

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-8485/2007
{T 0/2}

Urteil vom 22. Dezember 2009

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz), Richter Daniel Riedo,
Richter André Moser,
Gerichtsschreiberin Ursula Spörri.

Parteien

X._____,
vertreten durch _____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

MWST ([1. Quartal 2000 bis 4. Quartal 2004] Einheit der
Unternehmung; Treu und Glauben).

Sachverhalt:**A.**

X._____ hatte im Jahr 1991 die Einzelfirma Y._____ gegründet, deren Zweck die Herstellung von und der Handel mit Drucksachen und Verpackungen war. Diese Firma wurde im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen unter der Nummer 118'571 eingetragen. 1997 gründete X._____ eine weitere Einzelfirma mit dem Namen Z._____, wobei als Zweck Handel mit sowie Import und Export von Druckpapieren und Karton angegeben wurde. Daraufhin gelangte X._____ mit der Bitte an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), ihm aufgrund des Neubeginns mit der Firma Z._____ die Mehrwertsteuerunterlagen zuzustellen. Mit Schreiben vom 28. Mai 1997 teilte ihm die ESTV mit, die Einzelfirma Z._____ werde nicht im Register eingetragen, da die Voraussetzungen der Steuerpflicht gemäss Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV) derzeit nicht erfüllt seien. Falls die Voraussetzungen zu einem späteren Zeitpunkt gegeben wären, habe er sich schriftlich anzumelden. Ebenso legte sie X._____ die Grundlagen der Steuerpflicht bei Eröffnung eines neuen Geschäftszweiges dar.

B.

Gegen Ende des Jahres 2005 wurde im Rahmen einer Routinekontrolle der ESTV im Sinn von Art. 62 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) bei der Einzelfirma Y._____ festgestellt, dass für die Z._____ betreffend die Steuerperiode 1. Januar 2000 bis 30. September 2005 nicht abgerechnet und auf die Umsätze dementsprechend keine Steuer in Rechnung gestellt worden war. In der Folge verlangte die ESTV am 6. Dezember 2005 mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 255'808 für die Steuerperiode 1. Januar 2000 bis 31. Dezember 2004 einen Steuerbetrag von Fr. 56'865.-- zuzüglich 5 % Zins seit dem 11. Mai 2003. Gleichentags forderte sie mit der EA Nr. 255'809 für die Steuerperiode 1. Januar 2005 bis 30. September 2005 Steuern von Fr. 25'572.-- zuzüglich Zins zu 5 % seit dem 15. Oktober 2005. Für diese beiden EA wurden die Umsätze der Y._____ sowie der Z._____ zusammengezählt.

Mit Eingabe vom 14. März 2006 erklärte X._____, er habe für die Leistungen der Z._____ den Kunden keine Mehrwertsteuer

verrechnet, versuche diese aber – soweit möglich – noch nachzufordern. Ihm sei es jedoch völlig unmöglich, den mit den EA geforderten Steuerbetrag auf einmal zu tilgen, weshalb er Abzahlungen von mind. Fr. 1'000.-- monatlich vorschlage. Mit Schreiben vom 3. Mai 2006 bestätigte die ESTV, dass der im März 2006 gewährte Abzahlungsplan um weitere zwölf Monate verlängert werde. Bei Gewährung eines Zahlungsplans für eine so lange Dauer, sei aber die Festlegung der Steuerschuld in einem förmlichen Entscheid nötig. Deshalb erliess die ESTV gleichentags einen Entscheid im Sinn von Art. 51 MWSTV und Art. 63 MWSTG, in dem die Steuerschuld für die Zeit vom 1. Januar 2000 bis am 30. September 2005 festgelegt wurde.

C.

X._____ liess mit Eingabe vom 31. Mai 2006 gegen den obgenannten Entscheid Einsprache bei der ESTV erheben. Dabei liess er geltend machen, die Umsatzdifferenzen für die Jahre 2000 bis 2004 im Umfang von Fr. 531'452.-- seien nicht zu berücksichtigen. Als Begründung liess er anführen, er habe auf die Auskunft der ESTV vertraut, dass seine zweite Einzelfirma nicht mehrwertsteuerpflichtig sei. Dementsprechend habe er keine Mehrwertsteuer von seinen Kunden eingefordert und auch keine Vorsteuerabzüge getätigt. Dass die Umsätze der beiden Einzelfirmen (Y._____ sowie Z._____) zusammengezählt würden, sei nicht nachvollziehbar. Diese Vorgehensweise der Behörde sei für ihn nicht voraussehbar gewesen, und es sei ihm aufgrund seiner Gutgläubigkeit ein enormer Nachteil erwachsen.

D.

Mit Einspracheentscheid vom 13. November 2007 wies die ESTV die Einsprache von X._____ ab und hielt zudem fest, dass der Entscheid der ESTV vom 3. Mai 2006 bezüglich der EA Nr. 255'809 in Rechtskraft erwachsen sei. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, bei den beiden Einzelfirmen handle es sich – trotz der zivilrechtlichen Ausgestaltung – gemäss den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen um ein einheitliches Steuersubjekt. Daher seien die Umsätze entsprechend zusammenzuzählen. Auf Vertrauensschutz könne sich X._____ nicht berufen, da die ESTV in ihrem Schreiben vom Mai 1997 eine generelle, aber richtige Auskunft erteilt habe. Sie habe klar mitgeteilt, die Voraussetzungen zur Mehrwertsteuerpflicht seien zur Zeit nicht gegeben. Im Weiteren habe er auch nicht erwähnt, dass er bereits eine andere Einzelfirma führe. So sei die Auskunft

auch lediglich in Bezug auf den vorgebrachten Sachverhalt verbindlich. Es fehle somit an einem vertrauensbegründenden Verhalten der Behörden.

E.

Gegen diesen Entscheid liess X. _____ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 14. Dezember 2007 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben mit dem Rechtsbegehren, die Umsatzdifferenzen für die Jahre 2000 bis 2004 über Fr. 531'452.-- nicht zu berücksichtigen und eine diesbezügliche Mehrwertsteuerpflicht zu verneinen. Wiederum liess er Vertrauensschutz geltend machen, da er sich auf die Aussage der ESTV verlassen habe, die Z. _____ sei nicht mehrwertsteuerpflichtig. Ausserdem handle es sich bei den beiden Firmen um verschiedene Unternehmen, die als eigenständige Unternehmungen im Handelsregister eingetragen seien und über eine eigene rechtliche Struktur verfügten. Sie operierten in wirtschaftlich eigenen Tätigkeitsfeldern und führten auch eine eigenständige Buchhaltung. Daher könnten sie für die Berechnung der Mehrwertsteuern nicht zusammengenommen werden.

F.

Mit Schreiben vom 26. Februar 2008 verzichtete die ESTV auf die Einreichung einer Vernehmlassung und verwies stattdessen auf ihren Einspracheentscheid vom 13. November 2007 und einen Entscheid des Bundesgerichts vom 23. November 2007 (Urteil 2C_382/2007).

Auf die Eingaben der Parteien ist – soweit für den vorliegenden Entscheid relevant – im Folgenden näher einzugehen.

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 nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorlie-

genden Beschwerde zuständig, die im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht worden ist.

1.2 Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden; es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (Art. 62 Abs. 4 VwVG; BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) sowie die Verordnung vom 29. März 2000 zum MWSTG (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Die genannten Erlasse gelten für Umsätze, die seit Inkrafttreten des MWSTG getätigt worden sind. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt erstreckt sich auf den Zeitraum 1. Januar 2000 bis 31. Dezember 2004; damit fällt nur ein Teil des Sachverhalts unter das Regime dieses Gesetzes, für die Beurteilung der Umsätze des Jahres 2000 ist noch altes Recht, d.h. die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anzuwenden (Art. 93 und Art. 94 MWSTG).

2.

2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen u.a. die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (Art. 5 Bst. a u. b MWSTG; Art. 4 Bst. a u. b MWSTV). Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG; Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Steuerpflichtig sind namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbstständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 MWSTG; Art. 17 Abs. 2 MWSTV). 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 Bst. a MWSTG; Art. 17 Abs. 5 Bst. a MWSTV). Von der Steuerpflicht ausgenommen sind Unternehmen mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag (sogenannte Steuerzahl-last) regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG; Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV).

2.2 Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip, was sich aus Art. 46 MWSTG bzw. Art. 37 MWSTV ergibt. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat insbesondere selbst festzustellen, ob bei ihm die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt sind und sich unaufgefordert innert 30 Tagen nach Beginn seiner Mehrwertsteuerpflicht schriftlich bei der ESTV anzumelden (Art. 56 Abs. 1 MWSTG; Art. 45 Abs. 1 MWSTV; Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.3, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.1 mit Hinweisen). Die mehrwertsteuerpflichtige Person trägt nach konstanter Rechtsprechung und Lehre die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.3, A-1348/2006 vom 30. Mai 2007 E. 2 mit Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; DIETER METZGER, Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, Rz. 1 zu Art. 46). Das Mehrwertsteuerrecht stellt hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen, indem es ihm wesentliche, in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende Vorkehren überträgt. Er hat nicht nur selbst zu bestimmen, ob er die Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht erfüllt, sondern ist auch für die korrekte (vollständige und rechtzeitige) Deklaration und Ablieferung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages verantwortlich (Art. 43 ff. MWSTG; Art. 34 ff. MWSTV; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2036/2008, a.a.O., E. 2.3, A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 2.1).

2.3

2.3.1 Der für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelte Grundsatz der Einheit der Unternehmung gilt nach konstanter Rechtsprechung auch im Mehrwertsteuerrecht. Nach diesem Grundsatz bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, gleichgültig, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens sind die Umsätze des ge-

samen Unternehmens zusammenzurechnen; ausgenommen sind nur diejenigen Tätigkeiten, die der privaten Sphäre des Unternehmers zugehören. Besteht ein Unternehmen aus zwei oder mehreren Einzelbetrieben, sind die Einnahmen (nach Höhe und Zusammensetzung) aus allen diesen Betrieben insgesamt zu berücksichtigen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 6.1, A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.4.1, A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3 [bestätigt durch das Bundesgerichtsurteil 2C_519/2007 vom 11. März 2008]; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] 2003-150 vom 14. Dezember 2005 E 3.b.cc, SRK 2004-033 vom 10. August 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.9, E.2.c.aa).

2.3.2 Der Grundsatz der Einheit des Unternehmens ist auch anwendbar auf Gesellschaften, die zwar zivilrechtlich selbstständig sind, wirtschaftlich jedoch eine Unternehmenseinheit bilden. Er führt dazu, dass die betreffenden Gesellschaften ihre Umsätze gesamthaft als ein Steuersubjekt und folglich unter einer MWST-Nummer zu versteuern haben. Ob zivilrechtlich selbstständige Gesellschaften wirtschaftlich eine Unternehmenseinheit bilden, muss aufgrund der Gesamtheit aller Umstände anhand von Indizien beurteilt werden. Für eine wirtschaftliche Unternehmenseinheit der Gesellschaften sprechen insbesondere die fehlende räumliche, organisatorische sowie führungsmässige Trennung der Betriebe, gemeinsame Ladenkassen, Telefon- bzw. Faxnummern oder Geschäftspapiere (Urteile des Bundesgerichts 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1 u. 3.2, 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1549/2006 vom 16. Mai 2008 E. 6.2, A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.4.2).

Im Entscheid 2C_742/2008 vom 11. Februar 2009 weist das Bundesgericht in einer speziellen Konstellation jedoch darauf hin, dass es bei zwei verschiedenen Steuerpflichtigen nicht reiche, wenn der Grundsatz der Einheit des Unternehmens erfüllt sei, um die Existenz nur eines Steuerpflichtigen anzunehmen. Zugleich müssten auch die Voraussetzungen einer Steuerumgehung gegeben sein (vgl. E. 5.8). Eine solche Steuerumgehung liegt vor:

- wenn die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint;

- wenn ferner anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären;
- wenn das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern die Steuerbehörde es hinnähme (Bundesgerichtsentscheid 2C_742/2008 vom 11. Februar 2009 E. 5, insbesondere E. 5.7 u. 5.8; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.5).

2.3.3 Allerdings gilt es zu beachten, dass der Grundsatz der Einheit des Unternehmens und damit auch die Steuerumgehung, wie in E. 2.3.2 geschildert, überhaupt nur vorliegen können, wenn zivilrechtlich unterschiedliche Personen bzw. Personengesamtheiten auftreten, deren zivilrechtliche Ausgestaltung nicht mit den wirtschaftlichen Verhältnissen übereinstimmt bzw. ungewöhnlich, sachwidrig etc. ist. Eine Einzelfirma als solche ist zivilrechtlich keine juristische Person und wird auch steuerrechtlich nicht als Steuersubjekt behandelt. Vielmehr werden Inhaber von Einzelfirmen als natürliche Personen subjektiv steuerpflichtig. Besitzt eine natürliche Person mehrere Einzelfirmen, so ist für all diese Einzelfirmen lediglich die sie besitzende natürliche Person steuerpflichtig und nicht die jeweilige Einzelfirma als solche (GERHARD SCHAFFROTH/DOMINIK ROMANG, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Kommentar], Basel 2000, N 10 zu Art. 21; GERHARD SCHAFFROTH/DOMINIK ROMANG, Neuerungen betreffend Steuerpflicht, Art. 21-32 MWSTG, in: Der Schweizer Treuhänder 11/99, S. 1048 E. 2.3; vgl. auch ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz 1025). In dieser Konstellation (zwei Einzelfirmen mit dem gleichen Inhaber) kommt der Grundsatz der Einheit der Unternehmung insoweit in Betracht, als sich die Steuerpflicht auf sämtliche Betriebszweige des Unternehmers (Inhabers) bezieht (vgl. E. 2.3.1).

2.4 Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Zunächst bedarf der Vertrauensschutz einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss nämlich durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht oft durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfra-

gen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz entstehen. Es müssen indessen mehrere Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann.

So ist die unrichtige Auskunft der Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn:

- die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat;
- wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte;
- wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte;
- wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und
- wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat.

Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (BGE 129 I 161 E. 4.1, BGE 118 Ia 245 E. 4.b, Urteil des Bundesgerichts 1C_242/2007 vom 11. Juni 2008 E. 3.3.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 2.4.1, A-1711/2006 vom 23. Januar 2009 E. 2.8 mit weiteren Hinweisen, A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.3). Zu präzisieren ist, dass die Auskunft nur in Bezug auf den Sachverhalt, wie er der Behörde zur Kenntnis gebracht wird, eine Vertrauensgrundlage zu begründen vermag. Ändert sich die tatsächliche Situation, so hat die Behörde den neuen Sachverhalt zu beurteilen und ist an ihre früheren Aussagen nicht mehr gebunden (Entscheid der SRK vom 27. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.7 E. 4.a).

Im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht wird, ist das Prinzip von Treu und Glauben nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur beschränkt anwendbar. Bei unrichtigen Zusicherungen kann eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Steuerpflichtigen nur in Betracht fallen, wenn die erwähnten Bedingungen klar und eindeutig erfüllt sind (BGE 131 II 627

E. 6.1 mit weiteren Hinweisen, 118 Ib 312 E. 3.b, Urteile des Bundesgerichts 2C_830/2008 vom 11. November 2009 E. 5.2, 2C_382/2007 vom 23. November 2007 E. 3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 19. August 2009, a.a.O., E. 2.4.1).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall bestreitet der Beschwerdeführer die Steuerpflicht nicht in rechnerischer Hinsicht, sondern dem Grundsatz nach. Er lässt einerseits vorbringen, die Umsätze der beiden Einzelunternehmen dürften nicht addiert werden, andererseits habe er auf die behördliche Zusicherung vertraut, dass die Z._____ nicht mehrwertsteuerpflichtig sei.

3.1.1 Zunächst lässt der Beschwerdeführer im Wesentlichen geltend machen, jeweils einzelne Personen – seien es juristische oder natürliche – seien getrennt als Steuersubjekte zu betrachten. Vorliegend seien unbestrittenermassen zwei Steuersubjekte vorhanden; die Z._____ und die Y._____ seien als eigenständige Unternehmungen im Handelsregister eingetragen gewesen und hätten über eine eigene rechtliche Struktur verfügt. Die Möglichkeit, Verpflichtungen und Befugnisse zu haben, setze bei jedem Individuum, sei es eine natürliche oder juristische Person, die Eigenschaft der Rechtsfähigkeit voraus. Diese werde begrifflich einzig durch das Zivilrecht geregelt, eine allfällige wirtschaftliche Betrachtungsweise komme nicht zum Zuge. Es gehe nicht an, dass die ESTV den zivilrechtlichen Aspekt völlig ausblenden und einzig auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abstellen wolle. Aber auch unter Einbezug einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ändere sich nichts am Ergebnis, wonach die beiden Einzelfirmen als eigenständige Unternehmen zu betrachten seien; die beiden Unternehmungen hätten in unterschiedlichen Tätigkeitsfeldern operiert und eigenständige Buchhaltungen geführt, zudem habe sowohl eine räumliche Trennung als auch eine klare Abgrenzung beim Marktauftritt nach aussen vorgelegen. Dass der Beschwerdeführer Eigentümer der beiden Unternehmen gewesen sei, könne keine Rolle spielen, er sei eine natürliche Person und von seinen Unternehmungen getrennt. Völlig unverständlich sei der Einwand der ESTV, es handle sich wirtschaftlich betrachtet bei den beiden Einzelfirmen um ein einziges Rechtssubjekt.

3.1.2 Gerade in zivilrechtlicher Hinsicht – auf die es im Übrigen im Mehrwertsteuerrecht ohnehin nicht ankommt – handelt es sich bei

einer Einzelfirma nicht um eine selbstständige (juristische) Person. Es ist vielmehr der Einzelunternehmer, der als natürliche Person, in eigenem Namen und in eigener Verantwortung ein kaufmännisches Unternehmen betreibt, für dessen Verbindlichkeiten er unbeschränkt mit seinem ganzen Vermögen haftet (ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., Bern 2007, N 2 zu § 26). Damit verfängt das Argument, die beiden Einzelfirmen seien eigenständige Rechtspersonen, nicht. Allerdings bildet die Rechtsfähigkeit keine Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht; so fallen unter dem Begriff "Personengesamtheit ohne Rechtsfähigkeit" praktisch alle am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden, aus mehreren Personen bestehenden Gebilde als Steuersubjekt in Betracht, falls sie nach aussen hin auftreten und unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.3; vgl. auch SCHAFROTH/ROMANG, Kommentar, N 16 zu Art. 21). Es kommen jedoch nur Gebilde, die mehrere Personen umfassen, als Steuersubjekte im Sinn einer solchen "Personengesamtheit" in Frage, nicht hingegen eine Einzelfirma, welche naturgemäss nur von einer einzelnen Person geführt wird. Wie bereits oben (E. 2.3.3) ausgeführt, wird bei einem Einzelunternehmen nur der Inhaber als natürliche Person steuerpflichtig. Da vorliegend lediglich der Beschwerdeführer selbst als Inhaber zweier Einzelfirmen steuerpflichtig ist, liegen gar nicht mehrere Steuersubjekte vor, weshalb sich die Frage nach der Einheit des Unternehmens insoweit nicht stellt, ob die zivilrechtliche Ausgestaltung mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise übereinstimmt. Es kann damit offen bleiben, ob die beiden Einzelunternehmen als wirtschaftlich selbstständig zu beurteilen und ob ausserdem die Voraussetzungen einer Steuerumgehung zu bejahen wären. Die Steuerpflicht des Beschwerdeführers als Unternehmer bezieht sich dagegen auf alle seine Umsätze und Betriebszweige, weshalb die Umsätze der beiden Firmen zusammenzuzählen sind (vgl. E. 2.3.1).

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass eine Gruppenbesteuerung gemäss Art. 22 MWSTG bzw. Art. 17 Abs. 3 MWSTV in casu nicht in Frage kommt. Laut Art. 22 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 17 Abs. 3 MWSTV werden juristische Personen, Personengesellschaften sowie natürliche Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, auf Antrag gemeinsam als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt. Die enge Verbundenheit liegt vor, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine natürliche Person, eine Personengesellschaft oder eine juristi-

sche Person durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise eine oder mehrere juristische oder natürliche Personen oder Personengesellschaften unter einheitlicher Leitung zusammenfasst. Wohl ist der Beschwerdeführer als natürliche Person Inhaber zweier Firmen, fasst damit aber weder mehrere juristische oder natürliche Personen noch mehrere Personengesellschaften unter einheitlicher Leitung zusammen. Ausserdem beantragt er ja gerade keine gemeinsame, verbundene Steuerpflicht seiner Einzelfirmen.

3.2

3.2.1 Des Weiteren lässt der Beschwerdeführer einwenden, er habe nach Treu und Glauben einen Anspruch, auf behördliche Zusicherungen zu vertrauen. Eine Auskunft, welche die Verwaltungsbehörde dem Bürger erteilt und auf die er sich verlassen habe, sei bindend. Es sei höchst erstaunlich, dass die ESTV aufgrund seines Schreibens, mit dem er sich um eine Mehrwertsteuernummer bemüht habe, keine weiteren Informationen zum neuen Unternehmen eingeholt habe. Normalerweise werde durch einen Fragebogen eruiert, ob die Pflicht zur Leistung von Mehrwertsteuern gegeben sei oder nicht. Diese Informationen habe die ESTV pflichtwidrig nicht eingeholt, was nun keinesfalls ihm angelastet werden könne. Ebenso könne es keine Rolle spielen, dass er bereits eine weitere Einzelfirma habe, und es gebe auch keine rechtliche Grundlage, die ihn verpflichtet hätte, diesen Umstand der ESTV zu melden.

Bei der ESTV habe es sich um die richtige und damit zuständige Behörde für die Anfrage gehandelt. In ihrem Schreiben vom 20. (recte: 28.) Mai 1997 habe sie qualifiziert Stellung genommen und festgehalten, er sei nach Art. 17 MWSTV nicht mehrwertsteuerpflichtig. Diese Auskunft sei geeignet gewesen, bei ihm ein berechtigtes Vertrauen zu wecken. Im Vertrauen darauf, nicht der Mehrwertsteuerpflicht zu unterliegen, habe er es auch unterlassen, von seinen Kunden ihren Mehrwertsteueranteil zu verlangen; damit habe er im Hinblick auf die behördliche Zusicherung Dispositionen getroffen.

3.2.2 Der Beschwerdeführer teilte der ESTV am 18. März 1997 schriftlich mit, er beginne neu mit der Firma Z._____, weshalb er um die Zusendung der Unterlagen betreffend Mehrwertsteuernummer bitte. Daraufhin erklärte die ESTV mit Schreiben vom 28. Mai 1997: "Nach Ihren Auskünften sind bei Ihnen die Voraussetzungen der Steuerpflicht im Sinne von Art. 17 der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) zur Zeit

nicht gegeben." Er werde daher nicht ins Steuerregister eingetragen und habe keine Mehrwertsteuer zu entrichten. "Sollten jedoch die Voraussetzungen in einem späteren Zeitpunkt zutreffen, müssen Sie sich innert 30 Tagen nach Ablauf desjenigen Jahres nach deren Eintritt schriftlich bei uns anmelden (Art. 45 Abs. 1 MWSTV)." Damit erfolgte die Auskunft der Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf eine bestimmte Person.

Die Auskunft der Behörde kann jedoch – wie oben (E. 2.4) ausgeführt – nur in Bezug auf den dargelegten Sachverhalt eine Vertrauensgrundlage begründen. Der Beschwerdeführer hat es unterlassen, darauf hinzuweisen, er sei im Besitz einer weiteren Einzelfirma. Ob die ESTV anschliessend weitere Auskünfte eingefordert oder dies – wie vom Beschwerdeführer gerügt – unterlassen hat, geht aus den Akten nicht klar hervor. Das Antwortschreiben vom 28. Mai 1997 deutet eher darauf hin, dass sie weitere Informationen eingeholt hat, da sie sich auf ein Schreiben des Beschwerdeführers vom 20. Mai 1997 (nicht bei den Akten) und Auskünfte von ihm bezieht. Allerdings verkennt der Beschwerdeführer mit seinem Einwand ohnehin, dass bei der Mehrwertsteuer das Selbstveranlagungsprinzip herrscht und der Steuerpflichtige selbst für die richtige und vollständige Versteuerung seiner Umsätze verantwortlich ist (vgl. E. 2.2). Insbesondere war die ESTV aufgrund des Selbstveranlagungsprinzips nicht verpflichtet – ohne jeglichen Hinweis – nachzuforschen, ob der Beschwerdeführer über weitere Firmen verfüge. Eine solch umfassende Prüfungspflicht würde dem genannten Prinzip entgegenlaufen. Es kann daher letztlich offen bleiben, ob die ESTV weitere Auskünfte eingeholt hat.

Wie gesagt, vermag die Auskunft der Behörde nur betreffend den vorgebrachten Sachverhalt eine Vertrauensgrundlage zu begründen. Vorliegend ging es also lediglich um die Steuerpflicht der Z._____, ohne Berücksichtigung der Y._____. Die Erstgenannte erfüllte im Mai 1997 die Voraussetzungen der Steuerpflicht offensichtlich nicht, weshalb die Auskunft der ESTV als richtig und den Tatsachen entsprechend zu beurteilen ist. Damit fehlt es bereits an der Vertrauensgrundlage, da die Behörde gar keine falsche Auskunft erteilt hat. Die Berufung auf Treu und Glauben scheitert also bereits hier.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die ESTV deutlich erklärt hatte, dass die Voraussetzungen der Steuerpflicht "zur Zeit" nicht gegeben seien und darauf hinwies, der Beschwerdeführer müsse sich bei

Eintreten der Voraussetzungen schriftlich anmelden. Ebenso machte sie ihn darauf aufmerksam, wie die Eröffnung eines neuen Betriebszweiges oder die Aufnahme einer Geschäftserweiterung zu berücksichtigen seien. Aus diesen Formulierungen geht deutlich hervor, dass sich die erteilte Auskunft nur auf die aktuelle Situation bezog und damit nicht ein Verhältnis in die Zukunft geregelt wurde; vielmehr wurde der Beschwerdeführer an seine Pflichten betreffend Selbstveranlagung erinnert.

Ausserdem waren dem Beschwerdeführer die massgeblichen Voraussetzungen der Mehrwertsteuerpflicht (Jahresumsatz und Steuerzahllast, vgl. E. 2.1) sehr wohl bekannt. Einerseits war er bereits im Besitz einer Einzelfirma, andererseits sind ihm die Voraussetzungen im genannten Schreiben mitgeteilt worden. Es gab für ihn daher keinen Grund, davon auszugehen, diese Regeln gälten für ihn als Inhaber der Z._____ nicht. Wie sich aus den Akten und den in dieser Hinsicht unbestrittenen Erwägungen der Vorinstanz ergibt, betrugen die Jahresumsätze mit der Z._____ in den Jahren 2000 bis 2002 mehr als die geforderten Fr. 75'000.--; auch die Steuerzahllast lag im Jahr 2001, ebenfalls unbestritten, über den nach Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG bzw. Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV vorausgesetzten Fr. 4'000.--. Demzufolge wäre der Beschwerdeführer allein für die Z._____ mehrwertsteuerpflichtig gewesen, auch ohne Addition mit den Umsätzen der Y._____. Dies hätte er dem Selbstveranlagungsprinzip folgend, und wie in der Auskunft vom 28. Mai 1997 vorbehalten, der ESTV melden müssen.

3.3 Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Die betragsmässig unbestrittene Steuerschuld (Fr. 56'865.-- zuzüglich Verzugszins) ist daher zu bestätigen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'300.-- sind dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'300.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3300.-- verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Markus Metz

Ursula Spörri

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: