung von "Sämereien, Setzknollen und -zwiebeln, lebenden Pflanzen, Stecklingen, Pfropfreisern sowie Schnittblumen und Zweigen, auch zu Sträussen, Kränzen und dergleichen gebunden", unterliegt dem reduzierten Steuersatz (Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 5. Lemma MWSTV; identischer Wortlaut bereits gemäss Verfassung: Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. e Ziff. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101], Art. 8 Abs. 2 Bst. e Ziff. 1 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [ÜBaBV]).

4.4 Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, VPB 67.49 E. 3b/bb; Urteile des BVGer A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2; A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4).

5.

Vorliegend ist strittig, ob die von den Beschwerdeführern verkauften, mit getrocknetem Hanf gefüllten "Duftsäckchen" (auch Duftsäcke [vgl. auch Inventar und Artikel-/Kunden-Statistik, act. 16], Hanfsäcke oder Duftkissen genannt) unter die satzreduzierten Lieferungen gemäss Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV einzuordnen sind.

5.1 Die ESTV ist der Ansicht, dass die Duftsäckchen wegen ihres dem Drogenkonsum dienenden Inhalts verkauft worden seien, womit der reduzierte Steuersatz nicht anwendbar sei. Die Beschwerdeführer bestreiten die Verwendung des Inhalts der Duftsäcke zum (illegalen) Drogenkonsum.

Im Rahmen eines Strafverfahrens gegen Organe der Genossenschaft ..., die Lieferantin der Beschwerdeführer, hat das Bundesgericht die durch das kantonale Gericht vorgenommene Qualifizierung des gesamten von der Lieferantin mit den Duftsäcklein vertriebenen Hanfs als Betäubungsmittel im Sinn von Art. 19 des Betäubungsmittelgesetzes vom 3. Oktober 1951 (BetmG, SR 812.121) ge-

schützt (Urteil des Bundesgerichts 6S.718/2001 vom 12. November 2002 E. 4, auf welches auch die ESTV verwies). Die Polizei habe anlässlich von vier Durchsuchungen mit Hanf gefüllte Minigrip- und Duftsäcklein beschlagnahmt, deren THC-Gehalt zwischen 1,5 und 8,5% gelegen habe (Sachverhalt Bst. A). Das Bundesgericht stellte fest, der ganze Hanf sei qualitätsmässig gleichwertig und von einer zum Rauchen guten bis hervorragenden Qualität gewesen (E. 4, 5.2). Er sei zu Preisen und in Mengen verkauft worden, die erheblich über denjenigen ähnlicher Produkte lägen, die keine psychoaktive Wirkung haben. Der vertriebene Hanf habe ein THC-reiches Pflanzengemisch aus Hanfblättern, Fruchtständen, Hanfblüten und -samen enthalten (E. 4). Der Inhalt der Duftsäcklein würde in der Regel geraucht. Wären die Duftsäcklein nur wegen ihres Dufts angeboten und verkauft worden, wäre der Preis erheblich übersetzt gewesen und der grosse Umsatz sicher nicht erzielt worden. Die verantwortlichen Organe der Lieferantin seien sich darüber im Klaren gewesen, dass die vertriebenen Produkte als Betäubungsmittel verwendet werden konnten, und die Vorinstanz habe zu Recht Eventualvorsatz angenommen (E. 5.2).

Die Beschwerdeführer haben ihre Duftsäckchen unbestrittenermassen von der von diesem Urteil betroffenen Lieferantin bezogen. Dass in den Duftsäcklein Betäubungsmittel verkauft worden sind, kann angesichts der Feststellungen des Bundesgerichts als erstellt gelten. Gemäss den Untersuchungen des Hanfs wies dieser einen genügend hohen THC-Gehalt auf, um als Betäubungsmittel konsumiert zu werden. Das Bundesgericht hat explizit festgehalten, dass die Qualität des Hanfs von einer zum Rauchen guten Qualität war. Wenig glaubwürdig erscheint der Einwand, dass die Beschwerdeführer sich dem nicht bewusst gewesen seien; abgesehen davon ist dies für die Bestimmung des anwendbaren Satzes auch nicht entscheidend. Haben die Duftsäckchen dem Konsum des darin enthaltenen, THC-haltigen und unter das Betäubungsmittelgesetz fallenden Hanfs gedient, kommt die Satzreduktion nicht zum Tragen. Einerseits ist eine Subsumption unter Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 5. Lemma MWSTV (E. 4.3) offensichtlich auszuschliessen. Andererseits figurieren Cannabis und ähnliche illegale Betäubungsmittel auch sonst nicht auf der Liste der reduziert besteuerten Lieferungen nach Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV. Diesbezüglich ist im Übrigen – auch wenn dies vorliegend von den Parteien nicht thematisiert wird – festzustellen, dass auch illegale Geschäfte und namentlich der strafbare Betäubungsmittelhandel der

Mehrwertsteuer unterstehen (Urteil des BVGer A-1342/2006 vom 3. Mai 2007 E. 5).

5.2 Die Einordnung unter in Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV wäre zudem auch auszuschliessen, wenn die Duftsäcke nicht als Raucherware bzw. als Betäubungsmittel verkauft worden wären.

5.2.1 Die Aufzählung in Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV ist abschliessend (E. 4.1) und der reduzierte Steuersatz ist eher restriktiv zu handhaben, die Begriffe in der erwähnten Bestimmung also zurückhaltend auszulegen (E. 4.2). Weiter liegt die Beweislast in Bezug auf die Frage, ob ein Anwendungsfall des reduzierten Steuersatzes gegeben ist, bei den Beschwerdeführern; es handelt sich um eine steuermindernde Tatsache (oben E. 4.4).

5.2.2 Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, die Duftsäcklein fielen unter die Kategorie von Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 5. Lemma MWSTV, genauer unter die Umschreibung "Schnittblumen und Zweige, auch zu Sträussen, Kränzen und dergleichen gebunden". Es handle bei den Duftsäcken um Pflanzen zu Zierzwecken, sie wiesen einen ästhetischen Charakter auf.

Obwohl die Beschwerdeführer den ästhetischen Charakter des fraglichen Gegenstandes betonen, beschreiben sie den Inhalt der Hanfsäckchen nicht näher. Nach den unbestrittenen Feststellungen der ESTV handelte es sich um kleinere, mit getrocknetem Hanf gefüllte Säckchen. Sie wurden in zwei Grössen verkauft, der kleine (3.5 Gramm Hanf) zu Fr. 50.-- bzw. 40.-- (2. Qualität), der grosse zu Fr. 100.-- bzw. 80.-- (2. Qualität) (vgl. Artikel-/Kundenstatistik in act. 16; Vernehmlassung S. 3). Als unbestritten gelten kann weiter, dass die Füllung der Säckchen aus kleinen Stücken der getrockneten Hanfpflanze bestand. Gemäss Urteil des Bundesgerichts ging es um ein (THC-reiches) Pflanzengemisch aus Hanfblättern, Fruchtständen, Hanfblüten und -samen (a.a.O., E. 4). In der Vernehmlassung wird demgegenüber zwar ausgeführt, es seien nur die Blüten der weiblichen Hanfpflanzen verkauft worden, da lediglich diese den absatzträchtigen hohen THC-Gehalt aufwiesen. Diese Frage ist aber nicht entscheidend.

Massgeblich ist, dass ein Gemisch aus kleinen Bestandteilen der Hanfpflanze zur Diskussion steht. Damit kommt die Qualifikation unter den Begriff der Zweige nicht in Frage. Der Vergleich der Beschwerde-

führer mit Kornhalmen, die zum Stecken gebraucht würden, geht offensichtlich fehl. Die Hanffüllungen können ebensowenig als "Schnittblumen" qualifiziert werden. Nach allgemeinem Verständnis handelt es sich dabei um geschnittene Blumen, die noch ganz oder zumindest in dekorativen Bestandteilen erhalten sind. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der in kleinen Säckchen verkaufte, in kleinste Teile zerstückelte getrocknete Hanf zur Dekoration im allgemein üblichen Sinn bestimmt war. Nicht weiter eingegangen zu werden braucht auf die Frage, weswegen die Beschwerdeführer die Gegenstände als "Duftsäcke" bezeichnet haben (vgl. auch zitiertes Urteil des Bundesgerichts, a.a.O., E. 5.2); jedenfalls spricht dies ebenfalls nicht für eine Einordnung unter die fragliche Kategorie. Die Beschwerdeführer vermochten ihr Vorbringen, es habe sich um "Schnittblumen und Zweige" bzw. um Pflanzen zu Zierzwecken gemäss Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 5. Lemma MWSTV gehandelt, nicht nachvollziehbar darzulegen und, obwohl sie die Beweislast tragen (E. 4.4, 5.2.1), nicht zu belegen.

5.2.3 Die Argumentation in der Beschwerde, der getrocknete Hanf könne allenfalls auch zur Zubereitung von Tee verwendet werden, womit Trinkwaren vorlägen und der reduzierte Satz ebenfalls anwendbar wäre, erscheint ebensowenig glaubwürdig. Wäre dem so gewesen, wäre nicht nachvollziehbar, weswegen die Beschwerdeführer den Artikel dann selbst als "Duftsäcke" bezeichnet haben. Wie die ESTV nachvollziehbar erläutert, sind die üblichen (legalen) Hanftees zudem von anderer Beschaffenheit und deutlich preiswerter. Das Vorbringen, es habe sich um Tee gehandelt, kann damit offensichtlich nicht als erwiesen gelten.

5.2.4 Die vorliegend in Frage stehenden Duft-/Hanfsäckchen können nicht unter Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTV subsumiert werden und der Normalsteuersatz ist anwendbar. Die Beschwerde ist auch diesbezüglich abzuweisen.

6.

Eventualiter beantragen die Beschwerdeführer, es sei die EA Nr. 223'515 so abzuändern, dass auf dem Einkauf der Duft- resp. Hanfsäcke die Vorsteuer auf 6.5% erhöht werde, so dass der geschuldete Betrag Fr. ... ausmache. Dieser Antrag entbehrt jeglicher Grundlage. Abgezogen werden können nur diejenigen Vorsteuern, die von einem anderen Steuerpflichtigen tatsächlich in Rechnung gestellt worden sind (Art. 29 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Vorliegend wurde den Be-

schwerdeführern von der Lieferantin der reduzierte Steuersatz fakturiert, so dass nur in diesem Rahmen ein Abzug möglich war. Zu erwähnen bleibt die von der ESTV im Einspracheentscheid bereits erläuterte Möglichkeit, vom Leistungserbringer für die Differenz zwischen dem reduzierten und dem ordentlichen Satz einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Beleg nach Art. 28 MWSTV zu verlangen und damit innerhalb der Verjährungsfrist bei der ESTV einen entsprechenden Abzug geltend zu machen.

7.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 3'500.-- sind den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'500.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'500.-- verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV ...; Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:	Die Gerichtsschreiberin:
Thomas Stadelmann	Sonja Bossart

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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: