

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1474/2006
{T 0/2}

Urteil vom 28. Januar 2008

Besetzung

Richter Pascal Mollard (Vorsitz), Richter Markus Metz,
Richter André Moser,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
B._____,
C._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztörstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWSt; Steuerpflicht; Einheit des Unternehmens.

Sachverhalt:**A.**

Die Kollektivgesellschaft A._____ bezweckt gemäss Handelsregistereintrag Beratungen im kaufmännischen und technischen Bereich. Gesellschafter sind X._____ und Y._____. Die Gesellschaft ist seit dem 1. Januar 1995 unter der MWST-Nr. (...) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B.

Am 30. Juni 1999 reichte die einfache Gesellschaft B._____ den Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige ein. Die Art der Geschäftstätigkeit umschrieb sie mit "Vermietung eines Mode- und Versandhauses". Ebenfalls stellte sie ein Optionsgesuch für die Versteuerung von Immobilien betreffend das Geschäftshaus (...). Die ESTV bewilligte das Gesuch und trug die einfache Gesellschaft ab dem 1. Juli 1999 als freiwillige Steuerpflichtige für die Immobilienvermietung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen unter der MWST-Nr. (...) ein.

C.

Die Gebrüder X._____ und Y._____ gründeten am 3. Dezember 2004 eine weitere einfache Gesellschaft, die C._____, zwecks Erwerb, Entwicklung und Vermietung des Gewerbeobjektes (...). Sie verlangten deshalb am 21. Januar 2005 bei der ESTV einen Fragebogen zur Anmeldung als Mehrwertsteuerpflichtige. Darauf teilte die ESTV ihnen jedoch telefonisch unter Hinweis auf den Grundsatz der Einheit des Unternehmens mit, dass keine separate Eintragung der einfachen Gesellschaft möglich sei. Diese Auskunft bestätigte die ESTV in ihrem Schreiben vom 28. Januar 2005.

D.

Auf Aufforderung der ESTV zur Einreichung der beiden Gesellschaftsverträge der einfachen Gesellschaften übermittelten die Gebrüder X._____ und Y._____ der ESTV am 2. März 2005 per E-Mail den Gesellschaftsvertrag der einfachen Gesellschaft C._____.

E.

In ihrem Schreiben vom 7. April 2005 hielt die ESTV fest, dass

vorliegend die Gebrüder X._____ und Y._____ unter der Firma A._____ als Kollektivgesellschaft im Handelsregister eingetragen seien. Aus diesem Grund sei es nicht möglich, dass die beiden Brüder weitere Kollektivgesellschaften und/oder einfache Gesellschaften in der gleichen personellen Zusammensetzung gründeten. Sämtliche Umsätze, die die Gebrüder unter gemeinsamer Firma tätigen, seien demnach ihrer Kollektivgesellschaft A._____ zuzurechnen.

F.

Mit Schreiben vom 13. April 2005 verlangte die einfache Gesellschaft C._____ einen anfechtbaren Entscheid. In der Folge erliess die ESTV am 22. April 2005 einen Entscheid gemäss Art. 63 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Sie hielt darin fest, dass die einfache Gesellschaft C._____ sowie die einfache Gesellschaft B._____ zusammen mit der Kollektivgesellschaft A._____ eine Einheit bildeten. Die drei Gesellschaften seien deshalb unter der bestehenden MWST-Nr. (...) zusammenzufassen und müssten ihre Ergebnisse gesamthaft über diese MWST-Nummer deklarieren. Eine separate Eintragung im Mehrwertsteuerregister sei aufgrund der identischen personellen Zusammensetzung aller drei Gesellschaften nicht möglich.

G.

Am 25. April 2005 erhoben die Kollektivgesellschaft A._____ sowie die beiden einfachen Gesellschaften der Gebrüder X._____ und Y._____ Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 22. April 2005. Sie begründeten ihre Einsprache im Wesentlichen damit, dass einfache Gesellschaften gemäss Art. 21 Abs. 2 MWSTG eigenständige Steuersubjekte darstellten. Die Eintragung könne bei Erfüllung der notwendigen Voraussetzungen nur bei Vorliegen einer Steuerumgehung oder eines Missbrauchs verweigert werden, was vorliegend auch gemäss der ESTV nicht der Fall sei.

H.

Mit Einspracheentscheid vom 11. Juli 2005 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte, dass die einfache Gesellschaft C._____ sowie die einfache Gesellschaft B._____ zusammen mit der Kollektivgesellschaft A._____ eine Einheit bildeten. Die drei Gesellschaften seien deshalb unter der bestehenden MWST-Nr. (...) zusammenzufassen und müssten ihre Ergebnisse gesamthaft über diese MWST-Nummer deklarieren. Eine separate Eintragung im

Mehrwertsteuerregister sei aufgrund der identischen personellen Zusammensetzung aller drei Gesellschaften nicht möglich. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass als zentraler Grundsatz im Mehrwertsteuerrecht das Prinzip der Einheit des Unternehmens gelte. Danach beziehe sich die Steuerpflicht jeweils auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige eines Unternehmens. Der Grundsatz der Einheit des Unternehmens habe im Ergebnis zur Folge, dass die mehrwertsteuerrechtliche Registrierung mehrerer Personengesellschaften in gleicher personeller Zusammensetzung nicht möglich sei.

I.

Am 4. August 2005 reichten die A._____, die einfache Gesellschaft B._____ sowie die einfache Gesellschaft C._____ (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 11. Juli 2005 ein. Sie stellten folgende Anträge: "(1) der Einspracheentscheid vom 11. Juli 2005 sei aufzuheben, (2) es sei festzustellen, dass die A._____ und die einfache Gesellschaft B._____ weiterhin je als Mehrwertsteuersubjekt im Mehrwertsteuerregister eingetragen bleiben und die einfache Gesellschaft C._____ als eigenes Mehrwertsteuersubjekt im Mehrwertsteuerregister einzutragen ist, (3) unter Kosten- und Entschädigungsfolgen". Zur Begründung legten die Beschwerdeführer im Wesentlichen dar, dass es sich bei Kollektivgesellschaften bzw. einfachen Gesellschaften gemäss Art. 21 Abs. 2 MWSTG um eigene Mehrwertsteuersubjekte handle. Das Mehrwertsteuergesetz definiere demzufolge unmittelbar die Unternehmensträgerin als Mehrwertsteuersubjekt und greife nicht auf die Gesellschafter der Unternehmensträgerin durch. Somit sei auch die mehrwertsteuerrechtliche Registrierung von mehreren Personengesellschaften oder anderen Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit mit gleicher personeller Zusammensetzung möglich. Entsprechend kenne die Praxis auch die mehrwertsteuerrechtliche Erfassung von einzelnen Konsortien, Arbeits-, Büro- und Unkostengemeinschaften, welche als Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen. Dies unabhängig von deren eventuell gleicher personeller Zusammensetzung. Selbst die ESTV empfehle im Bereich der Anwaltskanzleien die Bildung einer oder mehrerer Vorgesellschaften mit identischer personeller Zusammensetzung, die auch im Mehrwertsteuerregister aufgenommen würden. Vorliegend bestünden drei rechtlich

eigenständige Unternehmensträger, folglich drei verschiedene Mehrwertsteuersubjekte, die unterschiedliche Zwecke verfolgten, unterschiedliche gesellschaftsrechtliche Regelungen kannten und nach aussen im eigenen Namen auftreten würden. Die vorliegende Struktur sei aus rechtlichen, organisatorischen, betriebswirtschaftlichen und aus Gründen der Transparenz gewählt worden. Ein Missbrauch irgendwelcher Art liege nicht vor.

Mit Vernehmlassung vom 15. September 2005 schloss die ESTV auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer.

J.

Am 14. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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 daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführer können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b

VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung (Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [MWSTGV, SR 641.201]) in Kraft getreten. Vorliegend im Streit steht die Richtigkeit der Zusammenfassung von drei Gesellschaften unter einer MWST-Nummer durch die ESTV. Soweit sich die Prüfung der Zusammenlegung auf die Zeit vor dem 1. Januar 2001 bezieht, ist demnach die Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) anwendbar. Für die Zeit danach kommt das MWSTG zur Anwendung.

2.

2.1 Steuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 1 MWSTG, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen. Gemäss h.L. und konstanter Rechtsprechung wird diese Bestimmung so ausgelegt, dass die subjektive Steuerpflicht gegeben ist, falls eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit vorliegt, welche selbständig ausgeübt wird, mit der Einnahmen erzielt werden und die auf eine gewisse Dauer ausgerichtet ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 2.1; PETER SPINLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63 S. 395 ff.; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 995 und Rzn. 1001 ff.).

2.2

2.2.1 Auf der Basis der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Warenumsatzsteuer (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. September 1991, veröffentlicht in ASA 61 S. 809 ff.) erarbeitete die Rechtsprechung die Kriterien zur Abgrenzung der selbständigen von der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der Mehrwertsteuer. Es sind

dies insbesondere die Verantwortung für die Erfüllung der übernommenen Arbeit, das Handeln im eigenen Namen, die Beteiligung an Gewinn und Verlust, die Freiheit, eine Arbeit zu übernehmen oder abzulehnen und die eigene Arbeit selbständig zu organisieren (Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2, 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004, veröffentlicht in Praxis [Pra] 2005 Nr. 26 S. 187 E. 5, 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.3 und 2A.468/1999 vom 27. Oktober 2000, veröffentlicht in ASA 71 S. 651; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1392/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 3.2, A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.2). Die Lehre erwähnt noch andere Kriterien, wie die Vornahme erheblicher Investitionen, die Verwendung eigener Geschäftsräumlichkeiten, die Beschäftigung von eigenem Personal, die Übernahme des Unternehmerrisikos und die Übernahme der direkten Steuern sowie der Sozialversicherungsabgaben (GERHARD SCHAFFROTH/DOMINIK ROMANG, in: mwst.com, Basel 2000, Rz. 29 zu Art. 21 MWSTG; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1009 f.; SCHALLER/SUDAN/SCHUENER/HUGUENOT [Hrsg.], TVA annotée, Zürich 2005, S. 134 f. zu Art. 21 MWSTG). Die Rechtsprechung beurteilt die Übernahme der Sozialversicherungsabgaben als wichtiges Indiz, das aber allein nicht entscheidend ist (Urteil des Bundesgerichts vom 11. September 1991, veröffentlicht in ASA 61 S. 809 ff., 813). Ob der Leistungserbringer selbständig im mehrwertsteuerlichen Sinn handelt, ist aufgrund der Gesamtheit der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Selbständigkeitsbegriff eher weit auszulegen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1516/2006 vom 5. Dezember 2007 E. 2.1, A-1520/2006 vom 29. August 2007 E. 2.2, A-1580/2006 vom 16. Mai 2007 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, 175).

2.2.2 Beim Kriterium der selbständigen Ausübung einer (beruflichen oder gewerblichen) Tätigkeit geht es somit einerseits darum, die Steuerpflicht derjenigen Personen auszuschliessen, welche in einem Anstellungsverhältnis bzw. allenfalls in einem vergleichbaren Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer stehen (vgl. DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, Rz. 153, betreffend die frühere Warenumsatzsteuer). Andererseits kann aber generell nur derjenige als selbständig im Sinn des Umsatzsteuerrechts gelten, der nach aussen, insbesondere gegenüber den Personen,

denen er Leistungen erbringt, im eigenen Namen auftritt. Wer nach aussen in fremdem Namen auftritt, ist als unselbständig zu betrachten (PETER SPINNLER, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in ASA 63 S. 402; Entscheid der SRK vom 3. Februar 2000 [SRK 1999-072] E. 3a, bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichts vom 21. Juni 2000, publiziert in ASA 70 S. 92 ff.). Wie ein Wirtschaftssubjekt nach aussen auftritt, ist somit entscheidend für die Zuordnung der Umsätze und damit für die Selbständigkeit (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1413/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, A-1520/2006 vom 29. August 2007 E. 2.2.3, A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.2 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.50 E. 2a, b, vom 21. Januar 1997, veröffentlicht in VPB 64.46 E. 3a, vom 21. Mai 2003 [SRK 2002-039] E. 2b, 3b/bb, 4; METZGER, a.a.O., Rz. 151).

2.3

2.3.1 Als Steuersubjekt in Frage kommen folgende Rechtsformen von Unternehmen: natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 17 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 2 MWSTG). Mithin bildet die Rechtsfähigkeit keine Voraussetzung für die subjektive Steuerpflicht; vielmehr kommen unter dem Begriff der "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 (vgl. SCHAFROTH/ROMANG, a.a.O., Rz. 16 zu Art. 21). Zu den Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 2 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 2 MWSTG zählen demnach als einfache Gesellschaften unter anderem auch Arbeitsgemeinschaften und Konsortien im Baugewerbe. Die sog. stillen Gesellschaften, welche nicht nach aussen hin auftreten, unterliegen demgegenüber nicht der subjektiven Steuerpflicht (Urteile des Bundesgerichts 2A.369/2005 vom 24. August 2007 E. 4.2, 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 2.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1027). Eine gemeinsame Besteuerung von selbständigen Steuersubjekten kann nur – auf Antrag der Steuerpflichtigen – im Rahmen der Gruppenbesteuerung erfolgen, soweit die MWSTV bzw.

das MWSTG dies vorsehen (vgl. zur Gruppenbesteuerung Art. 17 Abs. 3 MWSTV bzw. Art. 22 MWSTG).

2.3.2 Das Kriterium der Selbständigkeit ist folglich massgebend zur Beantwortung der Frage, ob ein oder zwei Steuersubjekte vorliegen. Zwar ist vorab von der zivilrechtlichen Gestaltung auszugehen, zu klären ist aber in einem zweiten Schritt, ob das zivilrechtliche Erscheinungsbild dem wirtschaftlichen Vorgang entspricht (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 30 f.). Wo die zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts nicht mit den wirtschaftlichen Verhältnissen übereinstimmt, ist auf das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis abzustellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1, CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 173). Um mehrwertsteuerrechtlich als selbständiges Steuersubjekt qualifiziert werden zu können, müssen rechtlich verselbständigte Unternehmen deshalb auch wirtschaftlich selbständig sein, d.h. über eigene Anlagen verfügen, selber Buch führen, ihre Preise so kalkulieren, dass sich der bestmögliche Gewinn erzielen lässt, gegenüber Dritten deutlich voneinander unterscheidbar auftreten, und zwar sowohl in den Geschäftspapieren als auch in den Lokalitäten (Entscheide der SRK vom 14. Dezember 2005 [SRK 2003-150] E. 3b/cc, vom 27. März 2002 [SRK 2000-109] E. 2e/bb, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.222/2002 vom 4. September 2002, vom 7. Januar 2002 [SRK 2000-066] E. 2d/cc, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.75/2002 vom 9. August 2002).

2.4

2.4.1 Der für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelte Grundsatz der Einheit der Unternehmung gilt nach konstanter Rechtsprechung auch im Mehrwertsteuerrecht. Er leitet sich hier aus dem Tatbestandsmerkmal der Selbständigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 1 MWSTG ab. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens 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 diesem Grundsatz sind die Umsätze des gesamten Unternehmens zusammenzurechnen; ausgenommen sind nur diejenigen aus Tätigkeiten, die der privaten (oder hoheitlichen) 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 Bundesverwaltungsgericht A-1351/2006 vom 29. Oktober 2007 E. 3.2, A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 2.5, A-1382/2006 vom 19. Juli 2007 E. 2.3 und E. 3.4.1; Entscheide der SRK vom 5. September 2005, veröffentlicht in VPB 70.8 E. 2c, 4a, vom 10. August 2005 [SRK 2004-033] E. 2c/aa, vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 3b).

2.4.2 Der Grundsatz der Einheit des Unternehmens ist auch anwendbar auf Gesellschaften, die zwar zivilrechtlich selbständig sind, wirtschaftlich jedoch eine Unternehmenseinheit bilden (vgl. E. 2.3.2). Er führt hier dazu, dass die betreffenden Gesellschaften ihre Umsätze gesamthaft als ein Steuersubjekt und folglich unter einer MWST-Nummer zu versteuern haben (Urteile des Bundesgerichts 2A.75/2002 vom 9. August 2002 E. 3.1, 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1520/2006 vom 29. August 2007 E. 4.2.2). Ob zivilrechtlich selbständige Gesellschaften wirtschaftlich eine Unternehmenseinheit bilden, muss aufgrund der Gesamtheit der Umstände anhand von Indizien beurteilt werden. Für eine wirtschaftliche Unternehmenseinheit der Gesellschaften sprechen insbesondere die fehlende räumliche und organisatorische sowie führungsmässige Trennung der Betriebe, gemeinsame Ladenkassen, Telefon- bzw. Faxnummern oder Geschäftspapiere (Urteile des Bundesgerichts 2A.75/2002 vom 9. August 2002 E. 3.2, 2A.222/2002 vom 4. September 2002 E. 3.2).

2.5 Rechtsgeschäfte, die dazu bestimmt sind, die Steuerpflicht oder die Steuerleistung im Einzelfall zu umgehen, üben keine steuerrechtlichen Wirkungen aus. Die Steuerbehörde muss eine steuersparende Gestaltung von Rechtsgeschäften dann nicht mehr hinnehmen, wenn die Voraussetzungen der Steuerumgehung gegeben sind, die das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung aufgestellt hat. Danach liegt eine Steuerumgehung 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.

Sofern diese Voraussetzungen (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.123/2006 vom 10. Juli 2006 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1375/2006 vom 27. September 2007 E. 8, A-1521/2006 vom 5. Juni 2007 E. 6) kumulativ erfüllt sind, wird der Besteuerung auch dann, wenn die gewählte Rechtsform unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten als gültig und wirksam erscheint, nicht die tatsächlich erfolgte Gestaltung zu Grunde gelegt, sondern die Ordnung, die der sachgemässe Ausdruck des von den Beteiligten erstrebten wirtschaftlichen Zwecks gewesen wäre. Dabei ist zu beachten, dass die beiden erstgenannten Bedingungen nicht unabhängig nebeneinander stehen, sondern miteinander verbunden sind und sich teilweise überschneiden, wobei im Vordergrund die Frage steht, ob die Rechtsgestaltung missbräuchlich erscheine (DIETER METZGER, a.a.O., Rz. 248 f., mit Hinweis). Das objektive Merkmal (die Ungewöhnlichkeit des Vorgehens) hat somit indizielle Bedeutung für den Nachweis der Steuerumgehungsabsicht. Dieser Indizienbeweis kann dadurch entkräftet werden, dass der Steuerpflichtige die besonderen Umstände glaubhaft macht, die ihn – ohne Steuereinsparungsabsicht – zu seinem ungewöhnlichen Vorgehen veranlassten (ERNST BLUMENSTEIN, Das subjektive Moment der Steuerumgehung, in ASA 18 S. 201). Ob das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der ESTV hingenommen würde, ist auf Grund der entsprechenden, strittigen Steuernachforderung der ESTV zu beurteilen (vgl. Entscheid der SRK vom 30. August 2000 [SRK 1999-067] E. 4b; ASA 46 S. 199 E. 3b).

Die Besteuerung setzt indessen nur dann voraus, dass eine Steuerumgehung gegeben ist, wenn die in Betracht fallende Steuernorm – nach deren richtig verstandenem, mittels der anerkannten Auslegungsgrundsätze ermittelten Sinn – nicht auf den zu beurteilenden Sachverhalt angewendet werden kann (vgl. ASA 64 S. 496 f. E. 2c sowie die Entscheide der SRK vom 14. Dezember 2005 [SRK 2003-150] E. 3a, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.61/2006 vom 29. November 2006, vom 27. März 2002 [SRK 2000-109] E. 2d, vom 7. Januar 2002 [SRK 2000-066] E. 2c, vom 27. Oktober 1997 [SRK 1996-017] E. 4c und vom 27. September 1995 [SRK 1994-013] E. 3).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall sind die Gebrüder X._____ und Y._____ die einzigen Gesellschafter der Kollektivgesellschaft A._____ sowie der einfachen Gesellschaften B._____ und C._____. Unbestritten ist, dass diese Gesellschaften je einen eigenen, unterschiedlichen Zweck, aber alle am gleichen Ort ihren Sitz haben. Im Weiteren wird von der ESTV nicht bestritten, dass die Gesellschaften unter den genannten Firmennamen auftraten. Im Streit liegt, ob die drei Gesellschaften mehrwertsteuerrechtlich zusammen als ein Steuersubjekt zu gelten haben und entsprechend die Umsätze gemeinsam zu versteuern haben bzw. ob die ESTV zu Recht die drei Gesellschaften unter einer MWST-Nummer zusammenfasste.

3.2 Die vorliegend in Frage stehende Kollektivgesellschaft und die einfachen Gesellschaften stellen zivilrechtlich eigenständige Gesellschaften dar. Um sie mehrwertsteuerrechtlich als selbständige Steuersubjekte zu qualifizieren, müssen sie aber auch wirtschaftlich selbständig sein (vgl. E. 2.3.2). Kollektivgesellschaften und einfache Gesellschaften sind personenbezogene Gesellschaften (ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Aufl., Zürich 2004, S. 81). Die Person der Gesellschafter steht im Vordergrund. Massgebend ist vorliegend, dass bei allen drei Gesellschaften jeweils die gleichen beiden Personen (X._____ und Y._____) zu jeweils gleichen Anteilen beteiligt sind. Im Weiteren treten alle Gesellschaften unter derselben Adresse (...) nach aussen hin auf und auch im offiziellen Telefonbuch sind sie nur unter einer Telefon- und Fax-Nummer aufgeführt. Wirtschaftlich handelt es sich deshalb bei den Gesellschaften B._____ und C._____ sowie A._____ um das gleiche Unternehmen. Gemäss dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens haben die drei Gesellschaften folglich ihre Umsätze als ein Steuersubjekt unter einer Mehrwertsteuer-Nummer gesamthaft zu versteuern (E. 2.4.2). Der Umstand, dass die drei Gesellschaften unter unterschiedlichen Firmennamen auftreten, vermag an diesem Resultat nichts zu ändern. Die ESTV hat demnach die drei in Frage stehenden Gesellschaften zu Recht als wirtschaftliche Einheit und somit als ein Steuersubjekt zusammengefasst. Die Prüfung, ob allenfalls auch eine Steuerumgehung gegeben ist (E. 2.5), die eine gemeinsame Besteuerung rechtfertigen würde, erübrigt sich vorliegend, da bereits die Auslegung von Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 1 MWSTG

resp. der deraus abgeleitete Grundsatz der Einheit des Unternehmens zu diesem Ergebnis führt (vgl. E. 2.5 in fine mit der dort zitierten Rechtsprechung).

3.3 Die Beschwerdeführer wenden ein, die ESTV trage auch Baukonsortien, die gleichzeitig mit identischer personeller Zusammensetzung tätig seien, separat in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen ein. In der Praxis komme dies bei zeitlich parallel laufenden Baukonsortien mit unterschiedlichen Bauprojekten häufig vor. Die ESTV bestreitet diese Behauptung in ihrer Vernehmlassung vom 15. September 2005. Unbestritten ist, dass Baukonsortien als "Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit" subjektiv steuerpflichtig werden können, wenn sie unter gemeinsamer Firma gegen aussen auftreten und die Voraussetzungen von Art. 17 Abs. 1 MWSTV bzw. Art. 21 Abs. 1 MWSTG erfüllen (E. 2.3.1). Wie die ESTV darlegt, sind zeitlich parallel bestehende Baukonsortien für unterschiedliche Bauprojekte jedoch nie völlig identisch zusammengesetzt. Die Beschwerdeführer konnten (deshalb) auch kein konkretes Beispiel für ihre Behauptung anführen. Der Einwand ist somit nicht stichhaltig. Sollten dennoch einmal zeitlich parallel bestehende Baukonsortien identisch zusammengesetzt sein, wäre im Übrigen zu prüfen, ob sie wirtschaftlich eine Einheit bilden. Wäre dies der Fall, geht das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass die ESTV in Anwendung des Grundsatzes der Einheit des Unternehmens die betreffenden Baukonsortien als ein Steuersubjekt behandelt, d.h. unter einer MWST-Nummer zusammenfasst (E. 2.4.2). Dies folgt insbesondere auch aus dem Gebot der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen.

3.4

3.4.1 Die Beschwerdeführer bringen zudem vor, selbst die ESTV empfehle im Bereich der Anwaltskanzleien die Bildung einer oder mehrerer Vorgesellschaften mit identischer personeller Zusammensetzung. Sie verweisen in diesem Zusammenhang auf das Schreiben der ESTV an den Schweizerischen Anwaltsverband (SAV) vom 14. Juni 1995. Zutreffend ist, dass die ESTV in diesem Schreiben die Bildung von zwei steuerpflichtigen Vorgesellschaften (Unkostengemeinschaften) zum gemeinsamen Einkauf des Materials sowie zur Anstellung des Sekretariatspersonals und anschliessender Weiterfakturierung an die einzelnen Anwälte anerkannt hat. Die betreffenden Vorgesellschaften, die rechtlich einfache Gesellschaften darstellen,

weisen folglich dieselben Gesellschafter (Anwälte) auf. Den Beschwerdeführern ist somit insoweit zuzustimmen, dass hier die ESTV die separate Eintragung von zwei einfachen Gesellschaften mit identischer personeller Zusammensetzung zulässt, was dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens grundsätzlich widerspricht. Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 15. September 2005 ausführt, verzichtet sie nach der seit dem 1. Juli 2005 geltenden Verwaltungspraxis (vgl. Broschüre Praxisänderung ab 1. Juli 2005, Ziff. 2.11) unter gewissen Umständen auf die Eintragung der Vorgesellschaften als Steuerpflichtige. Dies heisst jedoch nicht, dass nach der genannten Praxisänderung eine separate Eintragung der Vorgesellschaften nicht mehr möglich sein soll. Zu prüfen ist demnach, ob sich die Beschwerdeführer auf eine Gleichbehandlung im Unrecht berufen können.

3.4.2 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird ein Anspruch auf "Gleichbehandlung im Unrecht" nur ausnahmsweise anerkannt (BGE 132 II 485 E. 8.6, mit Hinweis); dann nämlich wenn eine rechtsanwendende Behörde eine gesetzwidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, dass sie davon auch in Zukunft nicht abweichen werde. Grundbedingung für eine ausnahmsweise "Gleichbehandlung im Unrecht" ist in jedem Fall, dass sich der Betroffene in einer gleichen oder vergleichbaren Lage befindet wie der Dritte, dem der rechtswidrige Vorteil gewährt wurde. In aller Regel geht jedoch der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor (vgl. BGE 112 Ib 381 E. 6; 122 II 446 E. 4a, mit Hinweisen; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.047/2005 vom 7. Juni 2007 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1493/2006 vom 30. August 2007 E. 3.3, A-1383/2006 vom 19. Juli 2007 E. 3.4.5).

3.4.3 Die ESTV weist in ihrer Vernehmlassung vom 15. September 2005 zu Recht darauf hin, dass es bei den betreffenden Vorgesellschaften um die interne Weiterverrechnung von gemeinsamen Kosten an die einzelnen Gesellschafter geht, was vorliegend offensichtlich nicht der Fall ist. Es ist damit festzuhalten, dass sich die Beschwerdeführer nicht in gleicher oder vergleichbarer Lage befinden wie die genannten Vorgesellschaften, auf deren mehrwertsteuerrechtliche Behandlung sie ihren Antrag auf "Gleichbehandlung im Unrecht" abstützen. Die Rüge geht somit bereits deshalb fehl.

4.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind den Beschwerdeführern als unterliegender Partei sämtliche Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 500.-- festgesetzt und den Beschwerdeführern zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 500.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.-- verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Jürg Steiger

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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: