



Urteil vom 31. März 2020

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Raphaël Gani,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

1. **A.** _____, [...]
2. **B.** _____, [...]
beide vertreten durch
lic. iur. Martin Plüss, Rechtsanwalt, [...]
Beschwerdeführerinnen,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Hauptabteilung
Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Gruppenbesteuerung (Rückwirkung).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die B._____ (nachfolgend: Zweigniederlassung 2) wurde am 5. März 2009 ins Schweizer Handelsregister eingetragen. Die A._____ (nachfolgend: Zweigniederlassung 1), wurde am 6. August 2014 ins Schweizer Handelsregister eingetragen. Beide standen unter einheitlicher Leitung.

A.b Mit Schreiben vom 9. Dezember 2014 stellten die beiden Zweigniederlassungen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz) ein Gesuch um Gruppenbesteuerung per 6. August 2014.

B.

B.a Diesen Antrag lehnte die ESTV mit Verfügung vom 11. August 2016 ab, stimmte jedoch ihrer Besteuerung als Mehrwertsteuergruppe per 1. Januar 2015 zu. Die beiden Zweigniederlassungen sind seit diesem Datum unter der Bezeichnung «C._____» im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der ESTV eingetragen.

B.b Eine gegen diese Verfügung erhobene Einsprache wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 7. September 2017 ab.

C.

Mit Urteil A-5689/2017 vom 20. September 2018 wies das Bundesverwaltungsgericht eine gegen diesen Einspracheentscheid erhobene Beschwerde der beiden Zweigniederlassungen (nachfolgend auch: Beschwerdeführerinnen) vom 4. Oktober 2017 ab.

D.

Am 26. Oktober 2018 erhoben die Zweigniederlassungen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragten die Aufhebung des bundesverwaltungsgerichtlichen Urteils (zuvor Bst. C) sowie die Gewährung der Gruppenbesteuerung ab dem 6. August 2014.

E.

Das Bundesgericht hiess die Beschwerde mit Urteil 2C_962/2018 vom 29. Januar 2020 (nachfolgend auch nur als bundesgerichtliches Urteil bezeichnet) gut und wies die Sache zu neuer Entscheidung im Sinne der Erwägungen an das Bundesverwaltungsgericht zurück.

F.

Das Bundesverwaltungsgericht nimmt das Verfahren unter der vorliegenden Nummer A-978/2020 wieder auf.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Gemäss Art. 61 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) entscheidet das Bundesverwaltungsgericht in der Sache oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die jeweilige Vorinstanz zurück. Letzteres ist namentlich dann angezeigt, wenn eine aufwendigere Beweiserhebung nachgeholt werden muss, sind doch (im Vergleich zum Bundesverwaltungsgericht) die Vorinstanzen mit den tatsächlichen Verhältnissen besser vertraut und aufgrund ihrer funktionellen und instrumentellen Ausstattung in der Regel eher in der Lage, die erforderlichen Abklärungen durchzuführen und mit den Parteien in direkten Kontakt zu treten (Urteile des BVGer A-4632/2019 vom 14. Oktober 2019 E. 1.1, A-7273/2015 vom 3. Dezember 2015 E. 5; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.194).

1.2 Daher kann es sich unter Umständen rechtfertigen, eine vom Bundesgericht ans Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesene Sache weiter an die Vorinstanz zurück zu überweisen («renvoi sur renvoi»; Urteil des BVGer A-7273/2015 vom 3. Dezember 2015 E. 4 m.Hw.).

2.

2.1 Im vorliegenden Fall hat das Bundesgericht erwogen, dass lediglich im Streit liegt, ob die beiden Zweigniederlassungen die Gruppenbesteuerung – angesichts des Gesuchzeitpunkts (nämlich dem 9. Dezember 2014) – bereits ab dem 6. August 2014 beanspruchen können oder ob dies erst ab dem 1. Januar 2015 möglich ist (E. 4 des bundesgerichtlichen Urteils). Nach Auslegung der auf den vorliegenden Fall anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen – insbesondere aufgrund des Normzwecks – entschied das Bundesgericht, Rückwirkung könne einem Gesuch um Begründung oder Erweiterung einer Mehrwertsteuergruppe nur insoweit zukommen, als dies nicht zu einem übermässigen Aufwand führe. Nach der publizierten Verwaltungspraxis der ESTV (MWST-Info 03, Ziff. 5, zweiter Absatz) sei «[die] rückwirkende Eintragung einer MWST-Gruppe auf den Beginn der laufenden Steuerperiode [...] solange möglich, als noch keines

der in der MWST-Gruppe zusammenzufassenden Steuersubjekte die MWST-Abrechnung eingereicht hat und die Frist zur Einreichung der Abrechnung gemäss Artikel 71 Absatz 1 MWSTG noch nicht verstrichen ist». Mit dieser Herangehensweise gewährleiste die ESTV einen angemessenen Ausgleich zwischen dem Interesse der Vermeidung der «taxe occulte» im gruppeninternen Verhältnis einerseits und der Erhebungs- und Entrichtungswirtschaftlichkeit andererseits. Für die Zulassung einer beschränkten Rückwirkung des Gruppenbesteuerungsgesuchs spreche dabei insbesondere auch, dass Art. 20 Abs. 3 MWSTV und die MWST-Info 03 in verschiedenen Konstellationen die Neubegründung bzw. die Erweiterung einer Mehrwertsteuergruppe während des laufenden Steuerjahrs und in diesem Zusammenhang ebenfalls eine beschränkte Rückwirkung vorsähen. Das entsprechende Gesuch um Gruppenbesteuerung müsse der ESTV bis zu 30 Tage nach Bekanntgabe der massgebenden Änderung im Handelsregister bzw. nach Eintritt der Voraussetzungen schriftlich eingereicht werden. Auch insoweit bestehe eine gewisse Rückwirkung. Eine Gesetzeswidrigkeit von Art. 20 Abs. 3 MWSTV bzw. MWST-Info 03, Ziff. 5, Abs. 3 behaupte auch die ESTV nicht. Es spreche nichts dagegen, den vorliegenden Fall im Lichte der publizierten Verwaltungspraxis der ESTV zu beurteilen, auch wenn Ziff. 5 Abs. 2 der MWST-Info 03 zum Zeitpunkt des Gruppenbesteuerungsgesuchs im Jahr 2014 noch nicht in Kraft gewesen sei. Ob vorliegend die rückwirkende Eintragung der MWST-Gruppe auf den Beginn der Steuerperiode (bzw. auf den Beginn der Steuerpflicht der beiden Zweigniederlassungen) zu gewähren sei, sei also davon abhängig, ob zum Zeitpunkt des Gesuchs vom 9. Dezember 2014 noch «keines der in der MWST-Gruppe zusammenzufassenden Steuersubjekte [für die Steuerperiode 2014] eine MWST-Abrechnung eingereicht hat[te] und die Frist zur Einreichung der Abrechnung gemäss Artikel 71 Absatz 1 MWSTG noch nicht verstrichen [war]». Nicht einschlägig seien vorliegend Art. 20 Abs. 3 MWSTV und MWST-Info 03, Ziff. 5, Abs. 3 (E. 4.2-4.5 des bundesgerichtlichen Urteils).

2.2 Gemäss den Feststellungen des Bundesverwaltungsgerichts hielt das Bundesgericht fest, dass weder die Zweigniederlassung 1 noch die Zweigniederlassung 2 bis zum 9. Dezember 2014 eine MWST-Abrechnung eingereicht hätten. Ob jedoch damals die Frist zur Einreichung der Abrechnung gemäss Art. 71 Abs. 1 MWSTG verstrichen gewesen sei, lasse sich nicht schlüssig beantworten (E. 4.6 des bundesgerichtlichen Urteils). Es sei unklar, ob die Behauptungen der Beschwerdeführerinnen, dass dies nicht der Fall sei, zuträfen (E. 4.6.1 f. des bundesgerichtlichen Urteils).

2.3

2.3.1 Weiter erwägt das Bundesgericht, zur subjektiven Steuerpflicht der Zweigniederlassung 2 sei dem angefochtenen Urteil nichts zu entnehmen (E. 4.6.2.1 des bundesgerichtlichen Urteils).

2.3.2 Was die Zweigniederlassung 1 betreffe, sei entscheidend, ob bei der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit im August 2014 abzuschätzen gewesen sei, dass die Umsatzgrenze gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG überschritten würde (Art. 11 Abs. 3 MWSTV [in der hier noch massgeblichen, bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung]). Träfe die Behauptung der Beschwerdeführerinnen, dies sei nicht der Fall gewesen, zu, wäre ihr Vorgehen nicht zu beanstanden. aArt. 11 Abs. 3 MWSTV habe im hier massgeblichen Zeitpunkt zugelassen, dass bei Ungewissheit über das Erreichen der Umsatzgrenze innert drei Monaten nach Aufnahme der Geschäftstätigkeit eine erneute Beurteilung vorgenommen werde; sei aufgrund dieser Beurteilung anzunehmen, dass die Umsatzgrenze überschritten werde, so habe die Steuerpflicht wahlweise rückwirkend auf den Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit oder auf den Stichtag der erneuten Überprüfung, spätestens aber mit Beginn des vierten Monats, begonnen. Es könne sein, dass die Zweigniederlassung 1 bis zu diesem Zeitpunkt nicht verpflichtet gewesen sei, eine MWST-Abrechnung einzureichen. Entsprechend wäre die Gruppenbesteuerung zu gewähren, wenn bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit nicht abzusehen gewesen wäre, dass die Umsatzgrenze von Fr. 100'000.-- erreicht würde.

Sei hingegen im Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Zweigniederlassung 1 schon abzusehen gewesen, dass die Umsatzgrenze von Fr. 100'000.-- erreicht würde, wäre per Ende des dritten Quartals 2014 – also im September 2014 – eine Abrechnung fällig gewesen, die von dieser Zweigniederlassung bis Ende November 2014 bei der ESTV hätte eingereicht werden müssen (Art. 71 Abs. 1 MWSTG). Diesfalls wäre das Gesuch um Gruppenbesteuerung verspätet gewesen und die Gruppenbesteuerung zu Recht erst auf den 1. Januar 2015 gewährt worden (E. 4.6.2.2 der bundesgerichtlichen Erwägungen).

3.

3.1

3.1.1 Weder die Vorinstanz noch das Bundesverwaltungsgericht haben sich bisher – gemäss den dem Bundesverwaltungsgericht vorliegenden Akten – mit der Frage befasst, ab wann die Beschwerdeführerinnen (allenfalls) steuerpflichtig geworden sind.

3.1.2 Die Beschwerdeführerinnen haben vor Bundesverwaltungsgericht vorgebracht, sie hätten bis zur Beantragung der Gruppenbesteuerung nie eine MWST-Abrechnung eingereicht (Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht vom 4. Oktober 2017 S. 23). Bei den Beilagen zur genannten Beschwerde ist im Zusammenhang mit der Steuerpflicht der Beschwerdeführerinnen einzig Beilage 8 von Interesse. Hierbei handelt es sich um eine Rechnung der Beschwerdeführerin 1 an die Beschwerdeführerin 2 vom 18. Dezember 2014 über Fr. [über 1 Mio.]. Den Unterlagen lässt sich aber nicht entnehmen, ob bereits im August 2014 abzuschätzen war, ob die Umsatzgrenze überschritten würde (vgl. E. 2.3.2).

3.2

3.2.1 Um den bundesgerichtlichen Vorgaben nachzukommen, sind Sachverhaltsabklärungen notwendig, für die ursprünglich die erstinstanzliche Vorinstanz als Behörde mit ausgewiesenen Fachkenntnissen in diesem Bereich zuständig ist. Entsprechende Unterlagen lagen bisher – soweit ersichtlich – weder der Vorinstanz noch dem Bundesverwaltungsgericht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist hingegen für die Überprüfung von Entscheidungen der Vorinstanz zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG i.V.m. Art. 5 VwVG).

3.2.2 Insgesamt erweist es sich vorliegend als sachgerecht, dass die Vorinstanz Beweismassnahmen durchführt und die Beweise würdigt, so dass gestützt auf diese der neu zu erhebende Sachverhalt gemäss den vom Bundesgericht aufgestellten Kriterien beurteilt werden kann, bevor sich allenfalls das Bundesverwaltungsgericht als Zweitinstanz wiederum mit der Sache befasst. Eine vorgängige Beweiserhebung und Beurteilung der Sache durch das Bundesverwaltungsgericht würde sowohl in Bezug auf die noch gar nicht erhobenen Beweise als auch die (allfällige) Neubeurteilung des Sachverhalts den Rechtsweg verkürzen. Durch eine Rückweisung bleibt hingegen der doppelte Instanzenzug erhalten. Somit ist die Sache an die Vorinstanz zurück zu überweisen, damit diese in Beachtung der bundesgerichtlichen Erwägungen und Weisungen neu über die Sache entscheidet (Urteile des BVGer A-4632/2019 vom 14. Oktober 2019 E. 2.3, A-4304/2017 vom 22. August 2017, A-7273/2015 vom 3. Dezember 2015 E. 5).

3.3 Demnach ist die Beschwerde vom 4. Oktober 2017 insofern gutzuheissen, als die Sache im Sinne der Erwägungen zu weiteren Beweiserhebungen und neuem Entscheid (über die Frage, ob bzw. ab wann die Beschwerdeführerinnen gegebenenfalls steuerpflichtig geworden sind, d.h. über die

Frage, ob allenfalls bis zum massgeblichen Zeitpunkt die Frist zur Einreichung einer MWST-Abrechnung verstrichen war, und entsprechend über die beantragte Rückwirkung der Gruppenbesteuerung) an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

4.

4.1 Die Verfahrenskosten sind in der Regel von der unterliegenden Partei zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang praxisgemäss als Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (vgl. BGE 137 V 210 E. 7.1; Urteil des BVGer A-2646/2018 vom 30. September 2019 E. 8.1).

Die Beschwerdeführerinnen gelten demnach im vorliegenden Verfahren als obsiegend, weshalb ihnen keine Verfahrenskosten aufzuerlegen sind. Der im Verfahren A-5689/2017 einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- wird den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

4.2 Die rechtsvertretenen Beschwerdeführerinnen haben dem Verfahrensausgang entsprechend Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Vorliegend ist diese praxisgemäss auf Fr. 7'500.-- festzusetzen.

Der Vorinstanz steht gemäss Art. 7 Abs. 3 VGKE keine Parteientschädigung zu.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird insoweit gutgeheissen, als der angefochtene Einspracheentscheid vom 7. September 2017 aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen zu weiteren Abklärungen sowie neuem Entscheid an die Vorinstanz zurücküberwiesen wird.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von den Beschwerdeführerinnen im Verfahren A-5689/2017 einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 5'000.-- wird ihnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführerinnen eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt Fr. 7'500.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: