

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 21. Januar 1997 i. S. X. [SRK 1996-070])

Mehrwertsteuer. Begriff der Selbständigkeit. Unterschied zwischen Einzelunternehmung und stiller Gesellschaft. Subjektive Steuerpflicht. Haftung für Steuerschulden. Zivilrechtlicher Rückgriff.

- Kriterien für die Selbständigkeit sind, dass die steuerbare Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigenes wirtschaftliches (unternehmerisches) Risiko und in betrieblicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (E. 2a).
- Eine einfache Gesellschaft, die als solche nicht nach aussen in Erscheinung tritt (stille Gesellschaft), kann nicht steuerpflichtiger Unternehmer sein. Die Umsätze sind dem (oder den) Gesellschaftern zuzurechnen, die diese in ihrem eigenen Namen erbringen (E. 2b/bb, 3a und b).
- Voraussetzungen der Haftung aufgrund der Steuernachfolge (E. 3d).
- Über den zivilrechtlichen Rückgriff ist nicht im Steuerjustizverfahren zu befinden, darüber hat der Zivilrichter zu entscheiden (E. 3e).

Taxe sur la valeur ajoutée. Notion d'indépendance. Différence entre raison individuelle et société tacite. Assujettissement subjectif. Responsabilité pour dettes d'impôt. Action civil récursoire.

- Constituent des critères parlant en faveur de l'indépendance, le fait d'exercer l'activité imposable en son propre nom, le fait de supporter soi-même les risques économiques inhérents à cette entreprise et celui de ne pas dépendre, d'un point de vue économique ou organisationnel, d'un employeur (consid. 2a).
- Une société simple qui n'apparaît pas en tant que telle à l'extérieur (société tacite) ne peut pas être une entreprise assujettie. Les chiffres d'affaires réalisés par la société simple doivent être imputés à l'associé ou aux associés qui opèrent en leur propre nom (consid. 2b/bb, 3a et b).
- Conditions de la responsabilité découlant de la succession fiscale (consid. 3d).
- Un recours de droit civil ne doit pas être tranché dans la procédure judiciaire en matière fiscale, mais ressortit aux tribunaux civils (consid. 3e).

Imposta sul valore aggiunto. Nozione d'indipendenza. Differenza fra un'azienda individuale e una società tacita. Obbligo fiscale soggettivo. Responsabilità per debiti fiscali. Azione civile ricusatoria.

- I criteri per la definizione dell'indipendenza sono i seguenti: l'attività imponibile è esercitata a nome proprio, con il proprio rischio economico (imprenditoriale) e la non dipendenza da un datore di lavoro dal profilo economico o organizzativo (consid. 2a).
- Una società semplice che non sembra tale dall'esterno (società tacita) non può essere un'impresa con obbligo fiscale soggettivo. Le cifre d'affari realizzate devono essere imputate alla/e società che le hanno conseguite con il loro proprio nome (consid. 2b/bb, 3a e b).
- Condizioni della responsabilità che derivano dalla successione fiscale (consid. 3d).
- Non è possibile decidere in merito all'azione civile ricusatoria nell'ambito della procedura giudiziaria fiscale, ma la decisione spetta ai tribunali civili (consid. 3e).

A. Am 7. Dezember 1993 hat der Gemeindevorstand Z. ein Gesuch von X. um die Gastwirtschaftsbewilligung für das Restaurant K., gestützt auf Art. 15 des Gastwirtschaftsgesetzes des Kt. Y. mit der Begründung abgelehnt, X. beabsichtige, den Betrieb nicht selber zu führen. Mit Verfügung vom 21. November 1994 erteilte der Gemeindevorstand an X. die genannte Gastwirtschaftsbewilligung mit Wirkung ab 16. November 1994. Der Gemeindevorstand wies ausdrücklich und insbesondere auf Art. 15 des Gastwirtschaftsgesetzes hin, wonach der Patentinhaber verpflichtet ist, den Betrieb selber zu führen.

B. Bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) wurde der ausgefüllte «Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger», datiert vom 10. Januar 1996, zur Eintragung von X. als Mehrwertsteuerpflichtige eingereicht. Auf diesem Fragebogen wurden folgende Angaben gemacht:

- Rechtsform: «Einzelfirma»
- Art der Geschäftstätigkeit: «Restaurant»
- Beginn der Tätigkeit: «1. Dezember 1994»
- Arbeitnehmer Total: «4»
- Voraussichtl. massg. Umsatz 1994: (umgerechnet auf ein Jahr) «Fr. 480 000.-»
- Beantragen Sie einen Pauschalsatz?: «ja»

Daraufhin trug die ESTV X. mit Wirkung ab 1. Januar 1995 ins Register für Mehrwertsteuerpflichtige ein und liess ihr das Formular «Saldo-Steuersätze/Unterstellungserklärung» zukommen. Mit Unterschrift vom 14. März 1995 hat X. als «unterzeichnete Steuerpflichtige erklärt, im kommenden Jahr voraussichtlich einen Umsatz unter Fr. 500 000.- zu erzielen und die Bestimmungen der Broschüre über die Saldo-Steuersätze befolgen zu wollen». Sie unterstellte sich mit Wirkung ab 1. Januar 1995 ausdrücklich dieser Pauschalregelung. Am 27. März 1995 bewilligte die ESTV die Anwendung eines Saldo-Steuersatzes von 4,5%.

C. Am 23. Mai 1995 reichte X. die Steuerabrechnung für das erste Quartal 1995 (Zeit vom 1. Januar bis 31. März 1995) ein und deklarierte einen Gesamtumsatz von Fr. 125 146.- sowie einen geschuldeten Steuerbetrag von Fr. 5631.55. Am 22. August 1995 deklarierte sie einen Umsatz von Fr. 115 181.- und eine geschuldete Steuer von Fr. 5183.15 für das zweite Quartal desselben Jahres (Zeit vom 1. April bis 30. Juni 1995). Bei der zweiten Abrechnung steht über der Unterschrift von X. der Vermerk «Pizzeria M. GmbH».

Am 10. Mai 1995 gründeten X. und das Ehepaar A. und B., Z., die «Pizzeria M. GmbH» mit Sitz in Z. Gemäss Statuten vom 10. Mai 1995 bezweckt diese Gesellschaft den Betrieb eines Restaurants. «Die Gesellschaft beabsichtigt die Übernahme der nicht im Handelsregister eingetragenen Einzelfirma Restaurant K., Frau X., Z., zu einem Maximalpreis von Fr. 20 000.-» (Art. 5 der Statuten). Laut Urkunde über die Gründungsversammlung der GmbH vom 10. Mai 1995 ist X. mit einer Stammeinlage von Fr. 1000.- beteiligt und sie wird als Geschäftsführerin mit Einzelunterschrift gewählt.

Mit Schreiben vom 29. November 1995 an die ESTV erklärte X., sie werde ihr an das Ehepaar A. und B. seit einem Jahr zur Verfügung gestellte Patent zurückziehen und somit auch die Betriebsbewilligung auflösen. A. sei der Geschäftsinhaber. Für die Begleichung der ausstehenden Beträge müsse sich die Verwaltung an ihn wenden.

Darauffhin hat die ESTV X. mit Wirkung per 31. Dezember 1995 im Register für Mehrwertsteuerpflichtige gelöscht.

D. Da X. die gemäss eigener Abrechnung für das erste Quartal 1995 geschuldete Steuer im Betrag von Fr. 5631.55 nicht einzahlte, leitete die ESTV die Betreibung ein. Gegen den Zahlungsbefehl vom 25. Januar 1996 des Betreibungsamtes erhob X. Rechtsvorschlag. Am 25. März 1996 erliess die ESTV in Bestätigung ihrer Forderung und zur Beseitigung des Rechtsvorschlages einen Entscheid gestützt auf Art. 51 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201).

E. Mit Eingabe vom 9. April 1996 erhob X. gegen den Entscheid der ESTV Einsprache und begehrte sinngemäss dessen Aufhebung. Zur Begründung machte sie geltend, sie sei nicht mehr an der Pizzeria M. GmbH beteiligt und seit 1. Dezember 1995 auch nicht mehr Patentgeberin. Die Steuerschuld sei bei der GmbH oder bei deren Geschäftsführerehepaar A. und B., das die Einnahmen aus diesem Geschäft erziele, einzutreiben. Als Beweis legte sie die Kopie einer notariell beglaubigten Abtretungsurkunde vom 15. Februar 1996 bei, aus der hervorgeht, dass X. ihre Stammeinlage bei der Pizzeria M. GmbH an E. abgetreten hatte.

Am 2. Mai 1996 forderte die ESTV X. auf, ein Exemplar der Statuten der Pizzeria M. GmbH sowie ein Exemplar eines allfälligen Übernahmevertrages betreffend die Aktiven und Passiven zwischen der Einzelfirma X. und der Pizzeria M. GmbH im Zusammenhang mit dem Gründungsakt der letzteren, nachzureichen.

Mit Eingabe vom 6. Mai 1996 reichte X. nebst den verlangten Statuten, der Urkunde über die Gründungsversammlung und weiteren Unterlagen, eine schriftliche Vereinbarung zwischen ihr und dem Ehepaar A. und B. vom 23. November 1994 ein. Danach verpflichtet sich X., ihre Gastwirtschaftsbewilligung für das Restaurant K. dem genannten Ehepaar ab 1. Dezember 1994 (für mindestens ein Jahr; jeweils Verlängerung um ein weiteres Jahr; zweimonatliche Kündigungsfrist) zur Verfügung zu stellen. X. führte zudem aus, sie habe ihr Patent zur Verfügung gestellt, weil das Ehepaar A. und B. «keine Niederlassung in der Schweiz hat und deshalb nicht selbst geschäften kann». Aus dem gleichen Grund habe sie sich zur Geschäftsführerin der Pizzeria M. GmbH wählen lassen. Die Buchhaltung und die Formalitäten seien durch ein Treuhandbüro erledigt worden. Die Zahlungsanweisungen und die ausgefüllten Formulare seien ihr zur Unterschrift vorgelegt worden und sie hätte diese nur weiterleiten müssen. Sie habe nie Barzahlungen gemacht, da sie kein Geld aus dem Restaurant erzielt habe. Wenn Geld einbezahlt worden sei, dann auf das Konto der GmbH. X. schilderte sodann die Probleme mit dem Ehepaar A. und B., das angeblich die Rechnungen der GmbH kaum beglich und ihren Verpflichtungen auch sonst in keiner Weise nachkam. Deshalb habe sie ihr Wirtpatent gekündigt und ihren Austritt aus der GmbH gegeben. Erst im Januar 1996 habe sie von der wirklichen, prekären finanziellen Lage der Firma erfahren, als ihr diverse Zahlungsbefehle ins Haus geflattert seien. Auch bei der Übertragung ihres GmbH-Anteils habe das Ehepaar lange alles hinausgeschoben und sie sei immer noch Mitglied gewesen, obwohl sie keine Einsicht und Kompetenz mehr gehabt habe. Leider sei sie etwas zu gutgläubig gewesen und von diesen Leuten ausgenutzt worden. Sie hoffe, dass die ESTV die Steuer bei denen einziehen werde, die die Umsätze erzielt haben. Als Hausfrau ohne eigenes Einkommen würden sie weitere Zahlungsbefehle und Entscheide in ein grosses Unglück stürzen.

F. Am 3. September 1996 wies die ESTV die Einsprache ab und bestätigte die Steuerforderung von Fr. 5631.55 nebst Verzugszins. Zur Begründung führte die Verwaltung im Wesentlichen aus, X. habe im ersten Quartal 1995 das Restaurant K. in der Rechtsform einer Einzelfirma geführt und habe bei der ESTV die Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige beantragt. Sie habe daher die erzielten Umsätze zu versteuern. Die im zweiten Quartal 1995 erfolgte Gründung der Pizzeria M. GmbH vermöge die Zahlungspflicht von X. nur dann abzuwenden, wenn entweder die Voraussetzungen einer Steuernachfolge im Sinne von Art. 23 Abs. 2 MWSTV oder einer Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens gemäss Art. 5 Abs. 5 MWSTV erfüllt seien. Weder das eine noch das andere treffe zu und werde von X. geltend gemacht.

G. Mit Eingabe vom 30. September 1996 führt X. Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Begehren, den Einspracheentscheid der ESTV vom 3. September 1996 aufzuheben. Zur Begründung macht sie im Wesentlichen geltend, in Z. nie ein Restaurant in Form einer Einzelfirma betrieben und geführt zu haben. Sie habe ihr Patent an die ausländischen Mieter dieses Restaurants verpachtet. Sie habe alle amtlichen Formulare unterschreiben müssen, weil die Mieter «Ausländer ohne Niederlassung» gewesen seien. Sie sei der Überzeugung, dass für alle finanziellen Verpflichtungen des Restaurants K. und der Pizzeria M. GmbH in Z. nur das Ehepaar A. und B. einzustehen habe.

In ihrer Vernehmlassung vom 25. September 1996 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

H. Zwecks Erhebung des rechtlich relevanten Sachverhaltes ergriff die SRK am 6. Dezember 1996 eine Instruktionsmassnahme und forderte die Beschwerdeführerin auf, unter anderem darzulegen, inwiefern die Pizzeria M. GmbH von ihr irgendwelche Gegenstände bzw. Aktiven oder Passiven übernommen habe. Mit Antwortschreiben vom 11. Dezember 1996 erklärte X., nichts an die Pizzeria M. GmbH veräussert zu haben.

Aus den Erwägungen:

1.a. (Formelles)

b. Es ist im vorliegenden Verfahren über die Frage zu befinden, ob die Beschwerdeführerin die Steuer auf den angeblich faktisch durch das Ehepaar A. und B. im Restaurant K. bzw. in der fraglichen Pizzeria erzielten Umsätze schuldet. Gegenstand des Verfahrens bildet einzig das erste Quartal 1995. Das Folgende gilt somit nur für dieses Quartal. Nicht bestritten ist die Höhe der Steuerforderung.

2.a. Gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine mehrwertsteuerrechtlichen Leistungen im Inland jährlich Fr. 75 000.- übersteigen. Im zweiten Absatz dieser Bestimmung führt die MWSTV als Steuerpflichtige unter anderem natürliche Personen, Personengesellschaften und Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit auf. Wichtige Kriterien für die Selbständigkeit sind, dass die steuerbare Tätigkeit in eigenem Namen, auf eigenes wirtschaftliches und unternehmerisches Risiko, in betriebswirtschaftlicher oder arbeitsorganisatorischer Unabhängigkeit von einem Arbeitgeber erbracht wird (Jörg R. Bühlmann, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zürich 1994, S. 112 f.; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 181 Rz. 640; Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 72). Für die Feststellung, ob die Steuerpflicht nach Art. 17 Abs. 1 MWSTV ab 1. Januar 1995 beginnt, ist das neue Recht auf die in den vorangegangenen zwölf Monaten erzielten, nach dieser Verordnung steuerbaren Umsätze anzuwenden (Art. 84 Abs. 2 MWSTV).

b. Mit dem Steuerpflichtigen haften solidarisch die Teilhaber an einer einfachen Gesellschaft oder einer Kollektivgesellschaft im Rahmen ihrer zivilrechtlichen Haftbarkeit (Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV).

aa. Gesellschaft ist die vertragsmässige Verbindung von zwei oder mehreren Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln. Sie ist eine einfache Gesellschaft, sofern dabei nicht die Voraussetzungen einer anderen durch das Gesetz geordneten Gesellschaft zutreffen (Art. 530 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR, SR 220]).

Wenn ein Gesellschafter zwar für Rechnung der Gesellschaft aber in eigenem Namen mit einem Dritten Geschäfte abschliesst, so wird er allein dem Dritten gegenüber berechtigt und verpflichtet (Art. 543 Abs. 1 OR). An den Verbindlichkeiten gegenüber Dritten wird durch die Auflösung der Gesellschaft nichts geändert (Art. 551 OR). Die Gesellschafter haften unbeschränkt und solidarisch mit ihrem ganzen Vermögen für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft (Arthur Meier-Hayoz / Peter Forstmoser, Grundriss des schweizerischen Gesellschaftsrechts, 7. Aufl., Bern 1993, S. 195 ff., § 8 N 1, 27, 55).

Eine aus natürlichen Personen bestehende einfache Gesellschaft, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe im Sinne von Art. 934 OR betreibt, wird gemäss Rechtsprechung und Lehre ipso iure zur Kollektivgesellschaft (BGE 73 I 311 ff.; Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., S. 92, § 4 N 59). Die Gesellschafter haften für alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft solidarisch und mit ihrem ganzen Vermögen. Der einzelne Gesellschafter kann jedoch für Gesellschaftsschulden erst dann persönlich belangt werden, wenn die Gesellschaft unter anderem aufgelöst worden ist (Art. 568 Abs. 1 und 3 OR).

bb. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der Lehre zum Warenumsatzsteuerrecht kann eine einfache Gesellschaft, die als solche nach aussen nicht in Erscheinung tritt (stille Gesellschaft), nicht steuerpflichtiger Unternehmer sein. Die Umsätze sind diesfalls dem oder den Gesellschaftern zuzurechnen, die sie in ihrem eigenen Namen erbringen (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60 S. 153, 49 S. 501; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Bern 1983, S. 85 f., Rz. 148; Wilhelm Wellauer, Warenumsatzsteuer, Basel 1959, S. 99 f., Rz. 81). Nichts spricht dagegen, diese gefestigte, höchstrichterliche Praxis zur subjektiven Steuerpflicht der einfachen Gesellschaft mutatis mutandis für das Mehrwertsteuerrecht zu übernehmen.

Im Gegensatz zur nach aussen auftretenden einfachen Gesellschaft darf die stille Gesellschaft ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben. Der nach aussen in eigenem Namen handelnde Gesellschafter haftet allein für die Gesellschaftsschulden (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., S. 255 f., § 11 N 20, 22).

c. Die Einzelunternehmung ist eine natürliche Person, die in eigenem Namen und in eigener Verantwortung ein kaufmännisches Unternehmen betreibt, für dessen Verbindlichkeiten sie unbeschränkt mit ihrem ganzen Vermögen haftet (Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., S. 447, § 20 N. 1).

d. Wer eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt gemäss Art. 23 Abs. 2 MWSTV in die steuerlichen Rechte und Pflichten der übernommenen Unternehmung ein.

3.a. Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin gegenüber der ESTV für das fragliche Steuerquartal nur in eigenem Namen aufgetreten. Die Anmeldung als Mehrwertsteuerpflichtige erfolgte in der Rechtsform einer «Einzelfirma». Auf dem Anmeldeformular wurde vermerkt, dass vier Angestellte im Betrieb beschäftigt würden. Die Beschwerdeführerin hat sich sodann im eigenen Namen ausdrücklich als Steuerpflichtige und Betreiberin des Restaurants unter den Saldo-Steuersatz gestellt. Des Weiteren hat sie als Steuerpflichtige mit der ihr zugeteilten Mehrwertsteuer-Nummer unterschrieben die Richtigkeit der - in der Steuerabrechnung für das hier fragliche, erste Quartal 1995 gemachten - Angaben bestätigt. Sie hat damit ihrer Steuerpflicht mehrfach explizite Ausdruck gegeben und diese anerkannt. Dabei ist sie zu behaften. Die Vorinstanz durfte und musste - auf die Angaben der Beschwerdeführerin vertrauend - annehmen, es handle sich beim fraglichen Gastwirtschaftsbetrieb um ein Einzelunternehmen der Beschwerdeführerin. Im Steuerjustizverfahren macht die Beschwerdeführerin nunmehr geltend, den Betrieb nicht selber geführt zu haben und daher keine Steuer zu schulden. Sie habe ihr Patent dem Ehepaar A. und B. zur Verfügung gestellt,

da dieses «keine Niederlassung in der Schweiz hat und deshalb nicht selbst geschäftlich kann». Es kann jedoch nicht angehen, dass die Beschwerdeführerin mit ihren Angaben die ESTV täuscht in nachweislicher Umgehungsabsicht der kantonalen Vorschrift, wonach der Inhaber einer Gastwirtschaftsbewilligung verpflichtet ist, den Betrieb der bewilligten Betriebsart entsprechend selber zu führen (Art. 15 des Gastwirtschaftsgesetzes des Kt. Y.), sowie allenfalls von Bestimmungen des Ausländerrechts, und sich sodann auf das Unrecht berufend geltend macht, das ausländische Ehepaar habe den Betrieb geführt, die Umsätze erzielt und schulde die Steuer. Ihr Verhalten ist nicht zu schützen und sie muss es sich anrechnen lassen. Sie schuldet die Steuer für das erste Quartal 1995.

b. Darüber hinaus kann gesagt werden, dass die Beschwerdeführerin die steuerbare Tätigkeit auch selbständig ausübte im Sinne des Mehrwertsteuerrechts (vgl. E. 2a und b/bb hievore), trug doch sie das wirtschaftliche und unternehmerische Risiko und war sie in keiner betriebswirtschaftlichen oder arbeitsorganisatorischen Abhängigkeit von einem Arbeitgeber. Vor allem ist sie nicht nur gegenüber der ESTV, sondern auch gegenüber andern Behörden im eigenen Namen aufgetreten (Pass- und Patentbüro Y., Lebensmittelinspektorat Y., Kantonaler Sicherheitsdienst und Gemeindepolizei). Sodann ist zu vermuten, dass Gleiches auch

gegenüber der Kundschaft, das heisst den Leistungsempfängern, und im Allgemeinen geschehen ist, da die Beschwerdeführerin zugegebenermassen die kantonalen Vorschriften umging, die dem ausländischen Ehepaar verunmöglichten, das Restaurant selbständig zu führen. Das Zusammenwirken der Beschwerdeführerin mit den Ausländern konnte schon zum vornherein nicht auf die Schaffung eines nach aussen in Erscheinung tretenden, selbständigen Unternehmens des Ehepaars A. und B. ausgerichtet sein. Vielmehr war die Beschwerdeführerin aufgrund der genannten Vorschriften geradezu gezwungen, anstelle des ausländischen Ehepaars nach aussen in eigenem Namen aufzutreten. So gibt die Beschwerdeführerin selber an, sämtliche Versicherungen für den Betrieb abgeschlossen und jeweils die Zahlungsanweisungen und diverse Formulare unterschrieben zu haben. Es gibt keinerlei Hinweise dafür, dass das ausländische Ehepaar einen nach aussen hin selbständigen Betrieb führte. Die gesamten Umstände und die Akten deuten vielmehr darauf hin, dass im vorliegenden Fall nur die Beschwerdeführerin im eigenen Namen oder allenfalls das Ehepaar A. und B. im Namen der Beschwerdeführerin nach aussen in Erscheinung trat. Die Umsätze sind demnach der Beschwerdeführerin zuzurechnen (vgl. E. 2b/bb hievori).

Ob diese nach aussen auftretende Unternehmung zivilrechtlich als Einzelunternehmung der Beschwerdeführerin oder als einfache Gesellschaft, bestehend aus der Beschwerdeführerin und dem Ehepaar A. und B. (das heisst: stille Gesellschaft, denn das Ehepaar A. und B. trat nicht in eigenem Namen nach aussen auf), zu qualifizieren ist, braucht nicht abschliessend beurteilt zu werden. Denn in beiden Fällen haftet ausschliesslich die Beschwerdeführerin unbeschränkt mit ihrem ganzen Vermögen (vgl. E. 2b/bb und c hievori). Auch unter diesem Gesichtspunkt schuldet die Beschwerdeführerin die Steuer für das erste Quartal 1995.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe den Gastwirtschaftsbetrieb faktisch nicht selbst geführt. Abgesehen davon, dass es - wie gesehen - massgeblich darauf ankommt, in wessen Namen nach aussen aufgetreten wird, unterschätzt die Beschwerdeführerin das Mass ihrer Mitwirkung sowie die damit verbundene Verantwortlichkeit. Mit der Aussage, sie habe die Gastwirtschaftsbewilligung «nur zur Verfügung gestellt», verkennt sie insbesondere, dass sie als Inhaberin des Patentes in jeder Beziehung die volle Verantwortung für den Betrieb trägt, insbesondere also in organisatorischer, wirtschaftlicher, personeller und polizeilicher Hinsicht, usw. Sie ist verantwortlich, dass im Betrieb die gesetzlichen Bestimmungen eingehalten werden (Art. 15 Abs. 2 des Gastwirtschaftsgesetzes des Kt. Y.). Dies hat auch für die Pflichten gegenüber den Steuerbehörden zu gelten. Zudem wurde gemäss Gastwirtschaftsbewilligung vom 21. November 1994 die kantonale Ausschankbewilligung für gebranntes Wasser vom bisherigen Patentinhaber auf die Beschwerdeführerin persönlich übertragen. Sämtliche Rechte und Pflichten aus der Gastwirtschaftsbewilligung sind an die Person der Beschwerdeführerin als Patentinhaberin gebunden. Ihre Verbindlichkeiten kann sie nicht an das Ehepaar A. und B. abtreten. Auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin, das Ehepaar A. und B. habe den Betrieb faktisch geführt, kommt es daher auch unter diesem Blickwinkel nicht an.

c. Nicht anders verhielte es sich bezüglich Haftung für die Steuer, wenn - was wie gesehen sehr unwahrscheinlich ist - anzunehmen wäre, das Restaurant sei als einfache Gesellschaft nach aussen aufgetreten (bestehend aus der Beschwerdeführerin und dem Ehepaar A. und B.: ipso iure als Kollektivgesellschaft). Eine andere Gesellschaftsform kommt im vorliegenden Fall nicht in Frage, da die jeweiligen Voraussetzungen des Obligationenrechts nicht erfüllt sind; vgl. Art. 530 Abs. 2 OR). Diesfalls wäre anzunehmen, dass mit der Gründung der Pizzeria M. GmbH die ipso iure Kollektivgesellschaft aufgelöst worden war. Ein Vermögen der Kollektivgesellschaft wäre indessen nicht auszumachen. Die Beschwerdeführerin haftete demzufolge (zwar solidarisch mit dem Ehepaar A. und B.) wiederum unbeschränkt mit ihrem ganzen Vermögen für den Steuerbetrag.

d. Gemäss eigenen Angaben der Beschwerdeführerin hat die Pizzeria M. GmbH von ihr weder Aktiven noch Passiven übernommen; Art. 5 der Statuten der Pizzeria M. GmbH, wonach diese beabsichtige die Einzelfirma Restaurant K. von der Beschwerdeführerin zu einem Maximalbetrag von Fr. 20 000.- zu übernehmen, habe sich nicht verwirklicht. Zudem ist weder den Statuten noch der öffentlichen Urkunde über die Gründung der genannten GmbH zu entnehmen, dass diese von der Beschwerdeführerin (bzw. von der allfälligen Gesellschaft) in irgend einer Weise Aktiven oder Passiven übernommen hat. Eine Haftung der Pizzeria M. GmbH für die Steuer des ersten Quartals 1995 aufgrund der Steuernachfolge fällt daher von vornherein ausser Betracht.

Eine andere Frage ist jedoch, ob die am 10. Mai 1995 gegründete Pizzeria M. GmbH für das zweite Quartal 1995 als Steuerpflichtige und -schuldnerin zu gelten hat. Für dieses Quartal hat die Beschwerdeführerin unterschrieben im Namen der Pizzeria M. GmbH abgerechnet. Diese Frage ist indessen nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und muss deshalb offenbleiben.

e. Zwar ist bemerkenswert, dass es die Beschwerdeführerin mit dem ausländischen Ehepaar - diesem eine unternehmerische Startchance ermöglichend - offenbar nur gut meinte und das Patent für einen verhältnismässig geringen Betrag von Fr. 500.- pro Jahr zur Verfügung stellte. Die Beweggründe für das Verhalten der Beschwerdeführerin sind vorliegend aber ohne rechtliche Bedeutung. Gleichermassen unbedeutend ist ihre nachvollziehbare menschliche Enttäuschung, hervorgerufen durch das «lügenhafte Verhalten» und sie materiell schädigende Geschäftsgebaren des Ehepaars A. und B. Möglicherweise wurde die Beschwerdeführerin durch das Ehepaar A. und B. getäuscht. Sie hat angeblich auch nie irgendwelche Geldbeträge vom Gastwirtschaftsunternehmen erhalten. Dass sie dennoch die fragliche Steuer schuldet, mag ihr unter diesem Gesichtspunkt nur schwer verständlich sein und sie hart treffen. Trotzdem bleibt massgebend, dass die Beschwerdeführerin als Patentinhaberin die umfassende Verantwortlichkeit aus dem Betrieb des Restaurants zu tragen hat sowie nach dem anwendbaren Mehrwertsteuerrecht die Steuer schuldet.

Über allfällige zivilrechtliche Rückgriffsmöglichkeiten der Beschwerdeführerin für die geschuldete Steuer auf das Ehepaar A. und B. ist nicht im vorliegenden Verfahren zu befinden. Die Beschwerdeführerin hat sich hierfür an den Zivilrichter zu wenden. Dieser hat gegebenenfalls die rechtliche Bedeutung der von der Beschwerdeführerin ins Feld geführten Ziff. 7 der Vereinbarung vom 23. November 1994 zu prüfen, wonach die Beschwerdeführerin gegenüber Herr und Frau A. und B. oder dem Restaurant K. keine finanzielle Haftung trage. Die Frage, ob das Verhalten des Ehepaars A. und B. strafrechtlich relevant ist, trifft den Zuständigkeitsbereich des Strafrichters.

f. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin die Steuer gemäss eigener Abrechnung für das erste Quartal 1995 schuldet, unabhängig davon, ob die fragliche Unternehmung zivilrechtlich als Einzelunternehmung oder aber als stille Gesellschaft, einfache Gesellschaft oder Kollektivgesellschaft zu qualifizieren ist.

4.a. Die SRK überprüft praxismässig grundsätzlich von Amtes wegen die Vereinbarkeit der konkret angewendeten Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 8 der Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen

Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) und Art. 41ter BV. Dazu und über den Inhalt einer solchen Überprüfung hat die SRK mehrfach ausführlich befunden (vgl. Entscheide der SRK vom 24. Oktober 1996 [SRK 1996-016], E. 3 ff. sowie vom 11. Juli 1996 [SRK 1995-023], E. 3 ff.; zur Frage der Verfassungsmässigkeit der Mehrwertsteuerverordnung vgl. die diesbezüglichen Erwägungen der SRK, publiziert in: MWST-Journal, Heft 2/96, S. 41 ff.).

b. Eine Verletzung eines übergeordneten, systemtragenden Grundprinzips wie etwa das Verbrauchssteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Steuerneutralität, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung), das Bestimmungslandprinzip, der Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit usw., durch die hier anwendbaren Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung ist nicht ersichtlich. Gegenteiliges wird von der Beschwerdeführerin nicht - auch nicht sinngemäss - geltend gemacht. Ebensowenig besteht eine abweichende Maxime des europäischen Umsatzsteuerrechts. Die anwendbaren Bestimmungen der MWSTV erweisen sich für den vorliegenden Fall als mit Art. 8 ÜB-BV und Art. 41ter BV vereinbar.

Dokumente der SRK