Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.61/2006 /ble

Urteil vom 29. November 2006
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____ GmbH,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Frau A.Y._____,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer 1. Quartal 1999 bis 3. Quartal 2000
(subjektive Steuerpflicht, wirtschaftliche Einheit),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 14. Dezember 2005.

Sachverhalt:
A.
Die Firma Ẍ._____ GmbHïst eine seit dem 29. Juni 1998 im Handelsregister eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Zürich. Die Gesellschaft bezweckt die Führung von Buchhaltungs-, Steuer- und Inkassobüros, Beratung, Ausübung und Vermittlung von Finanzgeschäften sowie Beteiligungen an in- und ausländischen Handelsunternehmen aller Art; sie kann Liegenschaften und Wertschriften erwerben, verwalten und verkaufen sowie sich an anderen Unternehmen beteiligen. Als Gesellschafter und Geschäftsführer ist B.Y._____, kroatischer Staatsangehöriger, und als weitere Gesellschafterin seine Frau, A.Y._____, eingetragen.
Daneben besteht eine Einzelfirma Ÿ._____ , die seit dem 30. Oktober 1989 im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen ist. Die Firma bezweckt die Beratung in Sozial-, Rechts-, Finanz- und Inkassofragen sowie den Betrieb eines Übersetzungsbüros. Als Inhaber ist B.Y._____ eingetragen.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellte im Rahmen einer Mehrwertsteuer-Kontrolle vom 9./10. Oktober 2000 fest, dass die X._____ GmbH und die Einzelfirma Y._____ die gleichen Leistungen erbringen, und betrachtete deshalb die beiden Firmen als wirtschaftliche Einheit. Dies hatte zur Folge, dass die erforderliche Umsatzgrenze erreicht wurde, weshalb die X._____ GmbH unter Einbezug der Einzelfirma Y._____ per 1. Januar 1999 in das Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen wurde.
B.
Mit Ergänzungsabrechnung vom 15. Februar 2001 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung von der X._____ GmbH für den Zeitraum ab dem 1. Januar 1999 bis zum 30. September 2000 Mehrwertsteuern im Betrag von

Fr. 17'231.– nach (zuzüglich Verzugszins). In der Folge wurden die Steuerpflicht der X._____ GmbH ab dem 1. Januar 1999 wie auch die einverlangte Mehrwertsteuer bestätigt (Entscheid vom 28. März 2001 und Einspracheentscheid vom 18. August 2003).
C.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hiess eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid am 14. Dezember 2005 insofern teilweise gut, als sie die Steuerschuld auf Fr. 15'564.35 (zuzüglich Verzugszins) herabsetzte. Die Reduktion erfolgte aufgrund der von der X._____ GmbH erstmals im Rekursverfahren eingereichten Geschäftsabschlüsse 2000.
D.
Die X._____ GmbH hat am 31. Januar 2006 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben mit dem Antrag, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 14. Dezember 2005 betreffend Nachzahlung als Gruppensteuerpflicht ab 1.01.1999 bis 30. 09. 2003sei aufzuheben. Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung von Bundesrecht (Art. 104 lit. a OG: Mehrwertsteuerrecht; Rechtsgleichheit; Wettbewerbsneutralität) und im Zusammenhang mit der Kontrolle vom 9./10. Oktober 2000 eine unrichtige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend (Art. 104 lit. b OG).
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994 1464]; Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]).
1.2 Die Beschwerdeführerin ist gemäss Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.
1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht allerdings gebunden, wenn wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen).
1.4 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 OG); es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (vgl. statt vieler: BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweisen).
1.5 Die hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalte wurden alle vor Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind deshalb noch die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 (MWSTV) anwendbar (vgl. Art. 93 und 94 MWSTG).
1.6 Streitgegenstand ist die Mehrwertsteuer 1. Quartal 1999 bis 3. Quartal 2000. Beim Antrag in der Beschwerdeschrift, die Ñachzahlung ..... bis 30.09.2003äufzuheben, dürfte es sich deshalb um ein Versehen handeln, wie aus dem Zusammenhang geschlossen werden kann. Andernfalls wäre der Antrag unzulässig, soweit er über den Streitgegenstand hinausgeht.
2.
Die Beschwerdeführerin macht sinngemäss eine unrichtige Sachverhaltsfeststellung geltend, indem sie behauptet, es habe gar keine Kontrolle im Sinn von Art. 50 MWSTV stattgefunden.
Aus den Akten ergibt sich, dass die Behauptung der Beschwerdeführerin offensichtlich nicht zutrifft: Eine Darstellung der örtlichen Verhältnisse (z.B. die fehlende räumliche Trennung) und der übrigen bei der Prüfung gewonnen Erkenntnisse, wie sie sich schon in der Ergänzungsabrechnung findet, wäre ohne Kontrolle an Ort und Stelle nicht möglich gewesen. Daran ändert nichts, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung anscheinend gleichzeitig Abklärungen und Kont-rollen im Zusammenhang mit einem andern Fall vornahm. Eine offensicht-

lich unrichtige Sachverhaltsfeststellung im Sinn von Art. 105 Abs. 2 OG liegt jedenfalls nicht vor.
3.
Materiell bestreitet die Beschwerdeführerin grundsätzlich ihre subjektive Steuerpflicht.
3.1 Die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht bei der Inlandsteuer ergeben sich aus Art. 17 MWSTV (vgl. auch Art. 21 MWSTG). Danach ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.– übersteigen (Abs. 1). Ob und wann der Steuerpflichtige diese Voraussetzungen erfüllt, hat er aufgrund des bei der Mehrwertsteuer geltenden Selbstveranlagungsprinzips selber zu klären (Art. 36 f. MWSTV).
Für die Beurteilung der Frage, ob ein oder zwei Steuersubjekte vorliegen, ist vorab von der zivilrechtlichen Gestaltung auszugehen. Weil aber das Steuerrecht an wirtschaftliche Verhältnisse anknüpft, hat die Analyse des Steuersachverhalts sowohl unter wirtschaftlichen als auch unter zivilrechtlichen Aspekten zu erfolgen. Zu klären ist dabei, ob das zivilrechtliche Erscheinungsbild dem wirtschaftlichen Vorgang entspricht oder nicht (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 30 f.). Auch bei der Mehrwertsteuer ist dort, wo die zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht, auf das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis abzustellen (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 173, S. 80).
Gegebenenfalls stellt sich die Frage einer Steuerumgehung, die von der eigentlichen Steuerplanung abzugrenzen ist. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht entspricht, eine erhebliche Steuerersparnis eintreten würde und das ungewöhnliche Vorgehen nur aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde. In einem solchen Fall ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen(BGE 131 II 627 E. 5.2 S. 635 f.; ASA 66 406 E. 5c, je mit Hinweisen; vgl. auch Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 32 f.).
3.2 Im vorliegenden Fall ist aufgrund des von der Vorinstanz - für das Bundesgericht verbindlich - festgestellten Sachverhalts davon auszugehen, dass sich die geschäftlichen Aktivitäten der beiden Firmen (X._____ GmbH und Einzelfirma Y._____) in weiten Teilen überschneiden, dass keine räumliche Trennung besteht und dass namentlich auch keine klare Abgrenzung beim Marktauftritt nach aussen vorgenommen wurde; hinzu kommen die personellen Verflechtungen zwischen den beiden Unternehmungen. Unter diesen Umständen entspricht das zivilrechtliche Erscheinungsbild, d.h. die zivilrechtliche Registrierung von zwei Firmen, nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten. Aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse kann vielmehr nur von einem Steuersubjekt gesprochen werden. Der Vorinstanz ist auch darin beizupflichten, dass die handelsrechtlich vorgenommene Aufteilung in zwei Firmen unter den gegebenen Umständen als ungewöhnlich, sachwidrig und nicht nachvollziehbar bezeichnet werden muss. Die Steuerbehörden haben deshalb zu Recht auf eine Firma und damit auf ein Steuersubjekt abgestellt, welches gestützt auf Art. 17 MWSTV die Voraussetzungen für einen Eintrag in das Register für Mehrwertsteuerpflichtige erfüllte.
3.3 Die Beschwerdeführerin rügt auch eine Verletzung von Art. 17 Abs. 3 MWSTV, der die Gruppenbesteuerung regelt. Sie legt indessen nicht dar, worin die angebliche Verletzung bestehen soll. Eine Verletzung von Art. 17 Abs. 3 MWSTV ist denn auch nicht ersichtlich. Weder die Eidgenössische Steuerverwaltung noch die Vorinstanz haben sich auf diese Bestimmung berufen, sondern sind vielmehr davon ausgegangen, dass aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse von Anfang an nur ein Steuersubjekt bestanden habe.
3.4 Die Beschwerdeführerin macht schliesslich eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots sowie der Wettbewerbsneutralität geltend.
Gemäss Art. 27 BV ist die Wirtschaftsfreiheit gewährleistet (Abs. 1); sie umfasst insbesondere den freien Zugang zu einer privatwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit und deren freie Ausübung (Abs. 2; vgl. dazu Klaus A. Vallender, in: St. Galler BV-Kommentar, Zürich 2002, Rzn.18 ff. zu Art. 27). Das Bundesgericht leitet aus dieser Verfassungsbestimmung ebenfalls den Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbekonkurrenten ab (BGE 132 I 97 E. 2.1 S. 100, mit Hinweisen). Inwiefern diese Verfassungsrechte vorliegend verletzt sein könnten, ist weder ersichtlich noch dargetan. Insbesondere ist Art. 27 BV nicht verletzt, wenn die Steuerverwaltung aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse davon ausgegangen ist, dass nur ein Steuersubjekt vorliege und deshalb nur ein Steuerpflichtiger im Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen werde. Eine Verwendung der im schweizerischen Obligationenrecht vorgesehenen beiden Rechtsformen, d.h. der GmbH und der Einzelfirma, wird damit nicht vereitelt. Wenn diese im Rahmen einer zulässigen rechtlichen Ausgestaltung und der damit

verbundenen effektiven Tätigkeit sowie mit einem Auftritt nach aussen eindeutig unterschieden werden können, dürfen beide Firmen auch einzeln verwendet werden. Diese
Voraussetzungen waren im vorliegenden Fall offensichtlich nicht erfüllt.
4.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in allen Teilen unbegründet und deshalb abzuweisen.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. November 2006
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: