6 Finanzen
Finances
Finanze

23

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I i. S. X. u. Y.
gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)
A-1342/2006 vom 3. Mai 2007

Mehrwertsteuer. Auslegung des Mehrwertsteuerrechts. Systemtragende Prinzipien. Unterstellung von unerlaubten Umsätzen, namentlich solchen aus strafbarem Betäubungsmittelhandel, unter die Mehrwertsteuer. Einziehung des Drogenerlöses.

Art. 4, Art. 5, Art. 25 Abs. 1 Bst. a und c, Art. 26 Abs. 1 und 2, Art. 35 Abs. 2 MWSTV. aArt. 59 StGB.

1. **Grundsätze zur Auslegung des Mehrwertsteuerrechts (E. 2.1–2.3).**
2. **Für das Vorliegen eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs ist nicht erforderlich, dass diesem ein Rechtsverhältnis, insbesondere ein Vertrag, zugrunde liegt. Auch bei Vorliegen eines Vertrags ist unerheblich, ob dieser rechtswidrig, unüblich, anfechtbar oder nichtig ist (E. 4.1). Irrelevant ist grundsätzlich auch, wenn das dem Umsatz zugrundeliegende Rechtsverhältnis strafrechtlich verboten ist (E. 4.2).**
3. **Die Auslegung (E. 4.4–4.6, E. 5.2) im vorliegenden Fall ergibt, dass Umsätze aus strafbarem Handel mit illegalen Drogen grundsätzlich von der Mehrwertsteuer erfasst sind (E. 5). Die vom Europäischen Gerichtshof vorgenommene Differenzierung, wonach die unerlaubte Lieferung oder Einfuhr von Betäubungsmitteln (anders als andere unerlaubte Umsätze, E. 2.4.1) keine Umsatzsteuerschuld bewirkt (E. 2.4.2), ist für die Schweiz nicht zutreffend (E. 5, v. a. 5.5).**
4. **Die strafrechtliche Einziehung des Drogenerlöses (aArt. 59 StGB) ist mehrwertsteuerlich nicht von Belang. Für die Steuerbemessung ist massgebend, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht, was der Leistende erhält. Bei der straf-**

rechtlichen Einziehung liegt keine Entgeltsminderung (Art. 35 Abs. 2 MWSTV) vor (E. 7.1).

Taxe sur la valeur ajoutée. Interprétation du droit de la taxe sur la valeur ajoutée. Principes fondamentaux et supérieurs. Assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée d'opérations illicites, notamment celles issues d'un trafic de stupéfiants punissable. Confiscation du produit de la vente de la drogue.

Art. 4, art. 5, art. 25 al. 1 let. a et c, art. 26 al. 1 et 2, art. 35 al. 2 OTVA. Ancien art. 59 CP.

1. **Principes pour l'interprétation du droit de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 2.1–2.3).**
2. **Pour qu'il existe un échange de prestations soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, il n'est pas nécessaire qu'un rapport juridique, en particulier un contrat, soit le fondement de celui-ci. Même lorsqu'il existe un contrat, la question de savoir s'il est illicite, inhabituel, annulable ou nul est sans importance (consid. 4.1). Le fait que le rapport juridique à l'origine de l'opération est interdit sur le plan pénal est aussi, en principe, insignifiant (consid. 4.2).**
3. **Il résulte de l'application au cas concret des principes d'interprétation précités (consid. 4.4–4.6, consid. 5.2) que les chiffres d'affaires provenant du trafic punissable de drogues illégales sont en principe soumis à la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 5). La différenciation entreprise par la Cour de justice des Communautés européennes, selon laquelle la livraison illicite ou l'importation de produits stupéfiants (à l'inverse d'autres opérations illicites, consid. 2.4.1) n'est pas soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 2.4.2), n'est pas pertinente pour la Suisse (consid. 5, en particulier 5.5).**
4. **La confiscation pénale du produit de la vente de la drogue (ancien art. 59 CP) est sans importance du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée. Ce que dépense le destinataire de la prestation est déterminant pour le calcul de l'impôt et non ce que reçoit le fournisseur de la prestation. Il n'existe aucune diminution de la contre-prestation en cas de confiscation pénale (art. 35 al. 2 OTVA) (consid. 7.1).**

Imposta sul valore aggiunto. Interpretazione del diritto dell'imposta sul valore aggiunto. Principi alla base del sistema. Assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto di cifre d'affari realizzate con operazioni illecite, segnatamente con il commercio illegale di stupefacenti. Confisca dei proventi della vendita di droga.

Art. 4, art. 5, art. 25 cpv. 1 lett. a e c, art. 26 cpv. 1 e 2, art. 35 cpv. 2 OIVA. Vecchio art. 59 CP.

1. **Principi interpretativi del diritto relativo all'imposta sul valore aggiunto (consid. 2.1–2.3).**
2. **Perché sussista uno scambio di prestazioni soggetto all'imposta sul valore aggiunto, non è necessario che questo sia fondato su un rapporto giuridico, in particolare un contratto. Anche se esiste un contratto non è rilevante se questo sia illegale, inusuale, impugnabile o nullo (consid. 4.1). In linea di massima non è neppure determinante che il rapporto giuridico all'origine dell'operazione sia penalmente perseguibile (consid. 4.2).**
3. **Dall'applicazione al caso concreto dei citati principi interpretativi (consid. 4.4–4.6, consid. 5.2) deriva che le cifre d'affari realizzate con il traffico illegale di droghe sono in linea di massima soggette all'imposta sul valore aggiunto. La differenziazione effettuata dalla Corte di giustizia delle Comunità europee – secondo la quale l'illecita fornitura o importazione di stupefacenti (diversamente da altre operazioni illecite, consid. 2.4.1) non è assoggettata all'imposta sul valore aggiunto (consid. 2.4.2) – non è pertinente per la Svizzera (consid. 5, soprattutto 5.5).**
4. **La confisca penale dei proventi della droga (vecchio art. 59 CP) non è rilevante dal profilo dell'imposta sul valore aggiunto. Per il calcolo della stessa è determinante quanto spende il destinatario della prestazione e non quanto riceve il fornitore. In caso di confisca penale non sono previste diminuzioni delle controprestazioni (art. 35 cpv. 2 OIVA) (consid. 7.1).**

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

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. 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.

Mit in Rechtskraft getretenem Entscheid vom (...) befand das Gericht (...) X. und Y. der Widerhandlungen gegen das Betäubungsmittelgesetz vom 3. Oktober 1951 (BetmG, SR 812.121) für schuldig und verfügte unter anderem, die beschlagnahmten Hanfprodukte würden zur Vernichtung eingezogen (aArt. 58 StGB, AS 1994 1614) (Ziff. 1), (...) vom beschlagnahmten Geldbetrag die gesamten Verfahrenskosten zur Deckung retiniert (Ziff. 2–3), die Beträge auf verschiedenen Konten eingezogen (aArt. 59 StGB, AS 1994 1614) (Ziff. 4–6).

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 (...). Zur Begründung ihres Entscheids legte die ESTV im Wesentlichen dar, (...) 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 Mehrwertsteuerverordnung vom 22 Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) treffe keine Unterscheidung zwischen erlaubten und unerlaubten Tätigkeiten bzw. daraus resultierenden Umsätzen.

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 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.

Mit Vernehmlassung vom 5. April 2004 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) weist die Beschwerde im Hauptpunkt ab.

Aus den Erwägungen:

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 des Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 [MWSTG, SR 641.20]; BGE 125 II 333 f. E. 6a, BGE 123 II 301 f. E. 5; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., 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 [BGer] 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, 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 (vgl. u. a. BGE 125 II 333 f. E. 6a, BGE 124 II 210 f. E. 8a, BGE 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, BGE 124 II 211 E. 8a, BGE 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, BGE 124 II 202 ff. E. 5e und 8a; Urteile des BGer 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, 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, 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 BGer auf direkte Konkurrenten (siehe statt vieler BGE 125 I 431 E. 4b/aa, BGE 123 II 401 E. 11, BGE 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 (vgl. BGE 125 II 333 E. 5, BGE 124 II 376 E. 5). Bei der Auslegung des Mehrwertsteuerrechts im Speziellen sind – neben den genannten systemtragenden Prinzipien der Mehrwertsteuer (siehe oben E. 2.1–E. 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 (vgl. BGE 125 II 487 f. E. 7a, BGE 124 II 203 f. E. 6a, BGE 124 II 372 E. 7b, Urteil des BGer 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 BGer 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 BGer 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 Quali-

fikation von Sachverhalten, sondern auch bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen Bedeutung zu (Urteil des BGer 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 unterschiedliche Besteuerungsziele zugrunde (BGE 123 II 304 f. E. 6b, Urteil des BGer 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 BGer 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000 E. 4b/bb; Entscheid der SRK vom 7. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.83 E. 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 (vgl. 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 (vgl. Urteil vom 29. Juni 2000 C-111/92 « Lange »), die Lieferung von nachgeahmten Parfümeriewaren (vgl. Urteil vom 28. Mai 1998 C-3/97 « Goodwin und Unstead ») und die Veranstaltung unerlaubter Glücksspiele (vgl. 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 (vgl. 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 (vgl. 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 (...)

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) 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 Umsätze 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 der Mehrwertsteuerverordnung vom 22 Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464), dass Lieferungen und Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht werden, mithin einen Leistungsaustausch (vgl. zum Begriff BGE 126 II 443 E. 6). Für das schweizerische Mehrwertsteuerrecht erfordert das Vorliegen eines Leistungsaustauschs gemäss Rechtsprechung des BGer nicht, dass diesem ein Rechtsverhältnis zugrunde liegt. Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (vgl. Urteile des BGer 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 BGer unerheblich, ob dieser rechtswidrig, unüblich, anfechtbar oder nichtig ist (vgl. BGE 126 II 252 f. E. 4a, Urteile des BGer 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 BGer 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 BV und die MWSTV und insbesondere die für die vorliegende Frage einschlägigen Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ueb aBV und Art. 4 MWSTV, welche die steuerbaren Umsätze umschreiben, enthalten keine explizite Regelung bezüglich unerlaubter bzw. strafbarer Umsätze (ebenso: Art. 5 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 [MWSTG, SR 641.20]). 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, 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 BGer, 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 (vgl. BAUMGARTNER, 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 (siehe oben E. 2.2, 1. Abs.). 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 Ueb 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. Abs. 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 (siehe oben E. 2.2, 2. Abs.). 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 (vgl. Urteile des BGer 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. Aufl., 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 und 177). Diese Überlegung kann für das Mehrwertsteuerrecht grundsätzlich übernommen werden.

4.7 Zur Auslegung des schweizerischen Mehrwertsteuerrechts kann auch die Rechtslage in der Europäischen Union (EU) herangezogen werden (siehe E. 2.3.1). Der EuGH bejaht wie erläutert (siehe 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, a.a.O., Rz. 12 zu Art. 33 Abs. 1 und 2 – ohne weitere Begründung – befürwortet).

5.1 Wie bereits gesehen (siehe E. 4.2) differenziert das anwendbare schweizerische Recht nicht zwischen erlaubten und unerlaubten Umsätzen und es kennt auch keine Sonderbehandlung von Betäubungsmitteln. Der Wortlaut von Art. 8 Abs. 2 Bst. a UeB 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 (siehe 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 (siehe E. 2.3.2 und 4.4) ändert sich nach Auffassung des BVGer 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 (siehe 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, a.a.O., Rz. 22 f. zu Art. 5).

5.4 Auch im Bereich der direkten Steuern (siehe 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 (siehe 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 (siehe E. 4.5.2 und 2.2, 2. Abs.). 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 Tätig-

keiten, 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 (siehe hierzu 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 (vgl. Urteil des BGer 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 (vgl. Thomas P. Wenk, mwst.com, a.a.O., Rz. 9 und 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. 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 und 3a/bb; MICHAELA MERZ, mwst.com, a.a.O., Rz. 6 und 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, 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 (vgl. 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 aArt. 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 (vgl. 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 BGer 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 (vgl. BGE 128 II 126 E. 10b/bb, BGE 127 I 68 E. 3b, BGE 112 Ia 146 f. E. 6, BGE 105 Ia 139 E. 3a, BGE 99 Ia 648 E. 7, Urteil des BGer 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 Be-

steuerung nach und nach zu entziehen (vgl. hierzu im Einzelnen BGE 106 Ia 349 ff. E. 6a, BGE 105 Ia 139 ff. E. 3a, BGE 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.