



SRK 2003-150

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Barbara O. Merz Wipfli, Peter Spinnler  
Der Gerichtsschreiber: Johannes Schöpf

## **Entscheid vom 14. Dezember 2005**

in Sachen

**X. GmbH**, ..., Beschwerdeführerin

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,  
3003 Bern (Ref. ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTV);

1. Quartal 1999 bis 3. Quartal 2000 / subjektive Steuerpflicht, wirtschaftliche Einheit

---

A.- Die X. GmbH mit Sitz in A. wurde am 19. März 1997 in das Handelsregister des Kantons A. eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt die Führung von Buchhaltungs-, Steuer- und Inkassobüros, Ausübung und Vermittlung von Finanzgeschäften sowie Beteiligungen an in- und ausländischen Handelsunternehmen aller Art; sie kann Liegenschaften und Wertschriften erwerben, verwalten und verkaufen sowie sich an anderen Unternehmen beteiligen.

Gestützt auf Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; aSR 641.201) ist die X. GmbH rückwirkend seit dem 1. Januar 1999 im von der

Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Dieser Eintrag beruht auf dem Ergebnis einer Kontrolle gemäss Art. 50 MWSTV, die am 9. und 10. Oktober 2000 stattgefunden hat. Dabei ging es in erster Linie um die Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht bezüglich der X. GmbH wie auch bezüglich der Einzelfirma „Y. Beratungen“, beide domiziliert an der (...), A. Revidiert wurde anlässlich der Kontrolle der Zeitraum ab 1. März 1998 bis 30. September 2000. Dabei stellte die Verwaltung fest, dass die X. GmbH bereits ab 1. Januar 1999 obligatorisch mehrwertsteuerpflichtig war. Das entsprechende Orientierungsschreiben der ESTV an die Gesellschaft datiert vom 9. Februar 2001, wobei der Mehrwertsteuerpflichtigen gleichzeitig eine Eintragungsbescheinigung abgegeben und ihr eine Mehrwertsteuernummer zugeteilt wurde.

B.- Für die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 3. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1999 bis 30. September 2000) wurde von der ESTV bei der X. GmbH mittels Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. (...) vom 15. Februar 2001 ein Betrag von Fr. 17'231.-- zuzüglich 5 % Verzugszins seit 29. Februar 2000 (mittlerer Verfall) geltend gemacht. Bezüglich der anlässlich der Kontrolle gerügten Aspekte wurde der Mehrwertsteuerpflichtigen gleichzeitig eine detaillierte Weisung abgegeben. Der damalige Gesellschafter und Geschäftsführer S. Y. teilte der ESTV am 1. März 2001 telefonisch mit, er werde weder etwas bezahlen noch etwas unterschreiben. Sinngemäss wurden diese Einwände von der Verwaltung als Begehren um Erlass eines einsprachefähigen Entscheides entgegengenommen.

Mit Entscheid im Sinne von Art. 51 MWSTV vom 28. März 2001 bestätigte die ESTV die Mehrwertsteuerforderung gegenüber der X. GmbH im Betrag von Fr. 17'231.-- zuzüglich Verzugszinsen. Dieser Entscheid wurde am 2. April 2001 an die Gesellschaft zugestellt.

Die X. GmbH erhob mit Eingabe vom 2. Mai 2001 bei der ESTV Einsprache gegen diesen Entscheid und stellte den Antrag, sie sei für die Jahre 1999 und 2000 von der Mehrwertsteuerpflicht zu befreien. Zur Begründung führte die Gesellschaft insbesondere aus, der Geschäftsführer und Gesellschafter der X. GmbH, S. Y., sei seit dem 30. Oktober 1989 als Einzelunternehmer ("Y. Beratungen") tätig. Zweck dieser im Handelsregister des Kantons A. eingetragenen Einzelfirma seien Beratungen in Sozial-, Rechts-, Finanz- und Inkassofragen, ebenfalls werde ein Übersetzungsbüro betrieben. Die Kunden würden vor allem aus Ex-Jugoslawien stammen, wobei ab 1994 - aus unterschiedlichen Gründen - immer weniger gekommen seien. Die neu gegründete X. GmbH (...) sei in ganz anderen Bereichen und für andere Kundschaft tätig (Führung eines Buchhaltungs-, Steuer- und Inkassobüros, Vermittlung von Finanzgeschäften, etc.). Zudem werde diese Unternehmung allein von der Ehegattin von S. Y., T. Y., geführt. S. Y. helfe bei der X. GmbH nur stundenweise als Berater und Geschäftsführer aus. Im Gegenzug bediene T. Y. gelegentlich auch das Telefon der Einzelfirma, wenn er selbst abwesend sei. Dafür leiste die X. GmbH ein Entgelt, dies sei der Buchhaltung zu entnehmen. Beide Unternehmen seien an derselben Adresse domiziliert; die X. GmbH sei bei der Einzelfirma "Y. Beratungen" Untermieterin. Für beide Firmen würden getrennte AHV-Abrechnungen erstellt. Daher werde die Zulässigkeit der vorgenommenen Zurechnung der von

der Einzelfirma erzielten Umsätze zu den Umsätzen der X. GmbH bestritten. Nur mit der Addition der Umsätze beider Unternehmen sei die Mehrwertsteuerpflicht der X. GmbH begründet worden. Bei beiden Betrieben würde es sich um eigene, selbständig erwerbstätige Steuersubjekte handeln, die beide jährliche Umsätze von weniger als je Fr. 75'000.-- erzielen würden.

C.-.- Im Einspracheentscheid vom 18. August 2003 erkannte die ESTV wie folgt:

"1.- Die Einsprache der X. GmbH vom 2. Mai 2001 wird abgewiesen.

2.- Es wird festgestellt, dass die X. GmbH zu Recht per 1. Januar 1999 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen wurde, und sie hat ab diesem Zeitpunkt die Umsätze im Rahmen der gesamten Geschäftstätigkeit (mit Einbezug derjenigen der Einzelfirma) zu versteuern.

3.- Die X. GmbH schuldet der ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 3. Quartal 2000 (für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 30. September 2000) Fr. 17'231.-- Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Zins seit 29. Februar 2000.

4.- Verfahrenskosten werden keine erhoben."

Zur Begründung führte die ESTV insbesondere aus, es könne bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Selbständigkeit beider Unternehmen nicht darauf abgestellt werden, auf wessen Rechnung der Umsatz erzielt worden sei, vielmehr müsse beachtet werden, in wessen Namen dies für einen Dritten klar erkennbar geschehe. Sollten zwei Firmen - trotz "Aufspaltung" - nicht je selbständig auftreten, sei aus mehrwertsteuerlicher Sicht die wirtschaftliche Einheit beider Unternehmen zu bejahen. Die Frage der wirtschaftlichen Selbständigkeit betreffe insbesondere die Firmenzeichen, Firmenprospekte, Geschäftspapiere, Lokalitäten, eigene Telefon- und Faxnummer, getrennte Postcheck- und Bankkonti, selbständige Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge, etc. Nur ein selbständiges Unternehmen könne als eigenes Steuersubjekt angesehen werden; dem Auftritt gegenüber Dritten - insbesondere gegenüber den Kunden beim erstmaligen Kontakt - komme dabei entscheidende Bedeutung zu.

Die Kontrolle der ESTV habe ergeben, dass sowohl die X. GmbH als auch die Einzelfirma "Y. Beratungen" in sehr ähnlichen Bereichen entgeltliche Beratungsdienstleistungen anbieten würden. Entgegen den Ausführungen der Gesellschaft seien die Geschäftsfelder beider Unternehmen nicht strikte voneinander getrennt; gerade im Bereich der Finanz- und Inkassodienstleistungen seien Überschneidungen festzustellen. Neben der fehlenden Aufschrift ausserhalb des Gebäudes sei auch im Innern der Geschäftslokalität keinerlei räumliche Trennung festzustellen. Die Geschäftsräumlichkeiten für beide Unternehmen würden lediglich aus zwei Büroräumlichkeiten bestehen, es herrschten enge Platzverhältnisse. Selbst wenn ein Untermietverhältnis bestehen sollte, wären die baulichen Anforderungen an eine klare räumliche Trennung nicht erfüllt. Separate Telefon- bzw. Faxanschlüsse seien nicht vorhanden; die Telefonnummer der X. GmbH sei gleichzeitig die Faxnummer für beide Unternehmen. Selbst der Ansagetext auf dem Telefonbeantworter laute in genereller Art und Weise auf "Internationale Rechtsberatung ...". Für einen Kunden sei es nicht möglich zu erkennen, ob im Rahmen seines Anrufes der

Kontakt mit der X. GmbH oder mit der Einzelunternehmung Y. Beratungen geknüpft werde. Die Prüfung der Geschäftabschlüsse habe ergeben, dass in den Jahren 1995 und 1996 von der Einzelunternehmung Leistungen erbracht worden seien, die in der Folge erst im Jahre 1998 von der X. GmbH in Rechnung gestellt und durch Zahlungen auf eines ihrer Bankkonten beglichen worden seien; dies sei ein weiteres Beispiel für die "Vermischung" der beiden Unternehmen. Insgesamt mangle es an einem deutlich unterscheidbaren Marktauftritt beider Firmen. Die X. GmbH habe keinerlei Gründe für die Aufsplittung der Geschäftsbereiche vorbringen können. S. Y. als Einzelunternehmer sowie als gleichzeitiger Geschäftsführer und Gesellschafter der X. GmbH im fraglichen Zeitraum habe die Umsatzverteilung zwischen beiden Unternehmen so gesteuert, dass der für die Mehrwertsteuerpflicht massgebliche Umsatz nirgends erreicht worden sei. Derartige Dispositionen seien missbräuchlich, zumal sie alleine dazu bestimmt seien, die Mehrwertsteuerpflicht bzw. die Steuerleistung zu umgehen. Die Behauptung, wonach T. Y. die Geschäftsführung der X. GmbH besorge, sei nicht stichhaltig. Im Handelsregister sei für den zu beurteilenden Zeitraum S. Y. als Geschäftsführer (mit Einzelunterschrift) und Mehrheitsgesellschafter der X. GmbH eingetragen, T. Y. scheine nur als Minderheitsgesellschafterin (mit Einzelunterschrift) auf. Dies deute darauf hin, dass S. Y. mehr als nur "aushilfsweise" für die X. GmbH tätig gewesen sei.

Die X. GmbH habe gegen die Umsatzschätzung eingewendet, die Mehrwertsteuerschuld sei von der Verwaltung falsch berechnet worden. Obwohl von der ESTV die Jahresabschlüsse 1999 sowie allfällig vorhandene Zwischenabschlüsse 2000 beider Unternehmen mehrmals schriftlich einverlangt wurden (Schreiben vom 27. Oktober 2000 bzw. 6. Dezember 2000), sei der Geschäftsabschluss der Einzelfirma für das Jahr 2000 nicht eingereicht worden. Die weiteren Einwendungen der X. GmbH gegen die Berechnung der Mehrwertsteuerschuld seien nur allgemein gehalten, sodass an der Umsatzschätzung festgehalten werde.

D.- Mit Eingabe vom 23. September 2003 (Postaufgabe 24. September 2003) bzw. Verbesserung vom 10. Oktober 2003 erhebt die X. GmbH (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 18. August 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie stellt folgende Anträge: "1.- Es sei der (recte: die) Firma X. GmbH, A., für das Jahr 1999/2000 und weiterhin von der MW-Pflicht zu befreien. 2.- Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin".

Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin insbesondere vor, die X. GmbH sei gegründet worden, weil T. Y. ihren erlernten Beruf als kaufmännische Angestellte (mit Diplom in ...) selbständig habe ausüben wollen. Daher habe die X. GmbH mit der Einzelfirma Y. Beratungen einen Untermietvertrag abgeschlossen. Die Büros und die Infrastruktur (Mobilier, Computer, Bücher, Ordner, Bankkonti, etc.) seien getrennt. Beim Eingang und an den Bürotüren seien entsprechende Anschriften angebracht, gemeinsam sei nur der Warteraum. Es sei zutreffend, dass die Büros "klein" seien, aber beide Unternehmen müssten "sparen". Beide Unternehmen seien für Dritte deutlich unterscheidbar. S. Y. sei seit 1999 nur mehr als Rechtsberater ("Internationaler Rechtsdienst") tätig, während die X. GmbH, die von seiner

Ehegattin T. Y. geführt werde, im Bereich Buchhaltungen, Steuerangelegenheiten und Immobilien(verwaltungen) geschäftliche Aktivitäten entfalte.

E.- Auf Antrag der Beschwerdeführerin bewilligte die SRK mit Zwischenentscheid vom 11. November 2003 die Bezahlung des Kostenvorschusses von Fr. 1'800.-- in drei Raten à Fr. 600.--. Sämtliche drei Raten wurden von der Beschwerdeführerin fristgerecht einbezahlt.

F.- In der Vernehmlassung vom 16. März 2004 schliesst die ESTV auf teilweise Gutheissung der Beschwerde. Die Mehrwertsteuerschuld der Beschwerdeführerin sei für die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 3. Quartal 2000 auf Fr. 15'564.35 zuzüglich 5 % Verzugszins seit 29. Februar 2000 (mittlerer Verfall) festzusetzen, unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Die Verwaltung halte fest, dass der Marktauftritt beider Unternehmen ungenügend individualisiert sei. Selbst der neu kreierte Briefkopf der Beschwerdeführerin aus dem Jahre 2002 weise nach wie vor dieselbe Telefonnummer wie die Einzelfirma auf. Bezüglich des behaupteten Untermietverhältnisses der Beschwerdeführerin mit der Einzelfirma stelle sich die Frage, weshalb in der Buchhaltung der Einzelfirma als Untervermieterin keine entsprechenden Mietzeins-einnahmen zu finden seien. Die Verwaltung habe festgestellt, wonach von der Einzelfirma erbrachte Leistungen von der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt worden seien.

In den gegenüber der Beschwerdeführerin geltend gemachten Mehrwertsteuerbetrag seien auch die Honorarerträge aus Dienstleistungen, die die Z. GmbH (...) erzielt habe, eingeflossen. Der Geschäftszweck jener im Handelsregister des Kantons C. eingetragenen Gesellschaft umfasse die Führung und Beratung von Beherbergungs- und Gastronomieunternehmungen, die Vermittlung von Ferienarrangements, den Handel, Finanzierungen, Inkassogeschäfte und Dienstleistungen aller Art; die Gesellschaft könne Liegenschaften und Wertschriften erwerben, verwalten, verkaufen sowie alle kommerziellen und finanziellen Transaktionen durchführen, die der Verwirklichung ihres Zweckes förderlich sein können, Darlehen aufnehmen und gewähren, Garantien und andere Sicherheiten stellen, sich an anderen Unternehmen beteiligen sowie andere Unternehmungen im In- und Ausland erwerben und verkaufen und im In- und Ausland Zweigniederlassungen errichten. Auch bei jener Gesellschaft sei im fraglichen Zeitraum S. Y. Geschäftsführer (mit Einzelunterschrift) und Mehrheitsgesellschafter, T. Y. sei Minderheitsgesellschafterin (mit Einzelunterschrift) gewesen. Der Buchhaltung der Z. GmbH könne entnommen werden, dass im Zeitraum zweier Jahre (1998/1999) lediglich Fr. 20.-- an Personalkosten verbucht worden seien. Somit liege auf der Hand, dass die effektive Leistungserbringung nicht von der Z. GmbH, sondern durch die Beschwerdeführerin erfolgt sei. Dies auch deshalb, weil der Einzelunternehmer S. Y. - gemäss seinen eigenen Angaben - angeblich nur als internationaler Rechtsberater tätig sei. Die Beschwerdeführerin hätte ihre Leistungserbringung der Z. GmbH verrechnen und die daraus erzielten Einnahmen als Entgelt deklarieren müssen. Da dies nicht geschehen sei, habe die Verwaltung diese Aufrechnung vornehmen müssen.

Die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages sei aufgrund der von der Beschwerdeführerin bei der SRK erstmals eingereichten Beweismittel anzupassen. Anhand der neu eingereichten Geschäftsabschlüsse für das Jahr 2000 ergebe sich ein steuerbarer Jahresumsatz von insgesamt Fr. 120'149.80 (Beschwerdeführerin Fr. 71'702.70 / Einzelfirma Fr. 48'447.10). Die Rückrechnung von vier auf drei Quartale ergebe als massgeblichen Bruttowert Fr. 90'112.--, woraus eine Mehrwertsteuerschuld des Beschwerdeführers für das Jahr 2000 von Fr. 6'286.85 resultiere. Auf diese Weise ergebe sich eine reduzierte Mehrwertsteuerforderung zugunsten der ESTV von total Fr. 15'564.35 nebst Verzugszins. Jene Unterlagen hätte die Beschwerdeführerin schon zu einem früheren Zeitpunkt bei der Verwaltung einreichen müssen; sie habe früher diesbezügliche Aufforderungen der ESTV unbeachtet gelassen.

Unaufgefordert reichte die Beschwerdeführerin am 19. April 2004 eine weitere Eingabe bei der SRK ein und verwies neuerlich insbesondere auf die rechtliche Selbständigkeit beider Unternehmen. Mit Schreiben vom 7. Mai 2004 teilte die ESTV mit, dass auf die Einreichung einer Duplik verzichtet werde.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- a) Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71 a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] i.V.m. Art. 53 MWSTV). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Der angefochtene Einspracheentscheid ist der Beschwerdeführerin offensichtlich am 26. August 2003 zugestellt worden. Die am 24. September 2003 zuhanden der SRK der schweizerischen Post übergebene Beschwerde ist damit rechtzeitig erfolgt (Art. 21 Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 1'800.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Auf die form- und fristgerecht (Art. 50 ff. VwVG) eingereichte Beschwerde ist mithin einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich nach dem VwVG (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

b) Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 (aÜB-BV, aSR 101) bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der (neuen) Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) erlässt der Bundesrat die Ausführungsbestimmungen bis zum Inkrafttreten eines Mehrwertsteuergesetzes. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuer-

ordnung. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende Steuerforderung betrifft Umsätze, welche in den Jahren 1999 und 2000 getätigt worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

c) Die SRK kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann 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). Als ausserhalb der Verwaltungsorganisation und Behördenhierarchie stehendes, von der richterlichen Unabhängigkeit bestimmtes Verwaltungsgericht erachtet es die SRK dennoch als geboten, sich bei der Überprüfung von Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. In Anbetracht des Charakters der SRK als Fachinstanz geht die Kognitionsengrenzung aber etwas weniger weit als beim Bundesgericht (vgl. Entscheid der SRK vom 25. August 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63/1999 Nr. 27 E. 5c/bb mit Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 819; siehe auch Hans Gerber, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in Steuer Revue 1980, S. 298). Freier Prüfung unterliegt im Übrigen die Einhaltung der bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung zu beachtenden materiellrechtlichen Grundsätze (ASA 54 S. 220, 43 S. 241). Rechtsfrage ist insbesondere, wann die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt sind (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 280, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

2.- a) Laut Art. 41ter Abs. 1 Bst. a aBV (vgl. Art. 130 Abs. 1 BV) kann der Bund eine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) erheben. Diese ist in Form einer Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug auf den Lieferungen von Gegenständen, auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren zu erheben (Art. 41ter Abs. 3 aBV bzw. 130 Abs. 1 BV). Die schweizerische Mehrwertsteuer ist nach dem Modell einer allgemeinen Konsum- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet (BGE 123 II 301 E. 5a; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 13, 23 f.; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/95, S. 329 ff.). Eine solche Steuer erfasst den Konsum von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich umfassend. Allerdings werden die Verbraucher aus Praktikabilitätsgründen nicht direkt besteuert. Der Fiskus hält sich vielmehr an den Unternehmer, der die

steuerbaren Umsätze erzielt. Die Unternehmer entlasten sich von der ihnen überwältigten Steuer mit dem Vorsteuerabzug und belasten die von ihnen abgelieferte Steuer ihren Abnehmern über den Preis bis schliesslich der Endverbraucher die gesamte Steuerlast zu tragen hat. Aus der Eigenschaft der schweizerischen Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer sind daher übergeordnete, systemtragende Grundprinzipien wie etwa das Verbrauchsteuer- und damit das Überwälzbarkeitsprinzip, der Grundsatz der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer, der Steuerneutralitätsgrundsatz, der Grundsatz der einmaligen Besteuerung (Vermeidung von Doppel- und Nichtbesteuerung) oder das Bestimmungslandprinzip abzuleiten (vgl. Reich, a.a.O., S. 330; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 22 Rz. 6). Hierbei handelt es sich nach der Rechtsprechung der SRK um jene Grundsätze, die einer Prüfung der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 41ter aBV (vgl. Art. 130 BV) zugrunde zu legen sind (entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 50 ff.; vgl. auch BGE 123 II 301 f.). Einer verfassungskonformen (Art. 41ter aBV bzw. Art. 130 Abs. 1 BV) Auslegung dienen gemäss Rechtsprechung der SRK auch allfällige Maximen des europäischen Umsatzsteuerrechts (ausführlich: entsprechende Textstelle diverser Entscheide der SRK in MWST-Journal 2/96, S. 52 f.; vgl. BGE 124 II 203 f. E. 6a).

b) Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 421 ff.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung selbst festzustellen; er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoß des Mehrwertsteuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäußerter Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 12. August 2002, veröffentlicht in ASA 73 S. 232 f., vom 25. August 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 27 S. 244 ff. E. 3a sowie vom 2. Oktober 1997, veröffentlicht in VPB 62/1998 Nr. 46 S. 400 ff. E. 3c).

c) Mehrwertsteuerpflichtig ist gemäss Art. 17 Abs. 1 MWSTV grundsätzlich, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn eine Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland gesamthaft jährlich Fr. 75'000.-- übersteigen. Von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind Unternehmer mit einem Jahresumsatz zwischen Fr. 75'000.-- und Fr. 250'000.--, sofern der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.-- betragen würde (Art. 19 Abs. 1 Bst. a



MWSTG; vgl. Entscheid der SRK vom 11. Februar 2000 in Sachen N. [SRK 1999-064] E. 2b, mit weiteren Hinweisen).

Die Mehrwertsteuerpflicht beginnt gemäss der Bestimmung von Art. 17 Abs. 1 MWSTV nach Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz erzielt worden ist (Art. 21 Abs. 1 MWSTV). Die Steuerpflicht endet am Ende des Kalenderjahres, in welchem die für die Mehrwertsteuerpflicht massgebenden Beträge nicht mehr überschritten wurden und zu erwarten ist, dass diese Beträge auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden (Art. 22 Bst. b und c MWSTV). Das bedeutet, dass die Mehrwertsteuerpflicht nicht bereits in jenem Jahr entfällt, in welchem die massgebenden Umsatzgrenzen nicht mehr erreicht werden, sondern frühestens im Folgejahr (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Februar 2000 in Sachen N. [SRK 1999-064] E. 2a, mit weiteren Hinweisen).

d) Auch Unternehmerinnen und Unternehmer, die noch nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, sind gehalten, durch geeignete Massnahmen periodisch zu überprüfen, ob sie der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen; dies ist eine Konsequenz des Selbstveranlagungsprinzips (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 76 S. 709 ff.; Entscheid der SRK vom 9. Dezember 2003, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 51 S. 434 ff.; Entscheid der SRK vom 20. Januar 2003, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 79 S. 727 ff.).

Kann im Falle der Neuaufnahme oder Erweiterung einer grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeit nicht zum voraus angenommen werden, dass die massgebenden Grenzen überschritten werden, so hat die Leistungserbringerin gemäss der Praxis der ESTV nach Ablauf der ersten drei Monate ihrer Geschäftstätigkeit den seit Beginn derselben erzielten Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen, ebenso den Betrag der abziehbaren Vorsteuer. Wurden die Betragsgrenzen bezüglich Umsatz oder Steuervorteil überschritten, so hat sich die Betroffene umgehend bei der ESTV zu melden (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 1/1999 S. 37 ff.).

e) Ein weiterer Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips ist die Verpflichtung der Mehrwertsteuerpflichtigen zur Ablieferung der geschuldeten Steuerbeträge an die Verwaltung. Die Mehrwertsteuerpflichtige ist auch in diesem Fall verpflichtet, ohne ein vorheriges Tätigwerden bzw. eine Mitwirkung der ESTV (durch Zusendung von Formularen, Aufforderung zur Zahlung, etc.) den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag zu bezahlen, wobei die Pflicht zur Entrichtung dieser Beträge unabhängig von der Vornahme der Abrechnung der Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 46 MWSTG besteht (vgl. den zur MWSTV ergangenen Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, veröffentlicht in: ST 12/1998 S. 1473 f. E. 3c, mit Hinweisen).

f) Die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Mehrwertsteuerzahlungen hängt weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Mehrwertsteuerpflichtigen ab. Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 90 Abs. 3 Bst. b MWSTG durch das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) festgelegt; der Satz beträgt 5 % pro Jahr (Art. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] über die Verzugs- und Vergütungszinssätze vom

20. Juni 2000 [SR 641.201.49]). Dieser Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Mehrwertsteuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63/1999 Nr. 25 S. 220 ff. E. 3d und 4b).

3.- a) Bereits unter dem Recht der Warenumsatzsteuer üben Rechtsgeschäfte, die dazu bestimmt sind, die Steuerpflicht oder die Steuerleistung im Einzelfalle zu umgehen, keine steuerrechtlichen Wirkungen aus (vgl. Art. 8 Abs. 4 des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 [WUB; SR 641.20 a.F.]). 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 und die es auch bei der Auslegung von Art. 8 Abs. 4 WUB anwendet (ASA 33 S. 315 ff., 42 S. 458 ff. und 46 S. 193 ff.). 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 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, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 119 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 in Sachen J. [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 27. September 1995 in Sachen O. AG [SRK 1994-013] E. 3 und vom 27. Oktober 1997 in Sachen P. AG [SRK 1996-017] E. 4c). Die Steuerumgehung hat ihren Ursprung in der Tatsache, dass das Steuerrecht neben beabsichtigten unechten Lücken und Gestaltungsmöglichkeiten auch solche unechte Lücken enthält, welche vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt worden sind. Sie setzt ein Verhalten voraus, das nach dem Sinn der massgebenden Normen nicht steuerbar ist, das aber dem Zweckgedanken des Gesetzes als Ganzes bzw. einer Steuer als Ganzes, der im Gesetz nur unvollkommen verwirklicht ist, widerspricht (Ernst Höhn, Steuereinsparung und Steuerumgehung, in Steuer Revue [StR] 1974 S. 148 f.). Eine Steuerumgehung kann im Übrigen nicht bloss durch Verwendung bestimmter Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Zivilrechts erfolgen, sondern es können dazu auch Vorgänge und Massnahmen rein wirtschaftlicher oder sonstwie tatsächlicher Art ohne irgendwelche rechtliche Beschaffenheit dienen, wie beispielsweise eine zu geringe Wertbemessung verkaufter Gegenstände (Ernst Blumenstein, Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung, in ASA 8 S. 273 f.).

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung im Bereich des Warenumsatzsteuerrechts beispielsweise in den folgenden Fällen vor:

- Wenn zwecks Gewinnverlagerung Drittpersonen eingeschaltet werden, zum Beispiel ein Fabrikationsunternehmen (Grossist), das Erzeugnisse für den Gebrauch im Haushalt liefert, eine rechtlich selbständige, jedoch von ihm beherrschte Handelsfirma für den Detailverkauf (Nichtgrossist) schafft und dieser seine Erzeugnisse zu weit unter der Norm liegenden Preisen liefert, um damit erheblich an Warenumsatzsteuern einzusparen. Ein derartiges planmässiges Erzielen von Verlusten ist absonderlich. Diesfalls hat der Grossist die Steuer nicht bloss auf seinen Fakturabeträgen zu entrichten (Wellauer, Warenumsatzsteuer, Basel 1959, S. 134 Rz. 173; Metzger, a.a.O., S. 120 f. Rz. 253).
- Im Falle zweier von den gleichen Personen beherrschter und geleiteter, warenumsatzsteuerpflichtiger Gesellschaften des Autogewerbes, wobei sich nur eine der beiden Firmen der besonderen Regelung unterstellt hat, die für die Abgeltung der Steuer auf der Lieferung von Eintauschwagen einen pauschalen Zuschlag vorsieht und bei dieser der Pauschalregelung unterstellten Gesellschaft sämtliche Eintauschgeschäfte konzentriert werden, während die andere vorwiegend Lieferungen ohne Eintausche tätigt (Bundesgericht in ASA 33 S. 315 ff.; vgl. dazu Metzger, a.a.O., S. 120 Rz. 250).
- Wenn eine Gesellschaft Bezüge von Waren statt in eigenem Namen in demjenigen ihrer als Detailverkaufsfirmen organisierten Tochtergesellschaften (Nichtgrossisten) tätigt, wobei die Tochtergesellschaften nach aussen nicht in Erscheinung treten, was zusammen mit anderen "Absonderlichkeiten" in der Abwicklung des Einkaufs darauf schliessen lässt, diese Gestaltung diene nur dazu, die Warenumsatzsteuer auf der Differenz zwischen dem Bezugspreis und dem Entgelt für die Weiterlieferung an die Detailverkaufsgesellschaften zu umgehen (Bundesgericht in ASA 42 S. 458 ff.; vgl. dazu Metzger, a.a.O., S. 120 Rz. 251).

b) aa) Im Bereich der Warenumsatzsteuer ist vom Grundsatz auszugehen, dass ein (selbständiges) Unternehmen als eigenständiges Rechtssubjekt anzusehen ist, das der Besteuerung unterliegt, wenn es im eigenen Namen an Dritte liefert. Ausserdem ist anzumerken, dass das Recht der Warenumsatzsteuer - im Gegensatz zur Mehrwertsteuer (vgl. Entscheid des Bundesgerichtes vom 29. Juni 1999 in Sachen R. AG [2A.186/1998 und 2A.187/1998]) - keine besonderen Vorschriften für die Gruppenbesteuerung oder für Unternehmen, die aus wirtschaftlicher Sicht von einem anderen Unternehmen abhängig sind, kennt. Der Umstand, dass ein (oder mehrere) Unternehmen (wirtschaftlich) von einer einzigen Person beherrscht sind oder dass mehrere Unternehmen eine (wirtschaftliche) Einheit bilden, ist für die Warenumsatzsteuer unbeachtlich. Mit anderen Worten unterliegen Warenlieferungen zwischen rechtlich selbständigen, aber wirtschaftlich eng miteinander verbundenen, insbesondere konzernmässig verflochtenen Unternehmen der Warenumsatzsteuer. Die diesbezügliche Praxis ist das Ergebnis einer Evolution der Rechtsprechung des Bundesgerichtes, die sich im Laufe der Zeit entwickelt und ihren Abschluss im Entscheid des Bundesgerichtes vom 14. September 1984 in Sachen A. M. & Cie. (BGE 110 Ib 222 ff. bzw. ASA 55 S. 62. ff.) gefunden hat. Die Entwicklung dieser Rechtsprechung ist dargestellt und besprochen in der Abhandlung von Heinz Keller, "Die warenumsatzsteuerliche Belastung von Leistungen zwischen wirtschaftlich eng verbundenen Unternehmen" (in ASA 51 S. 225 ff.; vgl. auch Heinz Keller, "Vorbemerkung des Referenten", in ASA 55 S. 62).

Handelt es sich bei den in einer Unternehmensgruppe zusammengeschlossenen Gesellschaften um rechtlich selbständige Firmen, mithin um Unternehmen, die bei der Abwicklung von Umsatzgeschäften nach aussen in ihrem eigenen Namen auftreten, so bildet jede dieser Firmen für sich ein selbständiges Steuersubjekt. Unterhalts- und Reparaturarbeiten, die eine Konzernunternehmung gegen Entgelt an Baumaschinen ihrer Schwestergesellschaften ausführt, sind demzufolge als Lieferungen der Warenumsatzsteuer unterworfen, und zwar auch dann, wenn alle Konzerngesellschaften von einer natürlichen Person beherrscht werden und zusammen als wirtschaftliche Einheit betrachtet werden können (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 27. November 2000 in Sachen C. AG [2A.586/1999] E. 4a; ASA 55 S. 62 f.; vgl. auch ASA 49 S. 499 ff. sowie ASA 38 S. 517 und S. 521).

bb) Nur unter bestimmten Voraussetzungen weicht das Bundesgericht von dieser Betrachtungsweise ab. Durch die Aufteilung einer Geschäftstätigkeit auf mehrere Unternehmungen kann grundsätzlich eine zulässige Steuerersparnis erzielt werden. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass jede dieser Unternehmungen selbständig auftritt, über eigene Betriebsmittel verfügt, selbst Buch führt und die Preise so kalkuliert, dass sie für sich allein betrachtet den bestmöglichen Erfolg erzielt. Wenn zwei Unternehmen nach einer "Aufspaltung" jedoch nicht je selbständig auftreten und insbesondere Firmenzeichen, Firmenprospekt, Geschäftspapiere, Lokalitäten, etc. identisch sind bzw. keine klare Abgrenzung ersichtlich ist, ist aus warenumsatzsteuerrechtlicher Sicht die wirtschaftliche Einheit beider Unternehmen zu bejahen (vgl. Entscheide des Bundesgerichts vom 30. Juni 1992 in Sachen P. G. AG [2A.287/1991] E. 3 bzw. vom 9. August 1995 in Sachen K. AG [2A.347/1993] E. 2d). Diese Ausnahme wird vom Grundsatz der Einheit des Unternehmens abgeleitet, sodass man sagen kann, dass dies einen Einbruch in die Judikatur

bedeutet, wonach jedes rechtlich selbständige Unternehmen auch als eigenständiges Steuer-subjekt anzusehen ist.

cc) Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens 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, gleichgültig, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen (Metzger, a.a.O., S. 91 Rz. 162; Entscheid des Bundesgerichts vom 12. Juni 1992 in Sachen V.-B. SA [2A.197/1991] E. 9a, mit weiteren Hinweisen). Rechtlich verselbständigte Unternehmen müssen auch wirtschaftlich selbständig sein, je 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 (Metzger, a.a.O., S. 91 Rz. 162). Andernfalls ist eine Steuerumgehung anzunehmen und der Grundsatz der Einheit des Unternehmens auf die mehreren Unternehmen sinngemäss anzunehmen.

Nach dem vom Bundesgericht für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelten und mehrfach bestätigten fundamentalen Grundsatz der Einheit der Unternehmung bezieht sich die Mehrwertsteuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, gleichgültig, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. (ASA 62 S. 700, 694; 55 S. 150; 50 S. 664; Metzger, a.a.O., S. 91 Rz. 162, S. 107 Rz. 213, S. 298 Rz. 714).

Dieser Grundsatz gilt auch im Mehrwertsteuerrecht (Entscheid der SRK vom 31. März 2004 in Sachen G. [SRK 2002-140], E. 3c; Entscheid der SRK vom 4. Dezember 2003 in Sachen G. AG [SRK 2003-058], E. 2c; Entscheid der SRK vom 15. November 2002, veröffentlicht in VPB 67/2003 Nr. 50 S. 428, E. 2c; Entscheid der SRK vom 21. Februar 2000, veröffentlicht in VPB 64/2000 Nr. 113 S. 1151, E. 3c).

4.- a) Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob eine ausreichende organisatorische und räumliche Trennung zwischen den zu beurteilenden Betrieben gegeben war. Weiter ist gegebenenfalls der Beginn der Mehrsteuerpflicht festzusetzen sowie allenfalls die Höhe des von der ESTV geforderten Mehrwertsteuerbetrages zu überprüfen.

b) Unzweifelhaft sind die Beschwerdeführerin (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) und die Einzelfirma Y. Beratungen je eigene Unternehmen, die auch im Handelsregister des Kantons A. separat eingetragen sind. Sämtliche Lieferungen und Dienstleistungen, die durch diese Gesellschaften erfolgen bzw. erbracht werden, sind grundsätzlich je durch diese selbst und nicht durch einen Dritten zu versteuern. Es ist aber hier zu überprüfen, ob eine Steuerumgehung vorliegt und dementsprechend auf die Beschwerdeführerin sowie die Einzelfirma Y. Beratungen

die vom Bundesgericht entwickelte Rechtsprechung zur Einheit des Unternehmens Anwendung findet. Zutreffendenfalls sind von ihr auch die von der Einzelfirma Y. Beratungen erzielten Umsätze zu versteuern.

c) Im fraglichen Zeitraum (1. Januar 1999 bis 30. September 2000) bestand keine räumliche Trennung zwischen den Einrichtungen der Beschwerdeführerin und der Einzelfirma Y. Beratungen Die vom Inspektor der ESTV festgestellten räumlichen Gegebenheiten in jenem kleinen Büro, das aus lediglich zwei Räumen bestand, zeigen, dass es für einen unbefangenen Kunden nicht erkennbar war, in welchem Geschäftsbereich (X. GmbH oder Einzelfirma Y. Beratungen) er sich gerade befand. Eine entsprechende Abgrenzung durch optische Hinweise (z.B. Schilder) oder räumliche Abgrenzungen (z.B. durch Trennelemente in den Büroräumlichkeiten), mit denen auf die Existenz von zwei voneinander getrennten Unternehmen hingewiesen wurde, bestand nicht. Auch wurde von beiden Betrieben derselbe Telefon- bzw. Faxanschluss benutzt, sodass es für einen Aussenstehenden nicht klar war, welches Unternehmen er kontaktiert hat. Die offensichtlich intern vorgenommene Aufteilung der Telefon- und Faxkosten zwischen der Beschwerdeführerin und der Einzelfirma ist in diesem Zusammenhang ohne Belang. Nach den Angaben der Beschwerdeführerin sei diese Untermieterin bei der Einzelfirma Y. Beratungen. Das für dieses Bestandsverhältnis entrichtete Entgelt müsste jedoch in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin aufscheinen, doch konnte die Verwaltung anlässlich der Kontrolle keine derartigen Buchungen feststellen.

Die Geschäftsfelder beider Unternehmen überschneiden sich in weiten Bereichen, vor allem in den Bereichen Finanz- und Inkassodienstleistungen. Die ESTV musste bei der Prüfung der Geschäftsabschlüsse feststellen, dass in den Jahren 1995 und 1996 von der Einzelunternehmung Leistungen erbracht wurden, die im Jahre 1998 von der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt wurden, wobei die Zahlungen auf deren Bankkonten erfolgten.

Daher gelangt die SRK zur Auffassung, dass eine Trennung zwischen dem der Beschwerdeführerin gehörenden Geschäftsbetrieb und jenem der Einzelfirma Y. Beratungen im zu beurteilenden Zeitraum nicht bestanden hat. Es mangelt an einem deutlich unterscheidbaren Marktauftritt beider Unternehmen; die Geschäftstätigkeit beider Betriebe wurde offensichtlich bewusst so vermischt, dass diese für einen aussenstehenden Dritten nicht deutlich unterscheidbar war. Daran ändert auch der Umstand nichts, wonach die AHV-Abrechnungen von beiden Unternehmen getrennt vorgenommen wurden.

d) Auch die personelle Verflechtung zwischen beiden Unternehmen war in der fraglichen Zeit derart, dass S. Y. als Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer (mit Einzelunterschrift) der Beschwerdeführerin und gleichzeitig als Inhaber der Einzelfirma die Zuordnung der erzielten Einnahmen so steuern konnte, dass keiner der beiden Betriebe den für die Auslösung der subjektiven Steuerpflicht massgebenden Schwellenwert von Fr. 75'000.-- Umsatz pro Jahr überschritten hat. Bei T. Y. handelte es sich im fraglichen Zeitraum um die Minderheitsgesellschafterin (mit Einzelunterschrift) der Beschwerdeführerin, die angeblich allein deren Geschäftsführung besorgt haben soll. Aufgrund der persönlichen Nahebeziehung (Ehegatten) ist

jedoch davon auszugehen, dass - selbst wenn die Behauptung der ausschliesslichen Geschäftsführung durch sie zutreffen sollte - von einer zumindest informellen Abstimmung der Geschäftstätigkeit beider Unternehmen auszugehen ist.

Bei der von der Beschwerdeführerin gewählten Konstruktion der Aufteilung der gesamten Geschäftstätigkeit in deren eigene und jene der Einzelfirma handelt es sich um eine Rechtsgestaltung, die unter den gegebenen Umständen als ungewöhnlich, sachwidrig und absonderlich zu bezeichnen ist. Diese erscheint der SRK unter wirtschaftlichen Gegebenheiten betrachtet als völlig unangemessen. Die Wahl wurde von der Beschwerdeführerin nach Ansicht der Rekurskommission nur deshalb getroffen, um Mehrwertsteuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dazu kommt, dass die Aufspaltung des gesamten Geschäftsvolumens zu einer erheblichen Ersparnis an abzuliefernden Mehrwertsteuerbeträgen führen würde, da ansonsten sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Einzelfirma nicht mehrwertsteuerpflichtig wären. Die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung sind daher erfüllt.

e) Auch die Honorarerträge aus Dienstleistungen, die von der Z. GmbH erzielt wurden, bei der ebenfalls S. Y. Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer (mit Einzelunterschrift) war, sind der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Die effektive Leistungserbringung konnte im fraglichen Zeitraum wegen fehlender eigener Infrastruktur gar nicht durch die Z. GmbH selbst erfolgen. Insbesondere wegen der personellen Verflechtungen mit der Beschwerdeführerin (auch bei jener Gesellschaft war T. Y. Minderheitsgesellschafterin mit Einzelunterschrift) und wegen des Umstandes, dass in den Jahren 1998/1999 nur Fr. 20.-- an Personalkosten in der Buchhaltung ausgewiesen wurden, muss die effektive Leistungserbringung durch die Beschwerdeführerin erfolgt sein. Die von der Z. GmbH erzielten Umsätze sind daher ebenfalls von der Beschwerdeführerin zu versteuern.

f) Insgesamt ergeben die vorstehenden Ausführungen, dass von einer (wirtschaftlichen) Unternehmenseinheit zwischen der Beschwerdeführerin und der Einzelfirma auszugehen ist bzw. die Umsätze der Einzelfirma der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind. Auch die von der Z. GmbH erzielten Umsätze sind von der Beschwerdeführerin zu versteuern. Die Einwendungen der Beschwerdeführerin bezüglich der angeblichen völligen Trennung der erwähnten Unternehmen sind nicht stichhaltig; bei Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind ihr die gesamten erzielten Umsätze zuzurechnen und von dieser zu versteuern.

Die Beschwerdeführerin hat im Beschwerdeverfahren die von der ESTV ermittelten Umsatzzahlen der Höhe nach nicht bestritten, diese basieren auf den von ihr - teilweise verspätet - eingereichten Jahresabschlüssen. Auf jeden Fall übersteigen die von der Beschwerdeführerin in den Jahren 1998 und 1999 erzielten Umsätze jeweils Fr. 75'000.--, sodass auch die Voraussetzungen für den Eintrag in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 1999 gegeben sind. Nach der Vorlage des bis anhin noch fehlenden Jahresabschlusses für das Jahr 2000 ergibt sich - gemäss Antrag der Verwaltung - ein geschuldeter Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 15'564.35 nebst 5 % Verzugszins seit 29. Februar 2000 (mittlerer Verfall).

5.- a) Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Der von der Beschwerdeführerin geschuldete Mehrsteuerbetrag ist - wie bereits erwähnt - auf Fr. 15'564.35 nebst Verzugszins festzusetzen.

b) Verfahrenskosten können auch einer teilweise oder ganz obsiegenden Beschwerdeführerin auferlegt werden, wenn sie das Verfahren unnötigerweise verursacht hat, indem sie zum Beispiel Beweismittel erst mit der Beschwerde eingereicht hat, die sie längst zuvor hätte unterbreiten können (vgl. ASA 50 S. 432 E. 1b; VPB 63/1999 Nr. 94, S. 877 ff. E. 6 und 63/1999 Nr. 80, S. 740 ff. E. 2c; Entscheide der SRK vom 15. August 2002 in Sachen H. AG [SRK 2001-087] E. 5, vom 5. Juli 1999 in Sachen S. [SRK 1998-145] E. 2, vom 22. Januar 1999 in Sachen R. AG [SRK 1998-041] E. 4 und vom 19. Februar 1998 in Sachen H. [SRK 1997-045] E. 2b). Reicht eine Mehrwertsteuerpflichtige ihre Geschäftsunterlagen (z.B. Jahresabschluss) erst im Beschwerdeverfahren vor der SRK ein, ist - wie gesehen - ihre Beschwerde (teilweise) gutzuheissen.

c) Gemäss Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dieses Vorgehen rechtfertigt sich in Fällen, in denen eine Beschwerde auf Grund von erstmals eingereichten Unterlagen bzw. erstmals erfolgreicher Bestreitung einer Ermessenseinschätzung und erstmals vollständig eingereichten Beweismitteln (teilweise) gutgeheissen wird. Denn als unnötigerweise verursacht gilt - wie bereits gesehen - ein Verfahren insbesondere dann, wenn eine Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel zu spät eingereicht bzw. die Ermessenseinschätzung nicht ausreichend bestritten hat (vgl. Entscheide der SRK vom 15. August 2002 in Sachen H. AG [SRK 2001-087] E. 5 und vom 28. Juli 1998 in Sachen A. [SRK 1998-038] E. 4c).

Um einen solchen Fall handelt es sich vorliegend, hätte die Beschwerdeführerin doch die Unterlagen, die sie der SRK eingereicht hat, bereits der ESTV im Einspracheverfahren vorlegen können. Sie hat dies jedoch erst mit der Beschwerde an die SRK getan. Damit hat sie das Beschwerdeverfahren vor der SRK unnötigerweise und aus eigenem Verschulden verursacht. Es rechtfertigt sich deshalb, ihr die gesamten Verfahrenskosten vor der SRK aufzuerlegen. Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 1'800.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV; SR 172.041.0]).

d) Von der Ausrichtung einer Parteientschädigung (Art. 64 VwVG) an die Beschwerdeführerin ist unter den gegebenen Umständen ebenfalls abzusehen.



Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

**erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde der X. GmbH vom 23. / 24. September 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18. August 2003 wird teilweise gutgeheissen.
  - 2.- Die X. GmbH schuldet der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Steuerperioden 1. Quartal 1999 bis 3. Quartal 2000 (Zeitraum vom 1. Januar 1999 bis 30. September 2000) Fr. 15'564.35 Mehrwertsteuer zuzüglich 5 % Verzugszins seit 29. Februar 2000 (mittlerer Verfall).
  - 3.- Die Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 1'800.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der X. GmbH auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'800.-- verrechnet.
  - 4.- Der X. GmbH wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.
  - 5.- Dieser Entscheid wird der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.
-

### Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

---

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard

Johannes Schöpf