Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5747/2008

Urteil vom 17. März 2011

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richterin Charlotte Schoder,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____,
vertreten durch …,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST (1/2002-4/2006); subjektive Steuerpflicht;
Vorauszahlung; Verjährung.

Sachverhalt:

A.

A.a X._____ [Gärtnermeisterverein] gelangte am 29. August 1994 schriftlich an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und ersuchte diese um Beurteilung folgender Konstellation: Sein seit [Jahr] bestehendes «Vertragswerk Grabunterhalt ….» umfasse ca. [Anzahl] «Grabverträge». Die Verträge liefen in der Regel 20 Jahre und würden durch die Angehörigen der Verstorbenen oder eine Erbengemeinschaft abgeschlossen. Vor dem Jahr 1986 sei die Y._____ [Treuhandgesellschaft] Vertragspartnerin gewesen, ab [Datum] der X._____. Der gesamte für den Grabunterhalt geschuldete Betrag werde jeweils bei Vertragsabschluss einbezahlt.

A.b Am 3. Mai 1995 antwortete die ESTV, bei den von den Vereinsmitgliedern bzw. Gärtnermeistern geleisteten Grabunterhaltsarbeiten handle es sich um eine der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung. Das für diese Leistung erhaltene Entgelt müsse deshalb versteuert werden (recte: bilde Steuerbemessungsgrundlage). Steuerpflichtig sei die einfache Gesellschaft, bestehend aus dem Verein und den Gärtnermeistern. Die einfache Gesellschaft schlösse mit den Auftraggebern die Grabunterhaltsverträge ab. Bei der steuerlichen Behandlung der bereits abgeschlossenen Verträge komme die Übergangsbestimmung von Art. 84 Abs. 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464) zum Tragen. Die bereits vereinnahmten Zahlungen (sog. Vorauszahlungen) unterlägen der Mehrwertsteuer, soweit sie auf Leistungen entfielen, die nach dem 1. Januar 1995 erbracht würden.

A.c Darauf reagierte mit Schreiben vom 2. Januar 1996 die Y._____. Sie stellte sich auf den Standpunkt, die Grabunterhaltsverträge unterschieden sich nicht von Einmalleistungen auf ein Sparheft bei einer Bank mit Dauerauftrag oder bei einer Gemeinde. Die im Grabfonds bereit liegenden Mittel stellten keine Vorauszahlungen dar. Vielmehr handle es sich um eine Geldanlage und nicht bereits um einen mehrwertsteuerlichen Umsatz. Der gleiche Vorgang bewirke auch bei den Banken keine Mehrwertsteuerpflicht. Auf die Erfassung des Grabfonds als selbständiger Steuerpflichtiger sei auch aus verwaltungsökonomischen Gründen zu verzichten.

B.

B.a Am 19. Januar 2004 entschied die ESTV, dass die einfache Gesellschaft «Grabunterhalt …» ab dem 1. Januar 1999 als Steuerpflichtige ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen sei und ihre Umsätze aus den Grabunterhaltsverträgen zu versteuern habe.

B.b Gegen diesen Entscheid erhob der «Grabunterhalt …», vertreten durch die Y._____, am 19. Februar 2004 Einsprache. Er beantragte, es sei festzustellen, dass der «Grabunterhalt …» keine mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen erbringe. Er legte erneut dar, der Verein habe nur finanzielle Mittel zu verwalten. Die reine Verwaltung von Finanzvermögen sei eine steuerausgenommene Finanzdienstleistung. Am 23. Juni 2004 teilte der «Grabunterhaltsfonds ….» der ESTV mit, er überweise unter Vorbehalt der Einsprache und ohne Anerkennung einer Rechtspflicht eine Zahlung von Fr. 440'000.--.

C.

C.a Mit Entscheid vom 14. Dezember 2007 hob die ESTV den Entscheid vom 19. Januar 2004 mit der Begründung auf, sie sei nach der Durchsicht der Unterlagen zum Ergebnis gelangt, es liege keine einfache Gesellschaft «Grabunterhalt ….» vor. Vielmehr schliesse der Verein die Grabunterhaltsverträge direkt mit den Hinterbliebenen ab. Folglich sei sie von einem falschen Steuersubjekt ausgegangen.

C.b Ebenfalls am 14. Dezember 2007 stellte die ESTV dem X._____ einen Entscheid zu. Darin erklärte sie diesen für mehrwertsteuerpflichtig und forderte für die Steuerperiode 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2006 Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 482'035.-- ein. Sie begründete den Entscheid im Wesentlichen damit, der Verein sei im Sinne der Mehrwertsteuer Leistungserbringer der Grabunterhaltsverträge. Dieser ziehe die Gärtnermeister für die konkrete Leistungserbringung bei. Hingegen liege zwischen dem Auftraggeber und dem jeweiligen Gärtner kein Leistungsaustauschverhältnis vor. Der Verein gelte per 1. Januar 1995 als steuerpflichtig. Infolge Zeitablaufs könnten jedoch nur noch die Steuerforderungen ab dem 1. Quartal 2002 geltend gemacht werden. Auch der per 1. Januar 2002 noch bestehende Vorauszahlungsbestand (davon gelte gemäss der Verwaltungspraxis 2/3 als steuerbare Vorauszahlung und 1/3 als Zins) sei zu versteuern: Denn darin seien vor dem 1. Januar 2002 vereinnahmte Vorauszahlungen enthalten, für die die entsprechenden «Gegenleistungen» aber erst nach diesem Datum erbracht würden.

D.

D.a Dagegen erhob X._____ Einsprache. Er beantragte die Aufhebung des Entscheides und die Feststellung, dass er nicht mehrwertsteuerpflichtig sei. Eventualiter sei das Einspracheverfahren auf die Frage der Steuerpflicht und die Verjährung zu beschränken und betreffend die übrigen Fragen zu sistieren. Subeventualiter sei der Steuerbetrag gemäss den effektiven Gegebenheiten festzusetzen. Er bestritt das Vorliegen eines Leistungsaustauschverhältnisses zwischen ihm und den Auftraggebenden. Der X._____ erbringe diesen gegenüber eine reine Finanzdienstleistung. Die eigentlichen Grabunterhaltsarbeiten würden direkt vom Gärtner an den Auftraggeber geleistet. Zudem bestritt er die von der ESTV angewandte Verwaltungspraxis betreffend die Behandlung des Vorauszahlungsbestandes und die Berechnung der Mehrwertsteuerforderung. Da er die Voraussetzungen der getrennten Fakturierung von Unterhaltsarbeiten und Pflanzenlieferungen erfülle, sei die allenfalls geschuldete Mehrwertsteuer unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Sätze neu zu berechnen (Steuersatzaufteilung von 40% [Pflanzen] zu 60% [Unterhaltsarbeiten]). Im Weiteren rügte er eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Ihm sei die vorgängige Stellungnahme zum angefochtenen Entscheid verwehrt worden.

D.b Mit Einspracheentscheid vom 5. August 2008 wies die ESTV die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat. X._____ wurde für die Abrechnungsperiode 1. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2006 zur Zahlung von Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 166'581.-- zuzüglich Verzugszins verpflichtet. Die bereits geleistete Zahlung in der Höhe von Fr. 440'000.-- wurde an die Steuerschuld angerechnet. Am selben Tag wurde X._____ für die Steuerperiode 4. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2006 eine Gutschrift über Fr. 315'454.-- angezeigt. Die ESTV hielt hinsichtlich der Steuerpflicht und der steuerlichen Beurteilung der Vorauszahlungen an der bereits im Entscheid dargelegten Argumentation fest. Hingegen folgte sie der vom X._____ geltend gemachten Steuersatzaufteilung und korrigierte die Abrechnung entsprechend.

E.

E.a Gegen diesen Einspracheentscheid erhob der X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 9. September 2008 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragte – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – die Aufhebung des Einspracheentscheids. Es sei festzustellen, dass er nicht steuerpflichtig sei (Ziffer 1). Eventualiter sei

festzustellen, dass die Mehrwertsteuerforderung für die vor dem 1. Januar 2002 geleisteten Vorauszahlungen verjährt sei, und es sei die ESTV zu verpflichten, ihm eine Gutschrift über Fr. 291'294.28 auszustellen (Ziffer 2).

E.b In ihrer Vernehmlassung vom 23. Juli 2009 schloss die ESTV (Vorinstanz) auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten, welches das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) ablöst. Das aMWSTG seinerseits ersetzte die aMWSTV, welche an die Stelle des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUStB, BS 6 173) getreten ist.

Im vorliegenden Fall ist die mehrwertsteuerliche Behandlung von sog. «Grabunterhaltsverträgen» strittig, welche nach Angaben des Beschwerdeführers in der Regel für die Dauer von 20 Jahren abgeschlossen wurden (und werden). Im Jahr 2007 – das Jahr also, in welchem die Vorinstanz den Entscheid fällte und den Beschwerdeführer erstmals ins Recht fasste – standen folglich noch Verträge in Kraft, die zur Zeit der Geltung des WUStB abgeschlossen worden sind.

1.2.1. Die echte Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen ist unzulässig. Es entspricht deshalb einem allgemein anerkannten Grundsatz des intertemporalen Rechts, dass Rechtssätze für die zur Zeit ihrer Geltung sich ereignenden Sachverhalte wirken (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/ FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/ Basel/Genf 2010, Rz. 329; FELIX GEIGER, in: mwst.com, Kommentar zum

Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 5 zu Art. 94 aMWSTG).

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll dieser Grundsatz auch auf Leistungen Anwendung finden, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (vgl. Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6855, 7028; vgl. GEIGER, a.a.O., N. 5 zu Art. 93, N. 5 f. zu Art. 94 aMWSTG). Es handelt sich dabei um sog. «Dauerschuldverhältnisse», bei denen während der vertraglich vereinbarten Zeit ein fortdauerndes oder wiederholtes Leistungsverhalten stattfindet. Das MWSTG, das aMWSTG sowie die aMWSTV sehen für derartige Dauerschuldverhältnisse dementsprechend in ihren Übergangsbestimmungen übereinstimmend vor, dass für die Beurteilung, welchem Recht eine Leistung untersteht, auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. die Erfüllung des Steuertatbestandes abzustellen ist (vgl. Art. 112 und 113 MWSTG, Art. 93 und 94 aMWSTG, Art. 83 und 84 aMWSTV; vgl. auch Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 26. April 2006, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.77 E. 2a/bb betreffend die aMWSTV; vgl. GEIGER, a.a.O., N. 4 zu Art. 93, N. 1 zu Art. 94 aMWSTG).

Die vorliegend in Rede stehenden Grabunterhaltsverträge stellen solche Dauerschuldverhältnisse dar. Der Grabunterhalt wird während der gesamten vertraglich vereinbarten Dauer fortdauernd und wiederkehrend erbracht. Die Vorinstanz fasste den Beschwerdeführer für die Jahre 2002 bis 2006 ins Recht. Für die Leistungen, die der Beschwerdeführer basierend auf den Grabunterhaltsverträgen während dieser Zeit erbrachte, findet gestützt auf das vorangehend Ausgeführte das aMWSTG Anwendung (Art. 112 Abs. 3 MWSTG).

1.2.2. Demgegenüber ist das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar. Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (ausführlich: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Kein Verfahrensrecht in diesem engen Sinn stellen etwa die nachfolgend abgehandelten Themen wie das Selbstveranlagungsprinzip, die Entstehung der Steuerforderung, die Regelung der Mehrwertsteuerpflicht und die Verjährung dar, so dass vorliegend auch diesbezüglich noch das aMWSTG anwendbar ist.

1.3. Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a, Urteile des Bundesgerichts

2C_348/2009 vom 3. Februar 2010 E. 3, 1C_6/2007 vom 22. August 2007 E. 3.3).

Soweit der Beschwerdeführer seine Anträge formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihm folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, nämlich der Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob die Steuerpflicht und die damit zusammenhängende strittige Steuernachbelastung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (BGE 126 II 300 E. 2c, Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 1.3; BVGE 2007/24 E. 1.3, statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 1.4).

Auf die formellen Anträge des Beschwerdeführers (Ziffer 1 und 2) ist somit nicht einzutreten, soweit sie als Feststellungsbegehren formuliert sind.

1.4. Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht steht den Rechtsuchenden grundsätzlich ein umfassendes Rechtsmittel zur Verfügung. Neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) kann auch die Rüge der Unangemessenheit erhoben werden (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

2.

2.1. Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a und b aMWSTG). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist (Art. 7 Abs. 1 aMWSTG).

2.2. Das Gesetz regelt den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung, soweit hier interessierend, wie folgt:

«Bei Lieferungen und Dienstleistungen entsteht die Steuerforderung:
a. im Falle der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten:

1. (…)
2. (…)
3. bei Vorauszahlungen sowie bei Lieferungen und Dienstleistungen ohne oder mit verspäteter Rechnungsstellung mit der Vereinnahmung des Entgelts;

b. im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten: mit der Vereinnahmung des Entgelts; dies gilt auch für Vorauszahlungen» (Art. 43 Abs. 1 aMWSTG).

Bei Vorauszahlungen entsteht die Steuerforderung also unabhängig von der Abrechnungsart immer mit der Vereinnahmung des Entgelts (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.220/2003 vom 11. Februar 2004 E. 2.2.1;

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-659/2007 vom 1. Februar 2010 E. 3.1, A-1463/2006 und A-1464/2006 vom 27. Februar 2009 E. 3.4.1). Solche Vorauszahlungen liegen dann vor, wenn für eine bestimmte oder zumindest bestimmbare künftige Leistung ein im Voraus bezahltes Entgelt geleistet wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-659/2007 vom 1. Februar 2010 E. 3.2).

2.3. Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet. Dazu gehört alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für ihn als Gegenleistung für die Leistung aufwendet (Art. 33 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist somit auf das, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht auf das, was der Leistende erhält, abzustellen. Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-659/2007 vom 1. Februar 2010 E. 2.1.1, A-6038/2008 und A-6047/2008 vom 16. September 2009 E. 2.2, A-6213/2007 vom 24. August 2009 E. 2.2).

Auch eine Vorauszahlung bildet Bestandteil der Bemessungsgrundlage, wenn es sich um ein Entgelt für eine steuerbare Leistung handelt, mithin die üblichen Voraussetzungen für das Bestehen eines Leistungsaustauschs, namentlich die innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der Vorauszahlung und der mehrwertsteuerlichen Leistung, gegeben sind (siehe BGE 126 II 252 ff. E. 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-659/2007 vom 1. Februar 2010 E. 3.2; vgl. auch bereits die Entscheide der SRK vom 26. April 2006, veröffentlicht in: VPB 70.77 E. 2.a/bb, vom 13. Mai 2004, veröffentlicht in: VPB 68.129 E. 2, 3, mit Hinweis).

2.4. Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 aMWSTG). Der für die Feststellung der Steuerpflicht massgebende Umsatz bemisst sich bei den der Steuer unterliegenden Lieferungen und Dienstleistungen nach den vereinnahmten Entgelten (Art. 21 Abs. 3 aMWSTG). Von der Steuerpflicht ausgenommen sind Unternehmen mit einem Jahresumsatz nach Art. 21 Abs. 3 aMWSTG bis zu Fr. 250'000.--, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 25 Abs. 1 aMWSTG). Mehrwertsteuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 aMWSTG).

2.4.1. Beim Begriff der Selbständigkeit handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Wichtige Indizien für die selbständige Ausübung der Tätigkeit sind insbesondere das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht und diese selbständig organisieren zu können. Daneben können die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit eine Rolle spielen. Ob eine Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinn als selbständig oder unselbständig anzusehen ist, bestimmt sich stets aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (Urteile des Bundesgerichts 2C_426/2008 und 2C_432/2008 vom 18. Februar 2009 E. 2.2, 2C_430/2008 vom 18. Februar 2009 E. 2.2, 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 S. 569 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2.1, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.1).

Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Begriff der Selbständigkeit eher weit auszulegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.4, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2; vgl. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 115, 174 f.).

2.4.2. Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich, sondern nach konstanter Rechtsprechung auch dafür, ob der Unternehmer überhaupt als mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer oder -empfänger zu gelten hat. Denn das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2.4, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.2, A-5876/2008 vom 24. März 2010 E. 2.2, A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008). Massgebend ist dabei die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 3.5.2, A-1562/2006 vom

26. September 2008 E. 3.2.5.3, A-1382/2006 und A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.2, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C_518/2007 und 2C_519/2007 vom 11. März 2008; vgl. auch Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in: VPB 67.50 E. 4d).

2.5. 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 Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1, mit Hinweisen; BVGE 2007/23 E. 2.3.2, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.4, A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.3, A-1595/2006 vom 2. April 2009 E. 2.8, bestätigt mit Urteilen des Bundesgerichts 2C_309/2009 und 2C_310/2009 vom 1. Februar 2010). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt im Bereich der Mehrwertsteuer nicht nur bei der rechtlichen Qualifikation von Sachverhalten, sondern auch bei der Auslegung von zivilrechtlichen und von steuerrechtlichen Begriffen Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8. Januar 2003, veröffentlicht in: ASA 73 S. 565 ff. E. 3.2; BVGE 2007/23 E. 2.3.2, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.3). Nicht entscheidend ist deshalb grundsätzlich, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten (Urteil des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.4, A-156/2007 vom 20. April 2009 E. 2.2.3).

2.6. Die Steuerforderung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (Art. 49 Abs. 1 aMWSTG). Die Verjährung ist von Amtes wegen zu prüfen (statt vieler: HANS HEGETSCHWEILER, in: mwst.com, a.a.O., N. 3 zu Art. 49 aMWSTG). Die Verjährung wird durch jede Einforderungshandlung und durch jede Berichtigung durch die zuständige Behörde unterbrochen (Art. 49 Abs. 2 aMWSTG).

Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine Gesetzesbestimmung in erster Linie nach ihrem Wortlaut auszulegen. An einen klaren und unzweideutigen Gesetzeswortlaut ist die rechtsanwendende Behörde gebunden, sofern dieser den wirklichen Sinn der Norm wiedergibt (BGE 131 II 562 E. 3.5, 125 III 57 E. 2b, 120 II 112 E. 3a). Ist eine Bestimmung trotz ihres scheinbar klaren Wortlauts unklar, so ist nach dem wahren Sinn und Zweck der Norm zu suchen. Dieser ergibt sich in erster Linie aus der Entstehungsgeschichte und dem Willen des Gesetzgebers.

Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Rechtsnorm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten angewandte und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis aus der *ratio legis*. Massgebend ist damit der Sinn des Rechtssatzes (BGE 122 V 362 E. 4a; vgl. zur Auslegung allgemein: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 214 ff., mit weiteren Hinweisen; ERNST A. KRAMER, Juristische Methodenlehre, 2. Aufl., Bern 2005, S. 47 ff.). Bei der Auslegung gelangen also die grammatikalische, historische, zeitgemässe, systematische und teleologische Auslegungsmethoden zur Anwendung.
Durch Auslegung ist vorab zu ermitteln, ob das Fehlen einer Anordnung eine bewusst negative Antwort des Gesetzgebers, ein sog. «qualifiziertes Schweigen», darstellt. Kann dies verneint werden und erweist sich eine gesetzliche Regelung als unvollständig, da sie auf eine bestimmte Frage keine Antwort gibt, liegt eine sog. «echte Lücke» des Gesetzes vor. Regelt das Gesetz zwar den Sachverhalt, führt dies aber zu sachlich unbefriedigenden Resultaten, wird von einer «unechten Lücke» gesprochen. Echte Lücken zu füllen ist dem Richter aufgegeben, unechte zu korrigieren, ist ihm grundsätzlich verwehrt, es sei denn, die Berufung auf den als massgeblich erachteten Wortsinn der Norm stelle einen Rechtsmissbrauch dar (BGE 132 III 707 E. 2, 131 II 562 E. 3.5; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1714/2006 vom 11. August 2008 E. 2.5; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 233 ff.). Die gleichen Grundsätze gelten für das Steuerrecht (BGE 131 II 562 E. 3.5; vgl. auch ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 25 ff.). Angesichts des im Steuerrecht verfassungsmässig verankerten (vgl. Art. 127 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]), besonders streng gehandhabten Legalitätsprinzips (vgl. dazu etwa BGE 131 II 562 E. 3.1, 3.4), ist eine Lücke allerdings nicht leichthin anzunehmen (vgl. zum Legalitätsprinzip im Steuerrecht etwa HÄFELIN/ MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 2693 ff.).

3.
Vorab erhebt der Beschwerdeführer verschiedene formelle Rügen und macht eine falsche Feststellung des Sachverhalts geltend.

3.1. Der Beschwerdeführer rügt zum einen, Ziffer 1 des Dispositivs des vorinstanzlichen Einspracheentscheids sei falsch. Diese hätte nicht auf Abweisung, sondern auf teilweise Gutheissung lauten müssen. Zum andern sei das Nichteintreten gemäss derselben Ziffer unbegründet gewesen.
Wie die Vorinstanz treffend ausführt, ist der beschwerdeführerische Einwand zwar grundsätzlich richtig, jedoch aufgrund der Ziffer 2 des Dispositivs, – worin der Beschwerdeführer konkret zur Leistung von Mehrwertsteuern in der Höhe von Fr. 166'581.-- verpflichtet und das verfügte Rechtsverhältnis abschliessend und unmissverständlich geklärt wurde –, nicht weiter relevant. Im Übrigen ist dem Beschwerdeführer aus der nicht korrekten Formulierung kein rechtsrelevanter Nachteil

erwachsen. Schliesslich bleibt unklar, was der Beschwerdeführer aus diesem Einwand eigentlich zu seinen Gunsten ableiten will.

Hinsichtlich des teilweisen Nichteintretens legt die Vorinstanz dar, der Beschwerdeführer habe sich in seiner Einsprache über weite Strecken mit der Steuerpflicht der «einfachen Gesellschaft …» auseinander gesetzt. Diese sei aber gar nicht Streitgegenstand des fraglichen Verfahrens gewesen. Aus diesem Grund sei sie darauf nicht eingetreten, dürfe der Streitgegenstand doch nicht ausgedehnt werden. Den korrekten Ausführungen der Vorinstanz ist zu folgen, weshalb das Nichteintreten in diesem Punkt nicht zu beanstanden ist. Im Übrigen bleibt auch hier unklar, was der Beschwerdeführer daraus für sich ableiten will.

3.2. Hinsichtlich des Sachverhalts bringt der Beschwerdeführer vor, nicht er, sondern die Y._____ (Treuhandgesellschaft) sei am 29. August 1994 an die Vorinstanz gelangt, um die «Steuerpflicht des Vereins» abklären zu lassen. Abgesehen davon, dass auch hier unklar bleibt, was der Beschwerdeführer daraus überhaupt zu seinen Gunsten ableiten will, gelangte – entgegen seinem Einwand – der Gärtnermeisterverein selbst und nicht, wie behauptet, die Y._____ an die ESTV. Das fragliche Schreiben ist auf Briefpapier des Gärtnermeistervereins verfasst und von dessen damaligem Präsidenten unterzeichnet worden (act. 1). Eine falsche Feststellung des Sachverhalts liegt folglich nicht vor. Die im Weiteren beanstandeten, angeblich aktenkundig falschen Darstellungen betreffen nicht den rechtserheblichen Sachverhalt, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

3.3.

3.3.1. Der Beschwerdeführer macht weiter sinngemäss eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend. So habe er nach der langjährigen Position der Vorinstanz, wonach die «einfache Gesellschaft …» steuerpflichtig sei, nicht mit einer völlig neuen Beurteilung des Falles rechnen müssen. Ihm hätte deshalb vorweg die Gelegenheit eingeräumt werden müssen, um zur Neubeurteilung Stellung nehmen und sich zur Frage der Höhe der Steuer äussern zu können.

3.3.2. Die Vorinstanz hat mit Entscheid vom 19. Januar 2004 die «einfache Gesellschaft ….» ab dem 1. Januar 1999 als steuerpflichtig erklärt. Dagegen erhob der «Grabunterhalt …» Einsprache (vgl. Bst. B). Im Rahmen des Einspracheverfahrens klärte die Vorinstanz den Sachverhalt erneut ab. Dabei ersuchte sie den «Grabunterhaltsfonds …» um Einreichung diverser Unterlagen (u.a. Angaben betreffend die Höhe der geleisteten Vorauszahlungen per 1. Januar 1999 und per 1. Januar 2002) zur Berechnung der Steuerforderung (vgl. act. 12, Schreiben der

ESTV vom 16. August 2007). Bereits im Verlaufe dieser Abklärungen wurde der Beschwerdeführer durch die ESTV telefonisch vorab dahingehend informiert, dass sie nach erneuter Beurteilung des Falles beabsichtige, den Beschwerdeführer selbst und nicht etwa die «einfache Gesellschaft …» in die Steuerpflicht zu nehmen (vgl. act. 13, Schreiben des Beschwerdeführers an die ESTV vom 26. Oktober 2007). Darauf reagierte der Beschwerdeführer nicht. Am 14. Dezember 2007 hob die Vorinstanz den angefochtenen Entscheid vom 19. Januar 2004 auf und erliess am gleichen Tag gestützt auf Art. 63 aMWSTG einen neuen Entscheid, worin der Beschwerdeführer für steuerpflichtig erklärt wurde (vgl. oben, Bst. C).

Das Vorgehen der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden. Es besteht keine Pflicht der ESTV, die Steuerpflichtigen vor Erlass eines auf Art. 63 aMWSTG gestützten Entscheids anzuhören. Hierzu dient das Einspracheverfahren (vgl. Art. 30 Abs. 2 Bst. b VwVG, wonach die Behörde die Parteien nicht anzuhören braucht «vor Verfügungen, die durch Einsprache anfechtbar sind»). Die im Rahmen des Einspracheverfahrens betreffend die «einfache Gesellschaft …» eingeforderten Geschäftszahlen kann die Vorinstanz zudem – entgegen der Kritik des Beschwerdeführers – ohne Weiteres auch im vorliegenden Verfahren verwenden, bleiben doch – wie die Vorinstanz zu Recht erwähnt – die vom Beschwerdeführer selber eingereichten, den betreffenden Geschäftsperioden entnommenen Zahlen dieselben. Im Weiteren war die Vorinstanz aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes zu deren Einforderung berechtigt und der Beschwerdeführer war zu deren Einreichung aufgrund seiner Mitwirkungspflichten auch verpflichtet (vgl. zum Ganzen BVGE 2009/60 E. 2.1.1).

3.4. Aus den dargelegten Gründen ist die Beschwerde in diesen Punkten abzuweisen.

4.

Vorliegend ist zunächst die Frage zu klären, ob der Beschwerdeführer mehrwertsteuerpflichtig ist bzw. ober er steuerbare Leistungen erbringt. Sollte dies bejaht werden, ist in einem weiteren Schritt der Umfang der Steuerpflicht des Beschwerdeführers zu untersuchen.

4.1. Der Beschwerdeführer, konstituiert als Verein im Sinne von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210), führt die Grabvertragsstelle für … unter Beizug einer Treuhandstelle (vgl. Art. 1 und Art. 2 Bst. f der Statuten vom [Datum] des Gärtnermeistervereins …). Nach seinen eigenen Angaben schliesst er mit den jeweiligen Hinterbliebenen bzw. den Angehörigen von Verstorbenen «Grabunterhaltsverträge» ab.

Ganz allgemein kann als Sinn und Zweck eines «Grabunterhaltsvertrages» die Sicherstellung der Pflege eines Grabes im Rahmen der jeweils geltenden Friedhofsordnung während der Grabesruhe, die sich über

mehrere Jahrzehnte erstrecken kann, bezeichnet werden. Aus diesem Grund schliessen die Hinterbliebenen bzw. die Auftraggeber einen – nach Angaben des Beschwerdeführers in der Regel 20 Jahre währenden – «Grabunterhaltsvertrag» ab. Es handelt sich dabei im vorliegenden Fall um einen standardisierten Vertrag (vgl. Beilage 11, Beispiel eines Grabunterhaltsvertrages samt Merkblatt), der der auftraggebenden Person innerhalb des standardisierten Rahmens nur gewisse Wahlmöglichkeiten lässt. So kann sie den Gärtner nicht gänzlich frei bestimmen, sondern muss für die konkrete Grabpflege einen dem Verein angehörenden Gärtnermeister bzw. Vertragsgärtner (also ein Vereinsmitglied des Beschwerdeführers) wählen. Sie hat sodann die Wahl zwischen verschiedenen Grabtypen (Reihengrab, Urnen- und Kindergrab, Doppel- und Familiengrab). Weiter kann sie über die Anzahl der jährlichen Bepflanzung (drei- oder zweimalig) und der Tarifstufe (Tarif 1-3) – welche die Art der Bepflanzung beeinflusst (vgl. Beilage 11, Ziffer 2 des Merkblattes) – entscheiden.
Der Vertragsgärtner verpflichtet sich vertraglich grundsätzlich zu «gleich bleibenden Leistungen». Der Beschwerdeführer und der Vertragsgärtner «sorgen gemeinsam» für den vertragsgemässen Unterhalt und verpflichten sich, die Gräber und Urnennischen «wiederkehrend» zu kontrollieren (vgl. zum Ganzen Beilage 11, Beispiel eines Grabunterhaltsvertrages samt Merkblatt).
Im Gegenzug verpflichtet sich die auftraggebende Person, den gesamten hierfür geschuldeten Betrag im Voraus auf das Konto «Grabunterhalt …» bei der [Bank] zu überweisen. Diese als «Einmaleinlage» bezeichnete Zahlung setzt sich zusammen aus dem Jahresbetrag der Grabpflege gemäss der gewählten Tarifstufe, multipliziert mit der Laufzeit des Grabunterhaltsvertrages, einem Verwaltungskostenbeitrag, je nach Gemeinde aus den Kosten für das erstmalige Herrichten des Grabes sowie eventuellen zusätzlichen Leistungen (vgl. Beilage 11, Merkblatt Ziffer 2). Der Vertrag wird vom Beschwerdeführer, vom Vertragsgärtner sowie von der auftraggebenden Person unterzeichnet.

4.2. Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, der gesamte für den Grabunterhalt geschuldete Betrag werde von den Angehörigen bei Abschluss des Vertrages einbezahlt und in einem Fonds verwaltet. Seine einzige Aufgabe sei es, diesen Fonds «separat als Treuhandgut für die Sicherstellung der Grabunterhaltsverträge» zu verwalten. Hierfür sei er nicht mehrwertsteuerpflichtig, handle es sich dabei doch um eine von der Steuer ausgenommene Finanzdienstleistung im Sinne von Art. 18 Ziffer 19 Bst. b und c aMWSTG. Die vorliegend getroffene «Grabunterhaltslösung» sei mit der Verwaltung eines Depots im Sinne von Ziffer 20.2 der Branchenbroschüre Nr. 02 für Gärtner und Floristen (in der hier einschlägigen, vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2007 geltenden Fassung) zu vergleichen. Die konkreten Grabunterhaltsarbeiten würden vom jeweiligen Gärtnermeister ausgeführt. Dieser werde von den Angehörigen bestimmt und direkt von diesen beauftragt. Hauptvertragspartner des «Grabunterhaltsvertrages» seien deshalb der jeweilige Gärtnermeister als Beauftragter und die Angehörigen als Auftraggeber.

4.3. Für die Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers ist entscheidend, wer nach aussen gegenüber Dritten auftritt. Massgebend ist dabei die Frage, wie das Angebot, für den Grabunterhalt zu sorgen, für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt (vgl. E. 2.4.3).

4.3.1. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind für die Beurteilung des Auftretens nach aussen und damit für die Zurechnung von Umsätzen der Briefkopf und die Zahlstelle gewichtige Indizien (vgl. BGE 124 III 363 E. 2b, das Obligationenrecht betreffend; Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 die Rechnungsstellung betreffend; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4011/2010 vom 18. Januar 2011 E. 3.2.4 mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Basel 2009, Kapitel 3 N. 31 f.).

Im vorliegenden Fall wird der Grabunterhaltsvertrag (inkl. Merkblatt) auf Papier des Beschwerdeführers verfasst (Beilage 11, vgl. den Hinweis auf seinen Namen in der Kopfzeile des Vertrages; vgl. auch die Beispiele von Grabunterhaltsverträgen [inkl. Merkblatt] in act. 1 und 2) und trägt auch dessen Logo. Der gesamte Zahlungsverkehr läuft über das Konto «Grabunterhalt» des Beschwerdeführers: Die «Einmalleistung» hat der Auftraggeber dem Beschwerdeführer – und nicht etwa dem jeweiligen Vertragsgärtner – zu überweisen. Auch der jeweilige Gärtnermeister stellt seine Arbeiten gemäss dem vom Auftraggeber gewählten Tarif dem Beschwerdeführer jährlich in Rechnung (vgl. Beilage 11, Ziffer 9 des Merkblattes); zwischen den Vertragsgärtnern und den Auftraggebern besteht folglich kein «Rechnungsfluss».

Gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung darf der neutrale Dritte aufgrund dieser tatsächlichen und vertraglichen Umstände davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer der Leistungserbringer der Grabunterhaltsverträge ist. Hierfür sprechen sodann folgende, entscheidend ins Gewicht fallende Indizien:

4.3.2. Der Grabunterhaltsvertrag kann vor Ablauf der vertraglich vereinbarten Dauer nicht gekündigt werden (vgl. Ziffer 14 des Merkblattes). Notwendigenfalls kann der Vertragsgärtner auf Anfang eines Kalenderjahres ausgewechselt werden (Beilage 11, vgl. Ziffer 12 des Merkblattes). Daraus folgt, dass die Geltung des Grabunterhaltsvertrags von einem Wechsel des Vertragsgärtners gänzlich unberührt bleibt. Das entspricht ganz dem Sinn und Zweck eines Grabunterhaltsvertrages, mit dem es primär darum geht, die Pflege des Grabes während der Grabesruhe bzw. während der gesamten vertraglich vereinbarten Dauer sicher zu stellen. Aus diesem Grund hat denn auch der Beschwerdeführer dafür zu sorgen und dem Auftraggeber zu gewährleisten, dass bei Geschäftsaufgabe eines Vertragsgärtners ohne Nachfolgeregelung ein anderer Vertragsgärtner die Grabpflege

übernimmt (Beilage 11, vgl. Ziffer 10 des Merkblattes). Auch aus diesem Umstand muss der neutrale Dritte schliessen, dass der Beschwerdeführer der Leistungserbringer des Grabunterhaltsvertrags ist, der für die konkreten Grabunterhaltsarbeiten die Vertragsgärtner lediglich beizieht.

Weiter ist in jenen Fällen, in denen bei Reklamationen von Seiten des Auftraggebers keine Einigung zwischen diesem und dem Vertragsgärtner erzielt wird, die Beanstandung dem Sekretariat des Beschwerdeführers zur Kenntnis zu bringen (Beilage 11, vgl. Ziffer 11 des Merkblattes). Eine solche Regelung macht aber nur vor dem Hintergrund Sinn, dass dem Beschwerdeführer eine massgebliche Aufsichtsfunktion zukommt und dieser schliesslich für die Konfliktlösung verantwortlich ist. Der neutrale Dritte muss daraus wiederum schliessen, dass der Beschwerdeführer für die Erfüllung des Grabunterhaltsvertrages die jeweiligen Vertragsgärtner lediglich beizieht, letztlich aber er gegenüber den Auftraggebern für die vertragsgemässe Erfüllung besorgt zu sein und einzustehen hat.

4.3.3. Die Beurteilung, wonach der Beschwerdeführer Leistungserbringer des Grabunterhaltsvertrages ist, wird auch durch den Vertrag zwischen dem Beschwerdeführer sowie den Gärtnermeistern bestätigt, der gerade im Hinblick auf die Grabunterhaltsverträge abgeschlossen worden ist (act. 4, Vertrag zwischen dem Beschwerdeführer und den Grabunterhalts-Vertragsgärtnern vom 24. August 1987; inhaltlich identisch mit Beilage 14, Vertrag zwischen dem Beschwerdeführer und den Vertragsgärtnern vom 17. März 2000). Danach übernimmt der Beschwerdeführer zusammen mit der Y._____ die Kontrolle des jährlich von den Vertragsgärtnern geleisteten Grabunterhalts. Er kann gestützt auf diesen Vertrag und im Sinne der erwähnten Aufsichtsfunktion (E. 4.3.2) – entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers – sehr wohl Weisungen erteilen. Zudem ist er befugt, Vorbehalte gegenüber den Vertragsgärtnern anzubringen; bei Nicht-Einhaltung ist er berechtigt, bezüglich eines beanstandeten Grabes den Vertrag aufzulösen und mit einem anderen Vertragsgärtner abzuschliessen. Sodann ist er zuständig für die Organisation und Administration (vgl. zum Ganzen act. 4, Ziffer 5, vgl. auch die Präambel). Darüber hinaus kann er auch alle Vertragsgärtner verpflichten, den Grabunterhalt eines fehlbaren Vertragsgärtners zu übernehmen (vgl. act. 4, Ziffer 4, 7). Somit erscheint auch auf dieser Grundlage eindeutig der Beschwerdeführer als Leistungserbringer der Grabunterhaltsverträge, der gegenüber den Hinterbliebenen zu gewährleisten hat, dass der Grabunterhalt während der gesamten Vertragsdauer korrekt erfolgt. Im Übrigen geht auch der Beschwerdeführer selbst davon aus, dass mit Unterzeichnung des Grabunterhaltsvertrages durch die jeweiligen Vertragsgärtnern «nur ein beschränktes Vertragsverhältnis mit den Hinterbliebenen» entsteht (act. 4, Präambel).

4.4. Die Vorinstanz ist aufgrund der Beurteilung der gesamten tatsächlichen und rechtlichen Umstände zu Recht zum Schluss gelangt, dass im vorliegenden Fall der Beschwerdeführer mehrwertsteuerlicher Leistungserbringer ist. Dieser zieht die jeweiligen Gärtnermeister für die tatsächlichen Grabunterhaltsarbeiten lediglich bei.

Bei diesem Ergebnis kann – entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers – von einer von der Steuer ausgenommenen Finanzdienstleistung im Sinne der blossen Verwaltung eines Depots für Dritte keine Rede sein, weshalb auf diese Argumentation nicht weiter einzugehen ist.

4.5. Der Beschwerdeführer wendet ein, die Vorinstanz habe, indem sie massgeblich auf den Grabunterhaltsvertrag abgestellt habe, die Beurteilung seiner Steuerpflicht fälschlicherweise nach zivilrechtlichen Kriterien vorgenommen.

Es ist richtig, dass die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen nicht in erster Linie aus vertragsrechtlicher Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien erfolgt (vgl. E. 2.5). Im vorliegenden Fall entspricht jedoch die vertragliche Ausgestaltung dem tatsächlich gelebten Alltag. Der Beschwerdeführer macht nicht geltend, es würde den Verträgen nicht nachgelebt. Stimmen wie vorliegend die zivilrechtlichen mit den tatsächlichen Verhältnissen überein, besteht kein Anlass, bei der Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Folgen, namentlich des Steuersubjekts, darauf nicht abzustellen. Der beschwerdeführerische Vorwurf zielt deshalb ins Leere.

4.6. Unbestrittenermassen erreicht der Beschwerdeführer die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebende Umsatzgrenze bereits seit dem Jahr 1994 (Art. 17 Abs. 1 und Abs. 3 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 aMWSTV [mit identischer Regelung der Umsatzgrenze wie das aMWSTG, vgl. E. 2.4] i.V.m. Art. 93 aMWSTG und Art. 112 MWSTG). Die Vorinstanz hält ihn deshalb zu Recht seit 1995 für mehrwertsteuerpflichtig.

4.7. Die Beschwerde ist in diesem Punkt deshalb abzuweisen.

5.

5.1. Als nächstes ist der Umfang der Steuerpflicht des Beschwerdeführers zu klären. Die Vorinstanz erhebt einerseits die Steuer für die Leistungen, die auf Vertragsverhältnissen beruhen, die *ab* dem 1. Quartal 2002 eingegangen worden sind. Diese Berechnung beanstandet der Beschwerdeführer nicht. Andererseits bemisst die Vorinstanz die Steuer auf dem «Verpflichtungsbestand per 1. Januar 2002» (bzw. nach der Verwaltungspraxis auf 2/3 des Gesamtbetrages). Dabei handelt es sich unbestrittenermassen um vor dem 1. Januar 2002 vereinnahmte Vorauszahlungen für erst nach diesem Datum zu erbringende Leistungen. Die durch die Vorinstanz vorgenommene

Berechnung der Steuerforderung auf diesem Vorauszahlungsbestand bestreitet der Beschwerdeführer ebenfalls an sich nicht. Er erhebt diesbezüglich aber die Verjährungseinrede.

5.2. Die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen unterliegen – wie gesehen – grundsätzlich seit dem 1. Januar 1995 der Mehrwertsteuer und seit diesem Datum ist der Beschwerdeführer auch mehrwertsteuerpflichtig. Ob die grundsätzlich rechtmässige Steuerforderung von Seiten des Staates auf dem «Verpflichtungsbestand per 1. Januar 2002» auch durchgesetzt werden kann, hängt aber wie in jedem anderen Fall vom Zeitpunkt des Eintretens der Verjährung ab, die von Amtes wegen zu beachten ist (vgl. E. 2.6). Zur Berechnung der fünfjährigen Verjährungsfrist ist am Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung anzuknüpfen (E. 2.6). Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Gesetzesbestimmungen entsteht die Steuerforderung bei Vorauszahlungen sowohl im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten wie nach vereinbarten Entgelten im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts (vgl. E. 2.2). Die Vorinstanz fällte den Leistungsentscheid am 14. Dezember 2007. Die Steuerforderung aus Vorauszahlungen, die der Beschwerdeführer vor dem 1. Januar 2002 vereinnahmt hat, ist folglich – wie der Beschwerdeführer zu Recht geltend macht – verjährt. Die Vorinstanz hat für den «Verpflichtungsbestand per 1. Januar 2002» die Steuer somit zu Unrecht eingefordert.

5.3. Die Steuerverwaltung teilt grundsätzlich die Auffassung, dass nach dem Wortlaut des Gesetzes die von ihr geltend gemachte Steuerforderung, die der Beschwerdeführer vor dem 1. Januar 2002 vereinnahmt hat, verjährt sei. Dies führe aber – so die Vorinstanz – zu einem unhaltbaren Ergebnis: Die Leistungen, für die der Beschwerdeführer das Entgelt im Voraus erhalten habe, die er aber erst ab dem Jahr 2002 erbringe, würden so nämlich der Besteuerung entzogen. Die Regelung, wonach die Steuerforderung für Vorauszahlungen mit der Vereinnahmung entstehe, sei eigentlich ein Einbruch ins System der Besteuerung. Im Regelfall entstehe die Steuerforderung nämlich mit der Rechnungsstellung. Die Vorverlegung der Entstehung der Steuerforderung bei Vorauszahlungen auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung gründe auf dem Gedanken, dass eine für den Staat vereinnahmte Steuer, diesem auch abzuliefern sei. Ziel der Ausnahmeregelung sei also die Sicherung des «Steuersubstrats». Daran, dass es auch Fälle – wie den vorliegenden – geben könnte, in denen die Regelung dem Staat Steuersubstrat entziehe, sei «schlicht nicht

gedacht» worden. Die «Nichterfassung der Vorauszahlungen bei Beginn der Steuerpflicht» im aMWSTG sei ein klares gesetzgeberisches Versehen, es liege eine echte Lücke vor. Diese Lücke macht sie konkret bei Art. 43 Abs.1 aMWSTG fest.

5.4. Nach den geltenden Auslegungsregeln ist zu ermitteln, ob – wie die Vorinstanz geltend macht – Art. 43 aMWSTG eine echte Lücke aufweist. Ausgangspunkt der Auslegung bildet der Wortlaut (vgl. E. 2.7).

5.4.1. Die Entstehung der Steuerforderung bei Vorauszahlungen ist in Art. 43 Abs. 1 aMWSTG – wie bereits erwähnt – klar und unzweideutig geregelt: Die Steuerforderung entsteht stets im Zeitpunkt der Vereinnahmung (E. 2.2). Der Wortlaut gibt den wirklichen Sinn der Norm wieder. Das Bundesverwaltungsgericht ist an diese Norm gebunden (E. 2.7). Für die Annahme einer Lücke bleibt nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts bereits aus diesem Grund kein Raum.

An dieser Stelle ist sodann klarzustellen, dass im vorliegenden Fall – entgegen der Argumentation der Vorinstanz (vgl. oben E. 5.3 in fine) – nicht die Frage zu entscheiden ist, ob hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Vorauszahlungen bei *Beginn* der Steuerpflicht eine Lücke vorliegt, die allenfalls auf dem Weg der richterlichen Lückenfüllung zu schliessen wäre. Der Beschwerdeführer wird nämlich nicht erst per 1. Januar 2002 steuerpflichtig, sondern er ist es bereits seit 1995 (vgl. E. 4.6). Die Argumentation der Vorinstanz, bei der «Nichterfassung der Vorauszahlungen bei Beginn der Steuerpflicht» handle es sich um ein gesetzgeberisches Versehen, geht in der vorliegenden Konstellation deshalb schon im Ansatz an der Sache vorbei. Die Steuer kann sie – wie gezeigt – nur deshalb nicht einfordern, weil sie verjährt ist. Nur am Rande sei deshalb erwähnt, dass in der Literatur ohnehin darauf hingewiesen wurde, dass für die Erhebung der Steuer für vor Beginn der subjektiven Steuerpflicht vereinnahmte Vorauszahlungen für nach Eintritt der Steuerpflicht erbrachte Leistungen keine gesetzliche Grundlage bestehe (STEPHAN KUHN/PETER SPINNLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 107; THOMAS P. WENK, in: mwst.com, a.a.O., N. 7 zu Art. 43 aMWSTG).

5.4.2. Die Vorinstanz beruft sich hauptsächlich auf die teleologische Auslegungsmethode und gelangt unter steuersystematischen Gesichtspunkten zum Ergebnis, dass eine Lücke vorliegen müsse: Die Regelung stehe – so die Vorinstanz – im Widerspruch zur Allgemeinheit der Besteuerung. Sie führe zu einer Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen Steuerpflichtigen, welche ebenfalls mit gleichem Datum in die Steuerpflicht eingetreten seien, die sich die Leistungen aber nicht im Voraus hätten bezahlen lassen. Während die Letzteren die Steuer (unter Abzug der Vorsteuer) zu entrichten hätten, würden Erstere nicht nur keine Steuer auf ihren Leistungen bezahlen, sondern hätten zudem noch das volle Vorsteuerabzugsrecht.

5.4.3. Wie die ESTV zwar richtig ausführt, haben diejenigen Steuerpflichtigen, die an demselben Datum in die Steuerpflicht eingetreten sind wie der Beschwerdeführer und bei denen die Steuerforderung mit der Rechnungsstellung entsteht, die Steuer für diese Leistungen – anders als der Beschwerdeführer – zu entrichten. Diese Unterscheidung beruht allerdings nicht darauf, dass Art. 43 Abs. 1 aMWSTG lückenhaft wäre, sondern ist die Folge davon, dass für die Forderung gegenüber dem Beschwerdeführer – anders als bei jenen – die Verjährung eingetreten ist. Von einer Ungleichbehandlung im rechtlichen Sinne kann deshalb keine Rede sein.

Die Vorinstanz sieht das Prinzip der Gleichbehandlung auch mit Bezug auf die Berechtigung, die Vorsteuern in Abzug zu bringen, verletzt. Gemeint sind konkret die Vorsteuerabzüge für Leistungen im strittigen Zeitraum, die die Y._____ dem Beschwerdeführer für ihre Administrationsleistungen oder die einzelnen Vertragsgärtner diesem für ihre Grabunterhaltsarbeiten und Bepflanzungen in Rechnung stellten, die auf Grabunterhaltsverträge zurück gehen, die *vor* dem Jahr 2002 abgeschlossen worden sind. Es entspricht der ordentlichen Anwendung der gesetzlichen Regelung betreffend den Vorsteuerabzug (vgl. Art. 38 ff. aMWSTG), wenn der Beschwerdeführer die in der strittigen Periode angefallenen Vorsteuern in Abzug bringt. Dass der Beschwerdeführer die Steuerforderung aus den entsprechenden Vorauszahlungen nicht zu bezahlen hat, liegt nicht darin begründet, dass die Forderung nicht entstanden wäre, sondern daran, dass er diesbezüglich – wie gesehen – die Verjährungseinrede mit Erfolg erheben kann. Unter diesen Gesichtspunkten betrachtet ist fraglich, ob der Fall des Beschwerdeführers überhaupt mit der von der Vorinstanz herangezogenen Konstellation verglichen werden kann (vgl. E. 5.4.2). Die Frage braucht jedoch nicht abschliessend geklärt zu werden, da der Richter ohnehin an die klaren gesetzlichen Vorgaben betreffend den Vorsteuerabzug gebunden ist. Abgesehen davon entgeht das «Steuersubstrat» (vgl. E. 5.3) dem Staat im vorliegenden Fall nicht (zumindest nicht hauptsächlich) deswegen, weil – wie die Vorinstanz meint – eine entsprechende Regelung für die «Besteuerung der Vorauszahlungen» fehlen würde, sondern weil die Sache bei der Vorinstanz über Jahre hinweg hängig war und sie die Frage der subjektiven Steuerpflicht zunächst während über zehn Jahren grundlegend anders beurteilt hat (vgl. oben Bst. A.b und B.a). Damit hat die Vorinstanz selbst wesentlich zum Eintreten der Verjährung und somit zur Uneinbringlichkeit der Steuerforderung beigetragen. Im Übrigen ist die vorliegende Konstellation – da geht auch die Vorinstanz einig – sehr selten. Das Eingehen derart langfristiger Vertragsverhältnisse (in der Regel 20 Jahre), für die das Entgelt auch noch im Voraus geleistet wird, ist im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nicht üblich. Es ist vorliegend deshalb von einem ausgesprochenen Einzelfall auszugehen.

5.5. Die Beschwerde ist in diesem Punkt folglich gutzuheissen.

6.

6.1. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, im Übrigen aber

abzuweisen. Die Sache ist zur Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer an die Vorinstanz zurückzuweisen.

6.2. Die Kosten des vorliegenden Verfahrens belaufen sich auf Fr. 4'500.--. Da der Beschwerdeführer teilweise obsiegt, sind ihm ermässigte Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 2'500.-- aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'500.-- zu verrechnen. Der Überschuss von Fr. 2'000.-- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Dem Beschwerdeführer ist eine entsprechend reduzierte Parteientschädigung von Fr. 3'800.-- (inkl. Auslagen und MWST) zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 VGKE e contrario i.V.m. Art. 8 ff. VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Im Übrigen wird sie abgewiesen. Die Sache wird zur Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 2'500.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'500.-- verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 2'000.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Dem Beschwerdeführer wird eine Parteientschädigung von Fr. 3'800.-- zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: