



Abteilung I
A-1513/2006
{T 0/2}

Urteil vom 24. April 2009

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____, **bestehend aus:**

.....,
Rechtsanwälte, ,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 1999).
Rechtskraft eines Rückweisungsentscheids; Steuerpflicht
einer Praxisgemeinschaft; Solidarhaftung der Gesell-
schafter einer einfachen Gesellschaft.

Sachverhalt:**A.**

Die X. bildete in den vorliegend relevanten Jahren 1998 und 1999 eine Praxisgemeinschaft. Die beteiligten Anwälte waren alle je unter einer eigenen Mehrwertsteuer-Nummer in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Die ESTV machte gegenüber einem der Rechtsanwälte (...) eine Mehrwertsteuerforderung geltend. Sie nahm an, dieser habe für die Büroinfrastruktur bei Dritten Material und Dienstleistungen bezogen und diese sodann an die verschiedenen Rechtsanwälte weiterverrechnet; für die entsprechenden Einnahmen aus der Bürogemeinschaft sei er steuerpflichtig geworden. Den entsprechenden Einspracheentscheid der ESTV hob die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit Entscheid vom 24. September 2003 (SRK 2003-042, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.54) auf. In den Erwägungen hielt sie fest, dass die Steuernachforderung zu Unrecht gegenüber dem einzelnen Rechtsanwalt geltend gemacht worden sei. Es hätten alle Büropartner eine einfache Gesellschaft gebildet, welche (statt des einzelnen Rechtsanwalts) die Leistungen in eigenem Namen bezogen habe und entsprechend als Leistungserbringerin der fraglichen Leistungen gegenüber den einzelnen Anwälten zu qualifizieren sei. Die ESTV werde zu prüfen haben, ob und in welchem Umfang sie gegenüber dieser Unkostengemeinschaft X. (noch) entsprechende Ansprüche geltend machen könne.

B.

Gestützt auf diesen Entscheid trug die ESTV die Gesellschaft "X. Rechtsanwälte" rückwirkend per 1. Januar 1995 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein und erliess gegen diese am 18. Dezember 2003 die Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 07288835 mit einer Steuerforderung von Fr. ... zuzüglich Verzugszins für die Steuerperioden 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 1999. Diese EA und namentlich die Betrachtungsweise der ESTV, wonach die X. eine steuerpflichtige Unkostengemeinschaft darstelle, wurde bestritten, worauf die ESTV mit förmlichem Entscheid vom 24. Mai 2004 wiederum unter Verweis auf den erwähnten Entscheid der SRK ihre Steuerforderung bestätigte.

Mit Einsprache vom 24. Juni 2004 beantragte die X., bestehend aus ..., zur Hauptsache (neben Eventual- und Subeventualanträgen) die Aufhebung des Entscheids der ESTV, die Löschung der Anwalts-gemeinschaft rückwirkend per 1. Januar 1995 aus dem Register der Steuerpflichtigen und die Aufhebung der Steuerforderung. Das Bestehen einer steuerpflichtigen Unkostengemeinschaft wurde bestritten. Die mehrwertsteuerlichen Austauschverhältnisse hätten nicht zwischen den Dritten und einer einfachen Gesellschaft stattgefunden, sondern vielmehr zwischen den Dritten und den Anwälten als (direkten) Leistungsbezügern. Unter Annahme einer Vorgesellschaft wäre diese zudem lediglich Vermittlerin gemäss Art. 10 Abs. 1 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464). Weiter wurden die Eventualbegehren begründet.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2004 teilte die Einsprecherin mit, dass angesichts des Urteils des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 das Subsubeventualbegehren zurückgezogen werde und die übrigen Rechtsbegehren aufrechterhalten würden, dies aber mit der Einschränkung bezüglich des Hauptbegehrens, dass hier die Begründung ebenfalls zurückgezogen werde, soweit sie sich auf die Steuerpflicht von Anwalts-gemeinschaften in grundsätzlicher Hinsicht und somit auf die gleichen Fragen wie im Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 beziehe. Am Hauptbegehren werde bezüglich der Frage der Passivlegitimation festgehalten. Am 7. September 2005 folgte eine Ergänzung zur Einsprache gestützt auf Ziff. 2.11 der Praxisänderungen der ESTV ab 1. Juli 2005, welche rückwirkend anzuwenden sei.

C.

Mit Einspracheentscheid vom 29. September 2005 hiess die ESTV die Einsprache (soweit nicht zurückgezogen und soweit auf sie eingetreten werden könne) teilweise gut und stellte fest, die einfache Gesellschaft X. (bestehend aus ...) schulde der ESTV und habe zu Recht bezahlt für die Zeit vom 1. Quartal 1998 bis 4. Quartal 1999 Fr. ... Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins (... gemäss EA Nr. 07288835 minus Fr. ... gemäss der Gutschrift vom gleichen Tag). Die teilweise Gutheissung bezog sich auf das Subsubeventualbegehren der Zulassung von Vorsteuern zum Abzug; die nachgewiesenen Vorsteuerguthaben im Umfang von Fr. ... könnten gutgeschrieben werden. Zur Begründung der Steuernachforderung bei der einfachen Gesellschaft hielt die ESTV insbesondere dafür, soweit die Einsprecherin Ausführungen zur rechtlichen Qualifikation des

Sachverhalts im Rahmen der einfachen Gesellschaft anbringe, könne darauf aufgrund des rechtskräftigen Entscheids der SRK vom 24. September 2003 nicht mehr eingetreten werden. Der Grundsatz der res iudicata gelte zwar gegenüber der damaligen Partei, also ..., jedoch sei der von der SRK rechtskräftig beurteilte Sachverhalt spiegelbildlich auch im vorliegenden Verfahren zu beachten. Weiter rechtfertige sich die rückwirkende Anwendung der Praxisänderung vom 1. Juli 2005 Ziff. 2.11 nicht. Anders als im Regelanwendungsfall der Praxisänderung handle es sich vorliegend um eine Gesellschaft, die als Steuerpflichtige eingetragen sei. Die rückwirkende Eintragung habe zudem im Anschluss an den rechtskräftigen Entscheid der SRK stattgefunden. Damit sei die einfache Gesellschaft Steuersubjekt und ihre Umsätze seien steuerbar.

D.

Mit Beschwerde vom 31. Oktober 2005 an die SRK beantragt die X., bestehend aus ..., die Aufhebung des Einspracheentscheids, die Streichung der X. rückwirkend per 1. Januar 1995 aus dem Register der Steuerpflichtigen, die Aufhebung der Steuernachforderung und die Rückerstattung der bezahlten Mehrwertsteuern.

Es wird vorgebracht, die Beschwerde sei schon gutzuheissen, weil die ESTV anstatt den einzelnen Gesellschaftern fälschlicherweise die inzwischen aufgelöste und deswegen nicht passivlegitimierte Unkostengemeinschaft X. ins Recht gefasst habe. Zudem lasse sich die Haftung der Gesellschafter der aufgelösten Gesellschaft nur auf Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTV stützen, womit die Beschwerde mangels Liquidationsergebnisses aus der aufgelösten Gesellschaft gutzuheissen sei. Sodann sei Ziff. 2.11 der Praxisänderungen per 1. Juli 2005 rückwirkend anzuwenden, womit die einfache Gesellschaft rückwirkend per 1. Januar 1995 aus dem Register gelöscht werden könne. Eine andere Behandlung als im Fall der Praxis zu den Greenkeeper-Leistungen, welche die ESTV rückwirkend anwende, würde gegen das Rechtsgleichheitsgebot verstossen. Allenfalls bestehe ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht. In Bezug auf den Hinweis der ESTV auf den rechtskräftigen Entscheid der SRK sei zudem zu berücksichtigen, dass die SRK mit dem fraglichen Entscheid nur die Beschwerde von ... gutgeheissen habe und die Steuerpflicht der Anwaltschaftsgemeinschaft damit nicht rechtskräftig festgestellt worden sei. Grundsätzlich trete sodann nur das Dispositiv eines Entscheids in Rechtskraft, nicht aber die Begründung.

E.

Mit Eingabe vom 21. Dezember 2005 beantragt die ESTV die Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 unter Übernahme der bei der SRK hängigen Fälle 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 wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich jedoch auf die Jahre 1998 und 1999, so dass vorliegend die MWSTV anwendbar ist (Art. 93 f. MWSTG).

2.

2.1 Ein mit verbindlichen Weisungen versehener Rückweisungsentscheid (vgl. Art. 61 Abs. 1 VwVG) schliesst das Verfahren bezüglich der in den Erwägungen definitiv behandelten Punkte ab. Wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr bleibt und die Rückweisung nur noch der Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient, handelt es sich – in Bezug auf die definitiv entschiedenen Punkte – um einen Endent-

scheid, der anfechtbar ist (BGE 134 II 124 E. 1.3; Entscheid der SRK vom 15. August 2005 [CRC 2005-064] E. 2a mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basel 2008, Rz. 3.196).

2.2 Materielle Rechtskraft bedeutet Verbindlichkeit eines (formell rechtskräftigen) Entscheids für spätere Verfahren. Sie bezieht sich grundsätzlich nur auf das Dispositiv und nicht auf die rechtliche Begründung und die tatsächlichen Feststellungen (BGE 121 III 474 E. 2, 4a). Die rechtliche Bindungswirkung gilt für die Parteien und Beigeladene des rechtskräftig erledigten Verfahrens sowie deren Rechtsnachfolger (FRITZ GYGI, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2. Aufl., Bern 1983, S. 323; MADELEINE CAMPRUBI, *Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zürich/St. Gallen 2008, N. 24 zu Art. 61).

2.3 Ein Rückweisungsentscheid im Sinn eines anfechtbaren Endentscheids (vorn E. 2.1) wird bei unterlassener Anfechtung formell und damit auch materiell rechtskräftig. Verweist das Dispositiv eines solchen Entscheids ausdrücklich auf die Erwägungen, werden diese zu dessen Bestandteil und haben, soweit sie zum Streitgegenstand gehören, an der Rechtskraft teil (BGE 120 V 233 E. 1a; 113 V 159 E. 1c). Die Behörde, an die zurückgewiesen wird, die Partei und auch das mit der Sache nochmals befasste Gericht selbst sind an die Erwägungen im Rückweisungsentscheid gebunden. Die rechtliche Beurteilung, mit der die Zurückweisung begründet wird, muss der neuen Entscheidung zugrundegelegt werden (BGE 116 II 220 E. 4a; 122 I 250 E. 2; Urteil des Bundesgerichts 4C.46/2007 vom 17. April 2007 E. 3.1 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 22. Dezember 1994 [SRK 1994-006] E. 3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.196; PHILIPPE WEISSENBERGER, *Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zürich etc. 2009 [im Folgenden: *Praxiskommentar VwVG*], N. 28 zu Art. 61). Eine freie Überprüfung durch das ein zweites Mal angerufene Gericht ist nur noch möglich betreffend jene Punkte, die im Rückweisungsentscheid nicht entschieden wurden oder bei Vorliegen neuer Sachumstände (Entscheid der SRK vom 15. August 2005 [CRC 2005-064] E. 2a mit Hinweisen, E. 4).

3.

3.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die von steuerpflichtigen Personen im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen sowie der Eigenverbrauch (Art. 4 Bst. a bis c MWSTV). Die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht ergeben sich aus Art. 17 Abs. 1 MWSTV. Demnach ist grundsätzlich 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.

Art. 17 Abs. 2 MWSTV enthält eine nicht abschliessende Aufzählung der möglichen Steuerpflichtigen. Subjektiv steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengemeinschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, welche unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen. Die Rechtsfähigkeit ist damit keine Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht.

3.2 Ob im Fall einer nicht rechtsfähigen Personengesamtheit die einzelnen Personen dieser Gemeinschaft oder aber die Gemeinschaft selbständig steuerpflichtig sind, bestimmt sich insbesondere danach, ob ein gemeinsamer Auftritt nach aussen vorliegt (anstatt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_518/2007 vom 11. März 2008 E. 2.3; 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, E. 2.2, 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 5.1; Entscheidung der SRK vom 24. September 2003, VPB 68.54 E. 2b). Generell ist für die Frage, ob ein Unternehmer als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger und als selbständiges Steuersubjekt zu gelten hat, massgeblich, ob er nach aussen, gegenüber Dritten in eigenem Namen auftritt oder nicht (statt vieler: Urteile des BVGer A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2 mit Hinweisen; A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.1; Entscheide der SRK vom 15. November 2002, VPB 67.50 E. 2a, b; vom 24. September 2003, VPB 68.54 E. 2a, je mit Hinweisen). Die Art des Auftretens gegen aussen ist sodann entscheidend für die Frage, ob allenfalls Vermittlung im Sinn von Art. 10 Abs. 1 MWSTV vorliegt. Als Vermittler gilt nur, wer Leistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Vertretenen tätigt. Handelt bei einer Leistung der Vertreter zwar für fremde Rechnung, tritt er aber nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen auf, so liegt sowohl zwischen dem Vertretenen und dem Vertreter als auch zwischen dem Vertreter und dem Dritten eine Leistung vor (Art. 10 Abs. 2 MWSTV).

3.3 Mit der steuerpflichtigen Person haften gemäss Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV die Teilhaber an einer einfachen Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft im Rahmen ihrer zivilrechtlichen Haftbarkeit solidarisch. Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV (identisch: Art. 32 Abs. 1 Bst. a MWSTG) bestätigt lediglich die Haftung der Teilhaber, wie sie sich schon aus dem Zivilrecht ergibt (Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996 zur Parlamentarischen Initiative "Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer" [Dettling], BBl 1996 V S. 713 ff. [im Folgenden: Bericht WAK], S. 766).

Die zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter einer einfachen Gesellschaft richtet sich nach Art. 544 Abs. 3 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220): Diese haften persönlich, primär, ausschliesslich, unbeschränkt und solidarisch. Es haftet damit nicht zuerst die einfache Gesellschaft. Diese kann zivilrechtlich nicht selbst haften, da sie keine eigene Rechtspersönlichkeit hat und nicht handlungs-, prozess- und parteifähig ist. Eine "Mithaftung" der einfachen Gesellschaft als Mehrwertsteuerpflichtige ist somit entgegen dem Wortlaut von Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV (bzw. Art. 32 Abs. 1 Bst. a MWSTG) gar nicht möglich. Für Mehrwertsteuerschulden der einfachen Gesellschaft ist nicht diese, sondern sind die Gesellschafter (je einzeln) zu belangen (zum Ganzen mit Hinweisen auf die zivilrechtliche Lehre: Urteile des BVGer A-1514/2006 vom 14. Februar 2008 E. 2.2; A-1544/2006 vom 11. September 2008 E. 2.2; THOMAS P. WENK, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 5 und 8 zu Art. 32).

Gemäss Art. 551 OR ändert sich durch die Auflösung der Gesellschaft nichts an den Verbindlichkeiten gegenüber Dritten. Die unbeschränkte, persönliche Haftung der Gesellschafter im Sinn von Art. 544 Abs. 3 OR besteht demnach gegenüber Dritten auch nach Auflösung der Gesellschaft weiter (s.a. Entscheid der SRK vom 30. Mai 2002 [CRC 2001-080] Ziff. 22).

3.4 In verfahrensrechtlicher Hinsicht gilt aufgrund der fehlenden Rechts-, Handlungs-, Partei-, Prozess- und Betreuungsfähigkeit der einfachen Gesellschaft, dass die Aktiv- und Passivlegitimation einzig den Gesellschaftern zukommt. Aufgrund der solidarischen Haftung kann aber ein einzelner Gesellschafter passivlegitimiert sein (Urteil des BVGer A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 4.2.1 mit Hinweisen auf die zivilrechtliche Lehre).

4.

4.1 Vorliegend ist die Steuerpflicht der einfachen Gesellschaft strittig. Die Beschwerdeführenden stellen in der Beschwerde (S. 9) zwar fest, angesichts des Entscheids des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, wonach einfache Gesellschaften subjektiv steuerpflichtig sein könnten und es nur darauf ankomme, ob die Gemeinschaft im Verkehr mit Dritten als solche auftrete, dürfte es nicht mehr zu bestreiten sein, dass die ehemalige Unkostengemeinschaft X. aus Sicht der Mehrwertsteuer als Steuersubjekt zu qualifizieren sei. Schon im Schreiben vom 15. Dezember 2004 an die ESTV wurde angesichts dieses Urteils die ursprüngliche Begründung zum Hauptbegehren der Einsprache (vgl. oben Bst. B) fallen gelassen. Trotzdem wird nach wie vor vertreten, die einfache Gesellschaft müsse aus dem Register gelöscht werden. Begründet wird dies in der Einspracheergänzung und Beschwerde aber hauptsächlich noch mit Ziff. 2.11 der Praxisänderungen der ESTV per 1. Juli 2005, welche rückwirkend angewendet werden müsse (zum Argument der fehlenden Passivlegitimation später E. 5). Die ESTV verweist betreffend ihren Standpunkt, die einfache Gesellschaft sei subjektiv steuerpflichtig (und die fragliche neue Praxis sei nicht anwendbar), insbesondere auf den rechtskräftigen Entscheid der SRK vom 24. September 2003.

4.2 Als Erstes fragt sich, ob – wie die ESTV vertritt – die Frage der Steuerpflicht der einfachen Gesellschaft im Entscheid der SRK vom 24. September 2003 (VPB 68.54), welcher im Übrigen u.a. die vorliegend betroffenen Jahre 1998 und 1999 umfasst, bereits rechtskräftig entschieden wurde.

4.2.1 Das Dispositiv (Ziff. 1) des Entscheids lautete auf Gutheissung der Beschwerde im Sinne der Erwägungen und Aufhebung des Einspracheentscheids. In E. 5 wurde geschlossen, die ESTV habe ihre Steuernachforderung zu Unrecht gegenüber ... geltend gemacht und sie werde zu prüfen haben, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang sie gegenüber der Unkostengemeinschaft X. (noch) entsprechende Ansprüche geltend machen könne. Dies ist als Rückweisung an die ESTV zu verstehen.

4.2.2 Für die Anfechtbarkeit und – bei wie hier unterlassener Anfechtung – die materielle Rechtskraft eines Rückweisungsentscheids ist massgeblich, ob darin bestimmte Punkte definitiv entschieden wurden (E. 2.1, 2.3). Die SRK hat im fraglichen Entscheid klar und deutlich

festgestellt, dass die einfache Gesellschaft X. die Leistungen der Dritten in eigenem Namen bezogen und ebenso in eigenem Namen den beteiligten Anwälten weiterfakturiert hat (E. 3d). Damit schloss sie einerseits – und entgegen der damaligen Ansicht der ESTV – aus, dass ... (der Beschwerdeführer in jenem Verfahren) Leistungsempfänger der Leistungen der Dritten war. Andererseits verwarf die SRK auch explizit die vom damaligen Beschwerdeführer vertretene Variante, dass die einzelnen Anwälte die Leistungen selbst direkt von den Dritten bezogen hätten. So gehe etwa aus den Rechnungen klar hervor, dass nicht die Anwälte je einzeln, sondern die Unkostengemeinschaft als Adressatin der Rechnungen gemeint gewesen sei (E. 4a/bb). Zusammenfassend wurde geschlossen, es hätten alle Büropartner eine Vorgesellschaft gebildet, welche die von den beteiligten Anwälten benötigten Vorleistungen in eigenem Namen bezogen und gegenüber den einzelnen Anwälten erbracht habe (E. 5). Damit hat die SRK diese Problematik im vorstehenden Sinn (E. 2.1, 2.3) endgültig abgehandelt. Diesbezüglich stand der ESTV im Rahmen des zweiten Rechtsgangs kein Beurteilungsspielraum mehr offen. Daran ändert auch die im Anschluss an die Anweisung an die ESTV, die Ansprüche gegenüber der Unkostengemeinschaft zu prüfen, gemachte Feststellung der SRK nichts, "diese Fragen" bildeten nicht Gegenstand des konkreten Verfahrens, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigten (E. 5 in fine). Dies kann angesichts der unmissverständlichen Feststellungen in E. 3-5 nicht so interpretiert werden, dass die ESTV (nochmals) darüber befinden soll, wer mehrwertsteuerlicher Leistungsempfänger und -erbringer der fraglichen Leistungen war. Vielmehr kann damit nur gemeint sein, dass die ESTV noch unbehandelte Punkte, so die (weiteren) Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht der einfachen Gesellschaft, der Umfang der steuerbaren Leistungen usw. zu prüfen hat.

Betreffend die Qualifikation der einfachen Gesellschaft als mehrwertsteuerliche Empfängerin der Leistungen der Dritten und steuerpflichtige Erbringerin der Leistungen an die Anwälte liegt folglich ein Endentscheid vor, gegen welchen Beschwerde hätte geführt werden können (E. 2.1). Mangels Anfechtung sind die fraglichen Erwägungen für die ESTV, für die Partei und auch für das Bundesverwaltungsgericht, das (als Nachfolgeorganisation der SRK) über die selbe Sache nochmals zu befinden hat, verbindlich (E. 2.3). Soweit die Partei sich wiederum mit diesem von der SRK endgültig beantworteten Punkt befasst, ist darauf nicht einzutreten.

4.2.3 Die materielle Rechtskraft setzt Identität der Prozessparteien voraus (E. 2.2). Da ... allein Partei des fraglichen Verfahrens war, wurde der Entscheid der SRK nur für ihn im soeben festgehaltenen Sinn materiell rechtskräftig. Die anderen Anwälte waren am Verfahren vor der SRK nicht Partei und sie wurden auch nicht als Verfahrensbeteiligte (Beigeladene) hinzugezogen und der Entscheid wurde an sie nicht eröffnet, womit ihnen der Entscheid nicht entgegen gehalten werden kann.

4.3 Für die anderen Gesellschafter liegt also keine res iudicata vor und auf deren Vorbringen ist einzutreten.

4.3.1 Es entspricht gefestigter Rechtsprechung, dass mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer und -empfänger derjenige ist, der in eigenem Namen gegen aussen auftritt (vorn E. 3.2). Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen gilt er entsprechend als steuerpflichtige Person. Gleich wie die übrige – gleichlautende – Rechtsprechung (E. 3.2) ist auch das genannte Urteil der SRK, wenn auch nicht materiell rechtskräftig, so doch von präjudizieller Bedeutung für alle ähnlich gelagerten Fälle. Erst recht gilt dies für die vorliegende, im Entscheid der SRK gerade beurteilte konkrete Situation. Die Beschwerdeführenden bestreiten zudem die Feststellung der SRK, wonach im vorliegenden Fall die einfache Gesellschaft in eigenem Namen gegen aussen aufgetreten ist, auch gar nicht mehr und stützen ihre Ansicht, die einfache Gesellschaft dürfe nicht als steuerpflichtig betrachtet werden, primär noch auf die Praxisänderung (vorn E. 4.1). Mangels Bestreitung durch die Beschwerdeführenden ist von der Richtigkeit des im Entscheid der SRK festgehaltenen Sachverhalts auszugehen und diesbezüglich wird auch nichts Neues vorgebracht. Unter diesen Umständen kann die rechtliche Subsumption vorliegend nicht anders ausfallen als im Entscheid der SRK. Folglich muss die einfache Gesellschaft als mehrwertsteuerliche Empfängerin der Leistungen der Dritten, Erbringerin der Leistungen an die Anwälte, und (zumal die weiteren Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht im Streit liegen) als subjektiv Steuerpflichtige betrachtet werden.

4.3.2 Auch die von den Beschwerdeführenden angerufene neue Praxis der ESTV führt zu keinem abweichenden Schluss.

In der Praxisänderung der ESTV vom 1. Juli 2005 betreffend "Praxisgemeinschaften" (Ziff. 2.11) sind hinsichtlich der anfallenden Aufwendungen einer Bürogemeinschaft drei Varianten umschrieben: Entweder

trete jedes Mitglied als Bezüger der Leistungen in eigenem Namen auf oder ein einzelnes Mitglied beziehe diese Leistungen selbst und fakturiere sie an die anderen weiter oder es werde eine Vorgesellschaft gebildet, welche die gemeinschaftlichen Kosten weiterverrechne und dadurch steuerpflichtig werden könne. Neu werde bei Praxisgemeinschaften, deren Mitglieder alle im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen sind, auf die Registrierung der Vorgesellschaft verzichtet, sofern diese nur Leistungen an die eigenen Mitglieder erbringe und die Weiterfakturierung ohne Kostenzuschlag erfolge.

Diese Praxis beschlägt damit ebenfalls die Frage der Identität des Leistungsempfängers und -erbringers im Fall einer Praxisgemeinschaft. Die Qualifikation der einfachen Gesellschaft als mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin und -empfängerin und deren subjektive Steuerpflicht ergibt sich jedoch nach dem soeben Gesagten schon aus den rechtlichen Grundlagen und der zugehörigen Rechtsprechung (E. 3.2). Nachdem Verwaltungsverordnungen lediglich das übergeordnete Recht auslegen und präzisieren dürfen (vgl. statt vieler: BGE 123 II 16 E. 7; 121 II 473 E. 2b; 120 Ia 343 E. 2a; 109 Ib 205 E. 2; 106 Ib 252 E. 1; Urteil des Bundesgerichts vom 15. Mai 2000, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 70 589 E. 5a; BVGE 2007/41 E. 7.4.2), vermag die neue Praxis am vorstehenden Ergebnis, welches sich aus der Anwendung der – auch heute noch – geltenden Rechtslage auf den konkreten Sachverhalt ergibt, nichts zu ändern. Die generelle Zulässigkeit der neuen Praxis kann unter diesen Umständen offen bleiben. Auch ob die Praxis (welche das MWSTG präzisiert und damit grundsätzlich ab Inkrafttreten des MWSTG gilt, vgl. statt vieler: BVGE 2007/25 E. 3.2 mit Hinweisen) rückwirkend auf den vorliegenden (dem Geltungsbereich der MWSTV unterliegenden) Fall angewendet werden könnte, braucht nicht geprüft zu werden. Ebensowenig ist auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde (Gleichbehandlung [im Unrecht] und Praxis der ESTV, für die Greenkeeper-Leistungen eine rückwirkende Anwendung der neuen Praxis zuzulassen) einzugehen.

4.3.3 Ferner kommt vorliegend auch der zwischenzeitlich in Kraft getretene Art. 45a MWSTGV, der nach ständiger Rechtsprechung rückwirkend auf – auch dem Geltungsbereich der MWSTV unterliegende – hängige Fälle angewendet werden kann (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_614/2007 vom 17. März 2008 E. 3.5; Urteil des BVGer A-1438/2006 vom 11. Juni 2007 E. 3.3), nicht zum Tragen. Diese Bestimmung betrifft nur Nachforderungen der ESTV, die auf

bloßen Formfehlern beruhen. Zum vorstehenden Schluss führt jedoch nicht die bloße Nichtbeachtung einer Formvorschrift.

4.3.4 Damit war die einfache Gesellschaft, zumal die weiteren Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht nicht bestritten sind, subjektiv steuerpflichtig und die Beschwerde ist insoweit – bezogen auf alle Beschwerdeführenden ausser ... (hierzu vorn E. 4.2) – abzuweisen.

5.

Die Beschwerdeführenden bringen weiter vor, die Anwaltsgemeinschaft ... sei per Ende 2001 aufgrund des Austritts eines Gesellschafters aufgelöst worden. Folglich könne die ESTV die Steuerforderung nur noch gegenüber den einzelnen Mitgliedern dieser Gesellschaft geltend machen. Da die ESTV fälschlicherweise die Unkostengemeinschaft, welche aufgrund ihrer Auflösung nicht passivlegitimiert sei, ins Recht gefasst habe, sei die Beschwerde (schon aus diesem Grund) gutzuheissen. Die einfache Gesellschaft sei im hier relevanten Zeitraum 1998 und 1999 nicht im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen gewesen und habe zum Zeitpunkt der rückwirkenden Eintragung durch die ESTV schon nicht mehr existiert. Die Haftung nach Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV, welche ein im Mehrwertsteuerregister eingetragenes Steuersubjekt voraussetze, könne demnach nicht greifen. Da die Haftung der Gesellschafter der aufgelösten Gesellschaft sich nur auf Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTV stützen lasse, sei die Beschwerde auch mangels Liquidationsergebnisses aus der aufgelösten Unkostengemeinschaft gutzuheissen.

Vorab ist festzuhalten, dass sich der Entscheid der ESTV vom 24. Mai 2004 nur an die "Gesellschaft X." richtete, ohne dass die einzelnen Gesellschafter bezeichnet worden wären. In Rubrum und Dispositiv des Einspracheentscheids hingegen wurden neben "X. Rechtsanwälte" die einzelnen Gesellschafter genannt.

5.1 Nach dem Gesagten war die einfache Gesellschaft in den hier betroffenen Jahren 1998 und 1999 steuerpflichtig (E. 4). Gestützt auf Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV bzw. schon auf die zivilrechtlichen Grundlagen sind die Gesellschafter für die Steuerschulden haftbar (E. 3.3). Irrelevant ist diesbezüglich, dass die einfache Gesellschaft im fraglichen Zeitraum nicht im Register der ESTV eingetragen war, sondern erst später, angeblich erst nach ihrer Auflösung, nachträglich eingetragen wurde. Dem Registereintrag kommt betreffend die subjektive Steuerpflicht bloss deklaratorische Wirkung zu (vgl. Urteil

des BVGer A-12/2007 vom 28. Januar 2009 E. 2.7 mit Hinweisen) und die Steuerpflicht besteht unabhängig davon. Ebenso wenig kann demzufolge für die Steuerpflicht der Jahre 1998 und 1999 und die solidarische Haftung der Gesellschafter relevant sein, dass – immer nach den Angaben der Beschwerdeführenden – seit Ende 2001 und damit auch im Zeitpunkt der rückwirkenden Eintragung durch die ESTV die einfache Gesellschaft gar nicht mehr existierte.

5.2 Was das Vorbringen der fehlenden Passivlegitimation der einfachen Gesellschaft anbelangt, kann Folgendes festgehalten werden:

Die mehrwertsteuerliche Behandlung einer einfachen Gesellschaft als Steuersubjekt ändert nichts daran, dass sie nicht rechts- und prozessfähig, also auch nicht passivlegitimiert ist (E. 3.4). Die fehlende Passivlegitimation der einfachen Gesellschaft galt bereits während der Zeit des Bestehens der Gesellschaft. Deren (allfällige) spätere Auflösung ist insofern für die Prozessfähigkeit ohne Belang. Die ESTV konnte die einfache Gesellschaft so oder so nicht direkt belangen und hätte den Entscheid vom 24. Mai 2004 an die einzelnen Gesellschafter richten müssen.

Dieser formelle Fehler führt jedoch nicht zur Gutheissung der Beschwerde. Eine bloss fehlerhafte Parteibezeichnung kann durch die Behörde berichtigt werden. Dies ist statthaft, wenn die Identität der Partei von Anfang an eindeutig feststand und bloss deren Benennung formell falsch war. Ein Entscheid wird dadurch nicht nichtig, sondern durch die Behörde bzw. die Beschwerdeinstanz kann eine Berichtigung erfolgen, ohne dass der angefochtene Entscheid aufgehoben werden muss (BGE 131 I 63 E. 2.2; 129 V 300 E. 3.2; Urteil des BVGer A-1686/2006 vom 25. Juni 2007 E. 1.2; Entscheid der Eidgenössischen Rekurskommission für Heilmittel vom 16. August 2002, VPB 67.94 E. 3.2 f.; VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, Praxiskommentar VwVG, a.a.O., Rz. 48 zu Art. 6 und Fn. 136 mit Hinweisen; ferner Urteil des Bundesgerichts vom 18. November 1960, ASA 29 397 E. 1). Wird als Verfügungsadressat eine einfache Gesellschaft genannt, versteht es sich aufgrund der zivilrechtlichen Gegebenheiten (E. 3.3, 3.4) von selbst, dass eigentliche Verfügungsadressaten nur die beteiligten Gesellschafter sein können. Im Entscheid vom 24. Mai 2004 wurde nicht eine andere oder eine falsche Person ins Recht gefasst, sondern diese wurde nur falsch bezeichnet. Dasselbe gilt auch, wenn die einfache Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt allenfalls schon aufgelöst war. Die

Bezeichnung der einfachen Gesellschaft als Verfügungsadressatin im Entscheid der ESTV führte damit nicht zu dessen Nichtigkeit, sondern nur zur Anfechtbarkeit, und eine Heilung des formellen Fehlers im Einspracheentscheid, in dessen Rubrum und Dispositiv alle passivlegitimierten Gesellschafter namentlich aufgezählt wurden, war möglich. Durch die unterlassene Nennung der einzelnen Gesellschafter haben diese auch keinen Nachteil erlitten (vgl. Art. 38 VwVG), waren sie doch offenkundig in der Lage, ihre Rechte durch die Einsprache wahrzunehmen. Die Argumentation der Beschwerdeführenden, es fehle der einfachen Gesellschaft an der Passivlegitimation, weswegen die Beschwerde gutzuheissen sei, dringt damit nicht durch.

5.3 Auch das Argument, die Haftung der Gesellschafter der aufgelösten Gesellschaft lasse sich nur auf Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTV stützen, womit mangels Liquidationsergebnisses aus der aufgelösten Unkostengemeinschaft die Beschwerde gutzuheissen sei, geht fehl. Nach dem Gesagten (E. 5.1) kommt vorliegend Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV zur Anwendung bzw. die zivilrechtlichen Haftungsregeln (welche durch die genannte Bestimmung nur bestätigt werden, oben E. 3.3). Die unbeschränkte und persönliche Haftung der Gesellschafter gilt gestützt auf Art. 551 OR auch noch nach Auflösung der einfachen Gesellschaft (oben E. 3.3). Die Beschwerdeführenden, welche in den Jahren 1998 und 1999 Gesellschafter der einfachen Gesellschaft waren (hierzu auch sogleich), haften für die Steuerforderung betreffend die Jahre 1998 und 1999 gestützt auf Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV und das dort als massgeblich bezeichnete Zivilrecht auch nach der allfälligen Auflösung noch unbeschränkt. Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTV kommt für sie nicht zum Tragen und ob ein Liquidationsergebnis im Sinn dieser Bestimmung vorliegt, ist unerheblich.

5.4 Nach alldem kann offen bleiben, ob die vorliegende einfache Gesellschaft durch das Ausscheiden eines Gesellschafters effektiv per Ende 2001 aufgelöst worden ist.

Zu prüfen bleibt allerdings, wie sich die einfache Gesellschaft in den strittigen Jahren 1998 und 1999 zusammensetzte. Der Einspracheentscheid richtete sich gegen die einfache Gesellschaft X., "bestehend aus" (Rubrum und S. 9 Ziff. 2.1.1). Die Aufzählung der beteiligten Rechtsanwältinnen in der Beschwerde (S. 1 und 3, so auch Einsprache S. 1 und 3) weicht davon insofern ab, als nicht genannt wird. Die Beschwerdeführenden machen jedoch keine Angaben zu dieser Diskre-

panz. Auf den verschiedenen Rechnungen (vgl. act. 6) der Jahre 1998 und 1999 wird jedenfalls mehrfach genannt. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Aufzählung durch die ESTV und auch durch die SRK im Entscheid vom 24. September 2003 (vgl. Sachverhalt Bst. A) zutrifft.

6.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Verfahrenskosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'500.-- werden den unterlegenen Beschwerdeführenden anteilmässig zu gleichen Teilen auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung kann nicht zugesprochen werden (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- werden den Beschwerdeführenden anteilmässig zu gleichen Teilen auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss gleicher Höhe verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: