

BVGer A-156/2007 vom 20. April 2009

Bundesverwaltungsgericht, 2009-04-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-156_2007

FR: TAF A-156/2007 du 20 avril 2009

IT: TAF A-156/2007 del 20 aprile 2009

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1

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

E. 2.1

Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Leistungen im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen (Art. 21 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20]). Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (Art. 21 Abs. 2 MWSTG).

E. 2.2.1

Beim Begriff der Selbständigkeit handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der weiterer Konkretisierungen bedarf. Ein entscheidendes Kriterium für die Beurteilung der Selbständigkeit ist, wie ein Wirtschaftssubjekt nach aussen (Sicht eines neutralen Dritten) in Erscheinung tritt. Wer nach aussen, insbesondere gegenüber den Personen, denen Leistungen erbracht werden, im eigenen Namen auftritt, kann mehrwertsteuerlich als selbständig gelten. Wer demgegenüber nach aussen in fremdem Namen auftritt, ist regelmässig als unselbständig zu erachten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 76 S. 627 E. 3.3.1, 3.6.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.3, A-1474/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.2.2, A-1520/2006 / A-1517/2006 vom 29. August 2007 E. 2.2, A-1413/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1; Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, veröffentlicht in ASA 63 S. 393 ff., 399, 402). Indizien, welche überdies für eine selbständige Tätigkeit sprechen, werden in der Praxis wie folgt genannt: Das Tragen des unternehmerischen

Risikos (Gewinn und Verlust), die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht und diese selbständig organisieren zu können (vgl. statt vieler: Urteile des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 567 E. 2.2, vom 14. November 2003, veröffentlicht in ASA 76 S. 627 E. 3.3, 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2 je mit Hinweisen). Daneben werden in der Lehre weitere Kriterien angeführt, wie die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit (vgl. dazu Camenzind/Honauer/ Vallender, a.a.O., Rz. 1009 ff., Gerhard Schafroth/Dominik Romang, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 29 zu Art. 21 MWSTG, Schaller/Sudan/Scheuner/ Huguenot [Hrsg.], TVA annotée, Zürich 2005, S. 134 f. zu Art. 21 MWSTG).

E. 2.2.2

Für die mehrwertsteuerliche Behandlung bilden ferner ein nicht unbedeutendes, indes nicht allein ausschlaggebendes Indiz, die Art der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge sowie die Qualifikation einer Person als selbständig oder unselbständig im Zusammenhang mit den direkten Steuern (Urteile des Bundesgerichts vom 14. November 2003, veröffentlicht in ASA 76 S. 627 E. 3.3.2, 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.4). Es können sich somit Abweichungen zwischen der Beurteilung nach mehrwertsteuerlichen Überlegungen und jener betreffend direkte Steuern bzw. Sozialversicherungsrecht ergeben. Es ist durchaus möglich, dass ein und dieselbe Person in den verschiedenen Bereichen unterschiedlich eingestuft wird (Urteil des Bundesgerichts vom 15. Oktober 1993, veröffentlicht in ASA 64 S. 732 E. 3d; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.4). Grundsätzlich ist zwar eine einheitliche Qualifikation des Begriffes der Selbständigkeit (bzw. der Unselbständigkeit) im Sozialversicherungs- und Steuerrecht anzustreben (vgl. Bericht des Bundesrats über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbständiger bzw. unselbständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und im Sozialversicherungsabgaberecht vom 14. November 2001, Bundesblatt [BBl] 2002 1155 f.). Dabei können aber die verschiedenen Zielsetzungen dieser Rechtsgebiete nicht ausser Acht gelassen werden. Dem Sozialversicherungsrecht kommt primär die Funktion des Versicherungsschutzes zu, weswegen etwa im Bereich der AHV der Begriff der Selbständigkeit zum Schutz des Versicherten eher restriktiv interpretiert wird (Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] 2004-224 / 2004-225 vom 20. Dezember 2005 E. 4a [bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006]; Bericht des Bundesrates, a.a.O., BBl 2002 1155 ff.), während er im Mehrwertsteuerrecht aufgrund des Allgemeinheitsprinzips eher extensiv ausgelegt wird (vgl. unten E. 2.2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.4; vgl. zum Ganzen: Entscheid der SRK 2004-124 vom 23. Juni 2006 E. 2a.bb mit Hinweisen).

E. 2.2.3

Die mehrwertsteuerliche Qualifikation von Vorgängen hat generell nicht in erster Linie aus einer zivil-, sprich vertragsrechtlichen Sicht, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3822/2007 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.5, A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 2.3; Entscheide der SRK vom 5. Juli 2005, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.7 E.

2a; vom 18. November 2002, veröffentlicht in VPB 67.49 E. 3c.aa; ausführlich: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112). Nicht entscheidend ist deshalb grundsätzlich, wie die Parteien ihr Vertragsverhältnis ausgestalten. Die zivilrechtlichen Verhältnisse können im Bereich der Mehrwertsteuer nur (aber immerhin) gewisse Indizien für die selbständige Erwerbstätigkeit vermitteln (Urteile des Bundesgerichts 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2, 2A.502/2004 vom 28. April 2005 E. 5.1 mit Hinweisen).

E. 2.2.4

Ob die Leistungserbringerin im Sinne der Mehrwertsteuer selbständig oder unselbständig handelt, bestimmt sich aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren (vgl. oben E. 2.2.1 - 2.2.3). Angesichts des Wesens der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer ist der Selbständigkeitsbegriff dabei eher weit auszulegen. Damit soll vermieden werden, dass die Mehrwertsteuerpflicht in einer Art und Weise beschränkt wird, die gegen das Prinzip der Wettbewerbsneutralität und der Allgemeinheit der Steuer verstösst (Urteile des Bundesgerichts vom 11. März 2008, veröffentlicht in ASA 77 S. 567 E. 2.2, vom 14. November 2003, veröffentlicht in ASA 76 S. 627 E. 3.3, 2A.47/2006 vom 6. Juli 2006 E. 3.2; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1572/2006 vom 21. August 2008 E. 2.2, A-1520/2006 / A-1517/2006 vom 29. August 2007 E. 2.2.2, A-1580/2006 vom 16. Mai 2007 E. 2.2; vgl. Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 1012; Riedo, a.a.O., S. 115, 174 f.).

E. 2.3

Hinsichtlich der persönlichen Voraussetzungen für die Führung eines patentpflichtigen gastgewerblichen Betriebes im Kanton Wallis galt im strittigen Zeitraum unter anderem, dass der Patentinhaber den Betrieb persönlich zu leiten hatte (Art. 23 Abs. 1 des Gesetzes vom 17. Februar 1995 über das Gastgewerbe und den Handel mit alkoholischen Getränken [GGG], aufgehoben durch Art. 35 des am 1. Januar 2005 in Kraft getretenen Gesetzes vom 8. April 2004 über die Beherbergung, die Bewirtschaftung und den Kleinhandel mit alkoholischen Getränken [Erlassnummer 935.3]). Die entsprechende Verordnung verlangte zudem die Anwesenheit des Patentinhabers im Betrieb während den Hauptzeiten; bei Abwesenheit war eine geeignete Person zu bezeichnen, die ihn vertrat, und deren Namen dem Gemeinderat zu melden war, der das Patent erteilt hatte (vgl. Art. 43 Abs. 1 der Verordnung vom 18. Dezember 1996 über das Gastgewerbe [VGG]). Der Inhaber des Patents musste Gewähr für die einwandfreie Führung des Betriebs bieten (vgl. Art. 22 Abs. 1 GGG) und hatte für die Einhaltung der polizeilichen Vorschriften zu sorgen (Art. 33 ff. GGG).

E. 2.4

Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist die Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1 mit Hinweisen).

E. 3

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin aufgrund der Würdigung der gesamten Umstände in den noch strittigen Perioden bejaht. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies; sie habe den in Rede stehenden Betrieb nie selbständig geführt.

E. 3.1.1

Ein für die Beurteilung der Selbständigkeit wesentliches Kriterium ist, wer aus der Sicht eines neutralen Dritten als Wirtschaftssubjekt nach aussen in Erscheinung getreten und im strittigen Zeitraum im eigenen Namen aufgetreten ist (E. 2.2.1).

E. 3.1.2

Diesbezüglich gilt es zu berücksichtigen, dass nicht nur in der strittigen Periode, sondern während der gesamten Betriebsdauer unbestrittenermassen die Beschwerdeführerin Inhaberin des Wirtepatentes war. Ohne dieses Patent wäre gar keine Bewilligung für die Führung eines Gastwirtschaftsbetriebes erteilt worden (vgl. E. 2.3). Gemäss den kantonalen Bestimmungen hatte sie als Wirtepatentinhaberin den Betrieb denn auch persönlich zu leiten, während den Hauptzeiten überdies selbst anwesend zu sein und dafür zu sorgen, dass im Betrieb die gesetzlichen Bestimmungen eingehalten wurden (vgl. E. 2.3; vgl. auch Beschwerdebeilage 8, Patentübertragung vom 16. Dezember 2004 von der Beschwerdeführerin an die neue Patentinhaberin). Wie sie ausserdem selber einräumt, war sie mit der Personalführung und teilweise auch mit dem Einkauf von Verbrauchsgütern betraut. Als Inhaberin des Wirtepatents trug sie während der gesamten Betriebsdauer und - nach dem Tod ihres Vaters - zweifellos auch während den strittigen Perioden in jeder Beziehung die volle Verantwortung für den Betrieb, namentlich in organisatorischer, personeller und polizeilicher Hinsicht. Gemäss eigenen Angaben der Beschwerdeführerin hatte der Besitz des Wirtepatentes sie ausserdem dazu veranlasst, sich im Handelsregister als Inhaberin der Einzelfirma "[Name]" eintragen zu lassen. Gerade dies zeigt aber, dass sie aufgrund der mit dem Patent verbundenen Pflichten wohl auch selbst davon ausging, nach aussen trete sie (und nicht etwa ihr Vater) für das Restaurant in Erscheinung und Dritte würden denn auch sie als für die Betriebsführung verantwortlich erachten. Wenn dies mehrwertsteuerlich auch nicht allein entscheidend ist (vgl. E. 2.2.2), so spricht die Art der Abrechnung im Sozialversicherungsrecht ebenfalls für die Selbständigkeit der Beschwerdeführerin. Gemäss Auskunft der Ausgleichskasse der "GastroSuisse" (der "GastroSocial") sei die Beschwerdeführerin bis zum Tode ihres Vaters Teilhaberin der einfachen Gesellschaft "X._____ & Y._____" und danach Inhaberin der Einzelfirma "[Name]" gewesen. Vom 1. Januar 1985 bis zum 31. Juli 2004 habe sie den Betrieb auf eigene Rechnung geführt. Deshalb habe sie von der "GastroSocial" denn auch den Status "Selbständigerwerbend" erhalten und sei der Kategorie "Selbständigerwerbend im Haupterwerb" zugeordnet worden (Beilage 16, Bestätigung der "GastroSocial" Ausgleichskasse vom 6. März 2007). Als Zwischenfazit kann festgehalten werden, dass es unter den dargelegten Umständen ohne Weiteres die Beschwerdeführerin war, die aus der Sicht eines neutralen Dritten nach aussen in Erscheinung getreten ist (vgl. E. 2.2.1).

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführerin bestreitet ein selbständiges Auftreten und Handeln im Sinne der Mehrwertsteuer damit, ihr Vater, Herr Y._____, sei Eigentümer des Restaurants gewesen. Die Eigentumsverhältnisse können für die Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Selbständigkeit höchstens gewisse Indizien vermitteln, sind allein aber nicht von

ausschlaggebender Bedeutung (vgl. E. 2.2.3). Aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin während der gesamten Geschäftsdauer nicht (Allein-)Eigentümerin der fraglichen Liegenschaft war, kann deshalb - entgegen ihrer Auffassung - nicht automatisch auf ihre mehrwertsteuerliche Unselbständigkeit geschlossen werden.

E. 3.2.2

Die Beschwerdeführerin wendet ein, sie sei lediglich die Angestellte ihres Vaters bzw. der Erbegemeinschaft gewesen. Vom Zeitpunkt des Todes des Vaters bis zur Geschäftsaufgabe habe sie die Erbegemeinschaft bloss vertreten. Diesbezüglich ist ihr entgegenzuhalten, dass die übrigen Mitglieder der Erbegemeinschaft bestreiten, die Beschwerdeführerin sei von der Erbegemeinschaft (bzw. zuvor von Herrn Y. _____) angestellt gewesen (vgl. Beilagen 6 und 7, Schreiben des Vertreters der übrigen Erben vom 30. November 2004 und 9. Dezember 2004). Unterlagen, namentlich ein Arbeitsvertrag, die ein solches Anstellungsverhältnis (oder ein Vertretungsverhältnis) zwischen der Beschwerdeführerin und der Erbegemeinschaft im strittigen Zeitraum zu belegen vermöchten, liegen ausserdem nicht vor.

E. 3.2.3

Ferner argumentiert die Beschwerdeführerin, die Buchhaltungsabschlüsse seien immer lautend auf ihren Vater erstellt worden und dieser habe entsprechend sowohl die direkten als auch die indirekten Steuern hierfür deklariert und entrichtet. Sie selber habe ihren Arbeitseinsatz im Familienbetrieb stets bloss gegen ein "bescheidenes Entgelt", "gegen Kost und verbilligtes Logis" geleistet. Die Tatsache, dass der Vater der Beschwerdeführerin während Jahren die Mehrwertsteuer deklariert und entrichtet hat, steht grundsätzlich einer Qualifikation der Beschwerdeführerin als Steuerpflichtige nicht entgegen. Denn nicht die Eintragung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen begründet die Steuerpflicht, sondern diese bestimmt sich allein nach den im Gesetz genannten materiellen Voraussetzungen (vgl. E. 2.1). Ebenso wenig lässt sich aus dem behaupteten Umstand, dass die Beschwerdeführerin betreffend die direkten Steuern nie ein Einkommen aus selbständiger Erwerbsarbeit deklariert hat, etwas zu ihren Gunsten ableiten. Abgesehen davon, dass die Ergebnisse der Beurteilung der Selbständigkeit in den verschiedenen Rechtsgebieten voneinander abweichen können (vgl. E. 2.2.3), hat sie nämlich auch nie ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit - also aus dem behaupteten Anstellungsverhältnis - deklariert (vgl. Beilage 18 und 18a, Antwort der kantonalen Steuerverwaltung vom 23. März 2007 mit Kopien der Steuerveranlagungen der Beschwerdeführerin für die Jahre 2001 bis 2004). Dies im Übrigen, obschon gemäss den von ihr eingereichten Unterlagen die "Privatbezüge" der Beschwerdeführerin "während der gesamten Geschäftsdauer" immerhin insgesamt ca. Fr. 930'000.-- ausgemacht haben sollen (vgl. Beschwerdebeilage 7, Sitzungsprotokoll der Erbegemeinschaft vom 14. Juli 2004). Hier gilt es zudem anzumerken, dass der Begriff "Privatbezug" in Anstellungsverhältnissen nicht verwendet wird (hier wird von "Lohn" gesprochen). Bezeichnet werden damit die Entnahmen eines Gesellschafters bzw. des Inhabers einer Einzelfirma aus dem Geschäftsvermögen zu privaten Zwecken. Die Verwendung dieses Begriffes ist folglich nur bei Vorliegen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit sinnvoll. Als weiteres Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin das behauptete Anstellungsverhältnis weder zu begründen noch zu belegen vermochte (vgl. E. 2.4).

E. 3.3

Beim Entscheid darüber, ob im konkreten Fall selbständiges Handeln im Sinne der Mehrwertsteuer vorliegt, sind stets sämtliche einschlägigen Faktoren abzuwägen und zu werten (vgl. E. 2.2.4). Das Bundesverwaltungsgericht kommt aufgrund der Würdigung der Gesamtheit der vorliegenden wirtschaftlichen Verhältnisse (vgl. E. 3.1 und 3.2) zum Schluss, dass diese - namentlich ihr Auftreten gegenüber Dritten - klar für die subjektive Steuerpflicht der Beschwerdeführerin sprechen. Die Annahme der Vorinstanz, wonach sie die Beschwerdeführerin während der strittigen Periode für subjektiv steuerpflichtig hält, widerspricht folglich Bundesrecht nicht.

E. 4

Entsprechend ist die Beschwerde abzuweisen. Die Kosten für das vorliegende Verfahren (inkl. die Zwischenverfügung vom 7. November 2008) sind auf insgesamt Fr. 2'500.-- festzusetzen. Sie sind der Beschwerdeführerin vollumfänglich aufzuerlegen und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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