

BVGer A-1035/2025 vom 23. Mai 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-05-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1035_2025

FR: TAF A-1035/2025 du 23 mai 2025

IT: TAF A-1035/2025 del 23 maggio 2025

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 20. Januar 2025 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

E. 1.2

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG und das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

E. 1.3

Die Beschwerdeführenden sind als Adressaten des angefochtenen Einspracheentscheids von diesem betroffen. Sie sind damit zur Beschwerdeerhebung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten.

E. 1.4

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2020 - 2021 (1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2021). Somit ist das MWSTG gemäss der in diesen Jahren gültigen Fassung (AS 2017 3575 sowie Änderungen gemäss AS 2018 5103 und AS 2019 4631) massgebend.

E. 1.5

Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den - unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten - festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur

teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BGE 140 II 353 E. 3.1; BVGE 2024 IV/2 E. 2.2; Urteil des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 E. 1.3; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.54; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N 998; Moor/Poltier, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 300 f., 820 f., Ziff. 2.2.6.5 und 5.8.3.5).

E. 1.6

Verwaltungsverordnungen (wie MWST-Infos, MWST-Branchen-Infos, Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, a.a.O., Rz. 2.173). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 141 III 401 E. 4.2.2, 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5966/2018 vom 2. Mai 2019 E. 2.5 mit Hinweisen).

E. 2.1.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.1.2

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer; Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Als Leistung gilt die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts (Art. 3 Bst. c MWSTG). Die Leistung umfasst als Oberbegriff sowohl Lieferungen (vgl. Art. 3 Bst. d MWSTG) als auch Dienstleistungen (vgl. Art. 3 Bst. e MWSTG).

E. 2.2.1

Mehrwertsteuerpflichtig und damit Steuersubjekt der Mehrwertsteuer ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 und Abs. 1bis MWSTG). Befreit von der Steuerpflicht ist ein Steuerpflichtiger unter anderem, wenn er im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Der eigenständige Auftritt nach aussen ist nicht nur Teil des mehrwertsteuerlichen Unternehmensbegriffs (Art. 10 Abs. 1bis Bst. b MWSTG), sondern ist auch für die Zuordnung von Leistungen relevant. Als Grundsatz gilt nach Art. 20 Abs. 1 MWSTG, dass eine Leistung von derjenigen Person erbracht wird, die nach aussen als leistungserbringende Person auftritt (Urteile des BGer 2C_255/2020 vom 18. August 2020 E. 4.2, 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 4.1.4 mit Hinweisen).

E. 2.2.2

Als Steuerpflichtige kommen auch Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit in Betracht (Urteil des BGer 2C_345/2020 vom 14. April 2021 E. 4.3.3 m.w.H.), und zwar auch Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, welche keinen «animus societatis» aufweisen und folglich zivilrechtlich nicht einmal eine einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht; SR 220, OR] bilden. Entscheidend ist letztlich nur, ob die Personengesamtheit im Verkehr mit Dritten als solche auftritt. Zu den Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit zählen unter anderem auch Arbeitsgemeinschaften, Konsortien im Baugewerbe und Bürogemeinschaften (Urteil des BGer 2C_345/2020 vom 14. April 2021 E. 4.3.3; Honauer/Probst/Rohner/Frey, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4. Aufl. 2024, S. 186, Rz. 471 ff.).

E. 2.2.3

Die Praxis, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung gestützt auf die dargestellten Grundsätze für die Steuerpflicht von Einzelunternehmen in Bürogemeinschaften oder Unkostengemeinschaften anhand des Beispiels von Rechtsanwälten in Anwaltsgemeinschaften entwickelt hat, wird in Ziff. 18 Unterziff. 3.1 der MWST-Branchen-Infos für Rechtsanwälte und Notare (Stand: 8. Januar 2015) erläutert. Massgeblich ist dabei - zufolge dieser Branchen-Info - jeweils, wer unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Die ESTV unterscheidet folgende Konstellationen: - jeder Anwalt oder Notar ist als Einzelunternehmer tätig und hat je ein eigenes Sekretariat; - jeder Anwalt oder Notar ist als Einzelunternehmer tätig, die Kanzlei verfügt jedoch über ein gemeinsames Sekretariat; - alle Mitglieder der Kanzlei bilden eine einfache Gesellschaft, die unter einer einzigen MWST-Nr. im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist; - alle Mitglieder einer Kanzlei sind unselbstständig erwerbend; dem Kunden resp. Klienten gegenüber tritt die Kanzlei als kapitalbezogene Gesellschaft (z.B. GmbH oder AG) auf; - für besondere Mandate (einzelfallbezogen, d.h. analog einer Arbeitsgemeinschaft [ARGE] im Baugewerbe) können sich auch einzelne selbstständig beziehungsweise unselbstständig tätige Mitglieder einer Kanzlei unabhängig von ihrer fortbestehenden Organisationsform gesondert als zusätzliche einfache Gesellschaft unter einer eigenen MWST-Nr. eintragen lassen. Die einfachen Gesellschaften können dabei auf einer ausdrücklichen Willenserklärung beruhen, sich aber auch aufgrund konkludenten Verhaltens ergeben. Das Bundesgericht hat im Urteil 2C_345/2020 vom 14. April 2021 zur Beurteilung des Aussenauftritts insbesondere auf die Homepage und die Fakturierung abgestellt (E. 5.1). In anderen Urteilen zog das Bundesgericht folgende Kriterien heran, um den Aussenauftritt zu beurteilen: Überschneidungen der geschäftlichen Aktivitäten, räumliche Einheit, klare Abgrenzung beim Marktauftritt, personelle Verflechtungen (Urteil des BGer 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.2) sowie Kanzleiinschrift, Geschäftspapier, Vollmacht, Rechnungsstellung, Wareneinkauf, Telefonbucheintrag, Sekretariat, Räumlichkeiten sowie Personal (Urteil des BGer A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 2.3.1). Im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5196/2020 vom 6. August 2021 (bestätigt durch Urteil des BGer 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022) wurde in E. 2.2.4 dargelegt, dass für einen selbständigen Aussenauftritt insbesondere entscheidend ist, dass sich die Betriebe durch eigene Firmenschilder und Telefonanschlüsse unterscheiden lassen. Im Falle eines gemeinsamen Einganges sind die Geschäftsräumlichkeiten deutlich voneinander zu trennen und zu beschriften, damit eintretende Personen die Selbständigkeit der Geschäfte erkennen können. Zudem sollte jede Unternehmung eine eigene Kasse und Buchhaltung sowie eigene Bank- bzw. Postkonti führen. Bestellformulare, Rechnungen, Quittungen und Kassazettel

sollten auf getrennte Namen lauten, jedes Geschäft sollte über eigene Betriebsmittel verfügen und die jeweiligen Geschäftsinhaber sollten mit den Sozialversicherungen selbständig abrechnen.

E. 2.2.4

Bei der Beurteilung, ob ein eigenständiger Aussenauftritt vorliegt, ist dabei auf die Gesamtheit der Umstände abzustellen (Urteil des BVGer A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 2.2.4 m.w.H.; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 4 N 45; vgl. Ralf Imstepf, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», in: Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht [ASA] 82 S. 451 ff., 463).

E. 2.3

Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze in dem aus dem Verbot des Rechtsmissbrauchs (Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210], vgl. auch Art. 5 Abs. 3 BV e contrario) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (BGE 138 II 239 E. 4.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.4.1 m.w.H.).

E. 2.3.1

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.1 mit Hinweisen), welche auch für die Mehrwertsteuer übernommen wurde (BGE 138 II 239 E. 4.1 f. mit Hinweisen), wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (zum Ganzen: BGE 148 II 233 E. 5.2; Urteil des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 2.4.2 mit Hinweisen): - erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur»); - zweitens angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. «subjektive» Element (oder «Missbrauchsabsicht») spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen; - drittens das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (sog. «effektives» Element oder «Steuervorteil»).

E. 2.3.2

Eine Steuerumgehung im Sinne einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm wird nur in ganz ausserordentlichen Situationen angenommen. Eine solche Situation liegt vor, wenn trotz Heranziehung des Normsinns als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Mass als stossend erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der

steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 2.4.4 mit Hinweisen).

E. 2.3.3

Was die Beurteilung der gewählten Rechtsgestaltung betrifft, ist das Gewicht auf die völlige Unangemessenheit zu legen. Das heisst, für die Annahme einer Steuerumgehung muss eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4256/2021 vom 14. November 2022 E. 2.4.3 mit Hinweisen).

E. 2.3.4

Das sog. subjektive Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Wie sich im Kontext der Mehrwertsteuer deutlich zeigt, kann eine Steuerersparnis darin liegen, dass einerseits die Erhebung von Steuern vermieden wird, andererseits, dass zusätzliche Steuerrückvergütungen - beispielsweise mittels Vorsteuerabzugs - bewirkt werden (Urteile des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.2, 2C_146/2010 vom 15. August 2012 E. 4.1.4). Die Umgehungsabsicht wird vermutet, wenn es der Steuerpflichtigen gelungen ist, auf absonderlichem Weg einem Steuertatbestand auszuweichen (Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 6 N 21) oder einen Vorsteuerabzugstatbestand zu begründen (Urteil des BVGer A-1487/2018 vom 13. März 2019 E. 4.4.3.2 mit Hinweisen).

E. 2.3.5

Was schliesslich das sog. effektive Element anbelangt, ist zu beachten, dass die Steuerpflichtige grundsätzlich frei ist, wie sie ihre Rechtsverhältnisse gestalten will, und bei rechtsmissbräuchlicher Gestaltung nur dann eingegriffen werden soll, wenn diese andernfalls tatsächlich eine Steuerersparnis zur Folge hätte (Urteil des BGer 2C_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1.3).

E. 2.3.6

Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen (BGE 138 II 239 E. 4.4; Urteil des BVGer A-1706/2021 vom 6. September 2022 E. 4.3). Diese kann sich aber darauf beschränken, darzulegen, dass keine wirtschaftlichen oder geschäftlichen Gründe für die gewählte Rechtsgestaltung ersichtlich sind. Daraus ergibt sich die natürliche Vermutung, dass keine ausserhalb des Steuerrechts stehenden plausiblen Gründe vorhanden sind, welche für die gewählte Rechtsgestaltung sprechen.

E. 2.3.7

Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (BGE 131 II 627 E. 5.2). Das kann namentlich bedeuten, dass zur steuerlichen Beurteilung die formale zivilrechtliche Ausgestaltung eines Sachverhalts negiert und auf seine wirtschaftlichen Auswirkungen abgestellt wird (BGE 138 II 239 E. 4.1; Urteile des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.8.6, A-3502/2016 vom 19. Dezember 2016 E. 2.6.4 mit Hinweisen).

E. 3.1

Die Vorinstanz hat im vorliegenden Fall unter Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_321/2015 E. 4.4. nur die Voraussetzungen einer Steuerumgehung geprüft. Dieses Urteil ist jedoch im Lichte des diesem zugrunde liegenden Sachverhalts zu interpretieren. Im dortigen Fall waren vier grundsätzlich unabhängige Unternehmen (zwei Einzelunternehmen, eine AG, eine SA) mit einer ungewöhnlichen Geschäftspraxis (An- und Verkauf bzw. Weiterverkauf nach Absprache) zu beurteilen gewesen. Die Frage nach einer etwaigen Bürogemeinschaft bzw. gemeinschaftlich nach Aussen auftretenden Personengesamtheit stellte sich dort nicht. Vor diesem Hintergrund bezieht sich die Aussage dieses Urteils, dass eine Zusammenfassung verschiedener nach dem Gesetz steuerpflichtiger Personen oder Personengesamtheiten zu einem einzigen Steuersubjekt nur in Frage kommt, wenn die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt sind, bloss auf Fälle, in denen nicht bereits die subjektive Steuerpflicht der «Gesamtunternehmung» zu bejahen ist. Kommt es hingegen in Frage, dass mehrere Rechtsträger gemeinschaftlich nach aussen auftreten (insbesondere im Fall von Bürogemeinschaften), ist vorab zu prüfen, ob eine gemeinsame subjektive Steuerpflicht gegeben ist. So praktizierte es das Bundesgericht auch in anderen, insofern mit dem vorliegenden Fall vergleichbaren Fällen (Urteile des BGer 2C_345/2020 vom 14. April 2021 E. 4.3.3, 2A.61/2006 vom 29. November 2006 E. 3.1 f., 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 2 ff.).

E. 3.2

Im vorliegenden Fall ist daher zunächst zu prüfen, ob eine gemeinsame subjektive Steuerpflicht besteht, also ob von zwei getrennten Einzelunternehmungen oder nur von einem gemeinsam zu steuernden Unternehmen auszugehen ist. Dabei ist zu fragen, ob das zivilrechtliche Erscheinungsbild, wonach zwei Einzelunternehmen gegeben sind, auch dem tatsächlichen Aussenaufttritt entspricht (E. 4 hiernach). Die Frage der Steuerumgehung ist demgegenüber subsidiär und stellt sich erst dann, wenn die erste Frage bejaht wird. In diesem Fall ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die gewählte Rechtsgestaltung als völlig unangemessen erscheint, eine Steuerersparnis resultiert bzw. resultieren würde und das ungewöhnliche Verhalten nur aus Gründen dieser Steuerersparnis gewählt wurde (E. 5 nachfolgend).

E. 4.1

Die Beschwerdeführenden tragen vor, beide Einzelunternehmen seien in unterschiedlichen Bereichen tätig. Die «A._____ Tax» habe 28 Mandate betreut, wobei fünf davon Revisionen gewesen seien. Hinzu kämen 190 Steuererklärungen von natürlichen Personen. Die «A._____ Consulting» habe demgegenüber keine Revisionen durchgeführt oder Steuererklärungen von natürlichen Personen erledigt. Diese erbringe vielmehr Finanzberatung für drei Mandate und sei in der Administration tätig. B._____ habe einen Lohn von «A._____ Consulting» unabhängig von einer effektiv erbrachten Leistung erhalten. Dabei habe es sich hauptsächlich um die Weiterleitung der Kinderzulagen gehandelt. Es habe sich um eine Entschädigung für kleine Arbeiten innerhalb der Familie gehandelt, die auf diese Weise kostensparend und unabhängig von fachlichen Qualifikationen organisiert worden seien. Seine Frau habe denn auch nie eine Kontovollmacht für die Konten der «A._____ Consulting» gehabt. Die Einzelunternehmen seien im Jahr 2005, respektive 2007 unter Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben gegründet worden. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Vorinstanz nach so langer Zeit von einer ungewöhnlichen Rechtsgestaltung ausgehe. Faktisch seien denn auch bis zum Jahr 2019 keine Steuerersparnisse aufgrund der getrennten Einzelunternehmen

realisiert worden. Es dürften nicht zwei Steuerpflichtige wie ein Steuerpflichtiger behandelt werden. Besondere Umstände, die dies ausnahmsweise rechtfertigen würden, lägen nicht vor. Letztlich lebten sie seit Sommer 2021 getrennt und seien bereits aus diesem Grund getrennt zu veranlagern.

E. 4.2

Die Vorinstanz vertritt den Standpunkt, die beiden Einzelunternehmungen seien im gleichen Bereich (Treuhand) tätig. Gemäss den Handelsregistereinträgen stellten sich die Tätigkeitsfelder beider Einzelunternehmen im Wesentlichen gleich dar. Zusammen würden die beiden Einzelunternehmen sodann gerade alle typischen Dienstleistungen eines Treuhandunternehmens erbringen. Die Unternehmen hätten überdies den gleichen Sitz und die gleiche Büroadresse und B._____ habe einen Lohn vom Einzelunternehmen «A._____ Consulting» erhalten, für welches sie auch eine Zeichnungsberechtigung gehabt habe.

E. 4.3.1

Wie einleitend ausgeführt (vgl. E. 2.2.1 ff.), kommt es für die Beurteilung der Zuordnung von Leistungen und die Steuerpflicht auf den Aussenauftritt an. Hinweise für einen gemeinsamen Aussenauftritt ergeben sich nach der Rechtsprechung aus Überschneidungen der geschäftlichen Aktivitäten, der Fakturierung, den Zeichnungsberechtigungen, den räumlichen Gegebenheiten wie Sitz, Adresse und Büroeinrichtung, dem Marktauftritt und die Homepage sowie aufgrund von personellen Verflechtungen (E. 2.2.3). Im vorliegenden Fall sprechen die folgenden Indizien für einen gemeinsamen Aussenauftritt: Die beiden Einzelunternehmen «A._____ Consulting» und «A._____ Tax» hatten in den zu beurteilenden Steuerperioden denselben Sitz und dieselbe Büroadresse (act. 1, 2). Die Firmen beider Einzelunternehmen ähnelten sich aufgrund des Hinweises auf den Familiennamen («A._____») zudem sehr, auf eine deutliche und bewusste Abgrenzung der beiden Unternehmen voneinander wurde in dieser Hinsicht verzichtet. Sodann überschneiden sich die Tätigkeitsfelder, welche für beide Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen sind. Die «A._____ Consulting» bietet «Finanzplanungen und -beratungen sowie Dienstleistungen im Treuhandbereich» an (act. 1), die «A._____ Tax» erbringt «diverse Dienstleistungen in den Bereichen nationale Steuern und Treuhand» (act. 2). Selbst wenn sich das eine Einzelunternehmen mehr auf Finanzplanung und das andere mehr im Bereich Steuern positioniert, wie es auch die Beschwerdeführenden vortragen, liegen im Ergebnis doch im Kern zwei Treuhandunternehmen vor. Sodann ist der Vorinstanz darin zuzustimmen, dass sich beide Unternehmen so ergänzen, dass sie zusammen das übliche Spektrum eines Treuhandbüros anbieten. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass beide Einzelunternehmen am gleichen Standort tätig sind, ist aus Sicht von Dritten daher nicht klar, dass es sich um zwei verschiedene Einzelunternehmen handelt. Sie nehmen vielmehr ein einheitliches Unternehmen «A._____» wahr, welches Treuhanddienstleistungen anbietet. Dieser Eindruck wird verstärkt durch die Tatsache, dass es auch personelle Verflechtungen zwischen den beiden Einzelunternehmen gibt. B._____ verfügte im zu beurteilenden Zeitraum gemäss Handelsregisterauszug über eine Zeichnungsberechtigung für das Einzelunternehmen «A._____ Consulting» und erhielt von diesem auch einen Lohn. Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführenden handelte es sich dabei auch nicht lediglich um die Weiterleitung der Kinderzulagen, wie die Kontodetails in den Akten eindeutig belegen. B._____ erhielt einen Lohn von rund (netto) Fr. 1'600.-; hinzu kamen die Kinderzulagen von Fr. 800.- (für 2021: Akten der

Vorinstanz, pdf S. 237 ff. und S. 253 f. sowie für 2020: S. 275 ff. und 291 f.). Sodann bestand auch eine Verflechtung zwischen der «A._____ Tax» und der «A._____ Consulting AG» (eine Gesellschaft, die zeitweise denselben Sitz und dieselbe Büroadresse wie die «A._____ Tax» hatte und von A._____ [und zeitweise auch von B._____] beherrscht wurde [Akten der Vorinstanz, pdf S. 3]) betreffend die berufliche Vorsorge (Akten der Vorinstanz pdf S. 103 und 200 sowie 33, 39, 85, 142).

E. 4.3.2

Nicht von Bedeutung für die mehrwertsteuerrechtliche Würdigung ist indessen, dass die Inhaber der beiden Einzelunternehmen, A._____ und B._____, während der vorliegend relevanten Steuerperioden verheiratet waren. Die Existenz einer privaten Beziehung zwischen zwei Personen ist für sich genommen nicht entscheidend für die Beurteilung ihrer wirtschaftlichen Zusammenarbeit. Entsprechend ist es auch nicht von Belang, dass sich die Beschwerdeführenden im Jahr 2021 getrennt haben. Abzustellen ist somit einzig auf die oben bezeichneten Kriterien zur Beurteilung des Aussenaustritts. Die Sitzverlegung und Umfirmierung des Einzelunternehmens «A._____ Tax» von B._____ erfolgte gemäss Handelsregistereintrag (Akten der Vorinstanz, pdf S. 2) erst im Jahr 2022 (Sitzverlegung) bzw. 2023 (Umfirmierung). Ebenso wurde - wie erwähnt - im gesamten Jahr 2021 ein Lohn von der «A._____ Consulting» an B._____ ausgezahlt (Akten der Vorinstanz, pdf S. 237 ff. und S. 253 f.). Entsprechend haben die oben ausgeführten Argumente für die gesamte Steuerperiode 2020 und 2021 (1. Januar 2020 bis 31. Dezember 2021) Gültigkeit.

E. 4.3.3

Aus der Würdigung all dieser Argumente folgt bei einer wirtschaftlichen Betrachtung, dass sich die beiden Einzelunternehmen nach aussen als einheitliches Treuhandunternehmen präsentieren. Die Beschwerdeführenden unterliessen es denn auch gerade, die beiden Einzelunternehmen deutlich voneinander abzugrenzen und für Dritte die jeweilige Selbstständigkeit klar wahrnehmbar hervorzuheben, wie dies rechtsprechungsgemäss bei unabhängigen Einzelunternehmen in Bürogemeinschaften verlangt wird (vgl. E. 2.2.3 vorstehend; Urteil des BVGer A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 2.2.4).

E. 4.4

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass sich die beiden Einzelunternehmen nach dem Aussenaustritt im relevanten Zeitraum als einheitliches Unternehmen präsentieren. Die Vorinstanz ging daher zurecht von einem gemeinsamen Unternehmen aus und besteuerte dieses, da die Umsatzgrenze von Fr. 100'000.- für die Befreiung von der Steuerpflicht in den relevanten Steuerperioden 2020 und 2021 überschritten war.

E. 5

Selbst wenn nicht bereits aufgrund des Aussenaustritts von einer einheitlichen subjektiven Steuerpflicht auszugehen wäre, würde eine gemeinsame Besteuerung aus der Anwendung der Grundsätze zur Steuerumgehung (vgl. E. 2.3.1 vorstehend) resultieren, wie nachfolgend aufzuzeigen ist.

E. 5.1

Die Beschwerdeführenden argumentieren, zwei getrennte Einzelunternehmen seien gewählt worden, um eine unabhängige Revisionsstelle zu gewährleisten. Eine Revisionsstelle dürfe nämlich nicht bei der Buchführung mitwirken.

E. 5.2

Die Vorinstanz führt aus, die Rechtsgestaltung sei auch vor dem Hintergrund des Erfordernisses nach einer unabhängigen Revisionsstelle ungewöhnlich. Es sei bei der eingeschränkten Revision zulässig, dass auch eine Mitwirkung bei der Buchführung erfolge. Die Aufteilung sei daher nicht notwendig, um eine unabhängige Revisionsstelle zu gewährleisten.

E. 5.3.1

Zunächst stellt sich die Frage nach dem Vorliegen des objektiven Elements, also der Ungewöhnlichkeit der Rechtsgestaltung bzw. der «Umwegstruktur». Was die Beschwerdeführenden diesbezüglich ausführen - die Rechtsgestaltung sei erfolgt, um eine unabhängige Revisionsstelle zu garantieren - überzeugt nicht. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, erlaubt Art. 729 OR für die eingeschränkte Revision gerade die Mitwirkung der Revisionsstelle bei der Buchführung. Diese Bestimmung soll kleinere Gesellschaften entlasten und es KMU ermöglichen, Beratungsdienstleistungen im Rahmen der Buchführung, die Abschlusserstellung und die eingeschränkte Revision aus einer Hand zu beziehen (Watter/Rampini, in: Watter/Vogt [Hrsg.], Basler Kommentar Obligationenrecht II, 6. Aufl. 2023, Art. 729 N. 5 ff.). Diese Bestimmung besteht bereits seit der am 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Revision und war zum Zeitpunkt der Gründung des Einzelunternehmens «A. _____ Tax» am 12. Juni 2007 bereits seit längerem bekannt (Beschluss der Bundesversammlung vom 16. Dezember 2005, AS 2007 4791 mit entsprechender Botschaft vom 19. Dezember 2001 [BB1 2002 3148]). In Fachkreisen wurden diese Bestimmungen denn auch vorgängig vielfach thematisiert (Holderegger, in: Lengauer/Zwicker/Rezzonico [Hrsg.], Chancen und Risiken rechtlicher Neuerungen 2006/2007, Zürich 2007, S. 7 ff; Camp, Die Revisorengilden unter dem neuen Revisionsrecht, in: Der Treuhandexperte [TREX] 2007, S. 86 [vom 1. Januar 2007]; Glanzmann, Die kleine Aktienrechtsrevision, in: Schweizerische Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht [ZBGR] 88/2007, S. 69 [vom 1. März 2007]; Koller/Sanwald, Aufgaben und Organisation der Staatlichen Revisionsaufsicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/06, S. 314 [vom 1. Mai 2006]). Die Beschwerdeführenden hätten somit ohne Probleme die Revisionstätigkeiten in das bestehende Einzelunternehmen «A. _____ Consulting» integrieren können. Selbst wenn die Bestimmung zum Zeitpunkt der Gründung der «A. _____ Tax» noch nicht in Kraft war, war sie bereits bekannt und deren Inkraftsetzung stand unmittelbar bevor. Auch nach Inkrafttreten der Erleichterungen für die eingeschränkte Revision, hielten die Beschwerdeführenden die umständliche und ungewöhnliche Struktur ohne entsprechende Notwendigkeit aufrecht. Die Beschwerdeführenden machen denn auch nicht geltend, dass B. _____ mit dem Einzelunternehmen «A. _____ Tax» beabsichtigt habe, ordentliche Revisionen durchzuführen. Auch dass solche je erfolgt wären, wurde weder behauptet noch belegt. Letztlich tragen die Beschwerdeführenden im Gegenteil dazu selbst vor, dass sich ihre Mandate nicht überschneiden. Die «A. _____ Tax» habe 28 Mandate betreut, wobei fünf davon Revisionen gewesen seien. Hinzu kämen 190 Steuererklärungen von natürlichen Personen. Die «A. _____ Consulting» habe demgegenüber keine Revisionen durchgeführt oder Steuererklärungen von natürlichen Personen erledigt. Diese erbringe Finanzberatung für drei Mandate und sei in der Administration tätig. Bei dieser Sachlage ist nicht nachvollziehbar, weshalb eine Trennung der beiden Einzelunternehmen nötig sein sollte. Selbst wenn für die drei Mandate der «A. _____ Consulting», für welche eine

Finanzberatung erfolgt, auch eine Revision hätte vorgenommen werden sollen, so hätte eine interne personelle Trennung dafür völlig ausgereicht (Watter/Rampini, in: Watter/Vogt [Hrsg.] Basler Kommentar Obligationenrecht II, a.a.O., Art. 729 N. 7). Die Begründung der Beschwerdeführenden vermag daher nicht zu überzeugen. Andere Gründe, weshalb die Rechtsform mit zwei Einzelunternehmen gewählt wurde, führen die Beschwerdeführenden nicht an und sind nicht ersichtlich. Aus diesen Überlegungen folgt, dass die Wahl der Rechtsform jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt, als ungewöhnlich zu bezeichnen ist und eine «Umwegstruktur» im Sinne der Rechtsprechung darstellt.

E. 5.3.2

Sodann tragen die Beschwerdeführenden vorliegend nicht vor und ist aufgrund der Akten nicht ersichtlich, dass andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle gespielt haben («subjektives Element»). Die Beschwerdeführenden argumentieren einzig, dass die beiden Einzelunternehmen bereits im Jahr 2005 bzw. 2007 gegründet worden seien und behaupten unsubstantiiert, dass bis anhin nie eine Steuerersparnis resultiert habe. Hätten sie die Steuerpflicht bewusst umgehen wollen, so die Beschwerdeführenden, wäre davon auszugehen gewesen, dass sie deutlich mehr bzw. länger Steuern gespart hätten. Dem ist zu entgegen, dass vorliegend einzig die Steuerperioden 2020 und 2021 Verfahrensgegenstand sind. Ob auch bereits in früheren Jahren eine Steuerersparnis vorgelegen hat, ergibt sich aus den Akten nicht. Selbst wenn dem nicht so wäre, könnten die Beschwerdeführenden daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Beschwerdeführenden haben die ungewöhnliche Unternehmensstruktur zumindest auch in den relevanten Steuerperioden aufrechterhalten. Sodann wird die Umgehungsabsicht vermutet, wenn es den Steuerpflichtigen gelungen ist, auf absonderlichem Weg einem Steuertatbestand auszuweichen und zweitens angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dies ist vorliegend der Fall. Andere Argumente, die diese Vermutung umzustürzen vermöchten, bringen die Beschwerdeführenden nicht vor. Das subjektive Element ist daher erfüllt.

E. 5.3.3

Letztlich ist auch die durch das gewählte Vorgehen resultierende tatsächliche Steuerersparnis gegeben («effektives» Element). Wie die Vorinstanz aufgezeigt hat, würde bei nicht gemeinsamer Besteuerung eine Steuerersparnis von Fr. 14'199.- (für die Steuerperioden 2020 und 2021) resultieren.

E. 5.4

Damit sind vorliegend auch die Voraussetzungen der Steuerumgehung gegeben. Rechtsfolge des Steuerumgehungstatbestandes ist eine Sachverhaltsfiktion, wonach anzunehmen wäre, dass ein gemeinsames Unternehmen vorliegt. Auf dieses sind die üblichen Besteuerungsgrundsätze anzuwenden. Daraus folgt im vorliegenden Fall, dass die Umsatzgrenze von Fr. 100'000.- für die Befreiung von der Steuerpflicht auch unter diesem Blickwinkel überschritten ist und das zu fingierende gemeinsame Unternehmen ordentlich - entsprechend der vorinstanzlichen Verfügung - zu besteuern ist.

E. 6

Im Ergebnis erfüllen die beiden Einzelunternehmen die Voraussetzungen eines gemeinsamen Aussenauftritts, weshalb sie gemeinsam zu besteuern sind. Selbst wenn die

subjektive Steuerpflicht nicht bereits aus dieser Würdigung resultieren würde, ergäbe sich eine Steuerpflicht aus der Anwendung der Praxis zur Steuerumgehung, da die entsprechenden Voraussetzungen ebenfalls erfüllt sind. Gesamthaft ist der angefochtene Einspracheentscheid damit zu bestätigen und die vorliegende Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

E. 7.1

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten auf Fr. 2'400.- festzusetzen und den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 1, 2, 4 und 6a des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 7.2

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE). Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.