

BGer 2C 414/2021 vom 3. September 2021

Bundesgericht, 2021-09-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_414_2021

FR: TF 2C 414/2021 du 3 septembre 2021

IT: TF 2C 414/2021 del 3 settembre 2021

Regeste

Mehrwertsteuer, Steuerperiode 2010 (Revision) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG) sind gegeben. Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist auf die Sache insofern, als die Inhaberin auch um die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 28. Mai 2020 ersucht. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist als ordentliches, devolutives und grundsätzlich reformatorisches Rechtsmittel ausgestaltet (BGE 144 I 208 E. 3.1; 141 II 14 E. 1.3 und 1.5; 138 II 169 E. 3.3). Anfechtungsobjekt vor Bundesgericht kann aus diesem Grund einzig der vorinstanzliche Entscheid sein.

E. 1.2

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 145 I 239 E. 2).

E. 1.3

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 147 I 194 E. 3.4; 147 II 44 E. 1.2). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 146 I 62 E. 3; 146 IV 114 E. 2.1).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 147 V 35 E. 4).

E. 2.1

Aufgrund von Art. 85 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 2009; SR 641.20) sind auf die Revision, Erläuterung und Berichtigung von Einschätzungsmitteilungen, Verfügungen und Einspracheentscheiden der ESTV in Mehrwertsteuersachen die Art. 66-69 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das

Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) anwendbar.

E. 2.2.1

Gemäss Art. 66 Abs. 2 lit. a VwVG zieht die revisionsbetroffene eidgenössische Behörde auf Begehren einer Partei ihren Entscheid in Revision, wenn die Partei neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel vorbringt. Nicht als Revisionsgrund gilt, was die Partei bereits im Rahmen des revisionsbetroffenen Verfahrens oder auf dem Wege einer Beschwerde, die ihr zustand, hätte geltend machen können (Art. 66 Abs. 3 VwVG ; BGE 138 I 61 E. 4.5). Die Begründung für diese Einschränkung ist darin zu finden, dass die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel ausgestaltet ist, dem lediglich subsidiärer Charakter zukommt (Urteil 2C_164/2020 vom 6. Oktober 2020 E. 2.3.4). Hinzu kommt, dass die gesetzlichen Revisionsgründe einem Numerus clausus unterliegen. Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind unzulässig (Urteile 2C_164/2020 vom 6. Oktober 2020 E. 2.3.3 [zum insofern gleichartigen Art. 51 ff. StHG]; 2C_51/2017 vom 22. Mai 2017 E. 4.5 und 4F_20/2013 vom 11. Februar 2014 E. 2.1 [je zu Art. 121 ff. BGG]). Liegt kein Revisionsgrund vor, hat es bei der Rechtskraft der Verfügung oder des Entscheids zu bleiben.

E. 2.2.2

Der hier interessierende Art. 66 Abs. 2 lit. a VwVG entspricht seinem Wesen nach Art. 123 Abs. 2 lit. a des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) . Dieser Norm zufolge kann in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten die Revision eines (bundesgerichtlichen) Entscheids auch verlangt werden, wenn die um Revision ersuchende Person nachträglich erhebliche Tatsachen erfährt oder entscheidende Beweismittel auffindet , die sie im revisionsbetroffenen Verfahren - trotz sorgfältiger Verfahrensführung - nicht beibringen konnte, unter Ausschluss der Tatsachen und Beweismittel, die erst nach dem Entscheid entstanden sind.

E. 2.2.3

Bei den zulässigen neuen Tatsachen handelt es sich um solche, die sich bis zum Zeitpunkt verwirklicht haben, in welchem im Hauptverfahren neue tatsächliche Vorbringen prozessual noch zulässig waren, und die damals trotz hinreichender Sorgfalt nicht bekannt waren (unechte Noven; BGE 143 V 105 E. 2.3; Pierre Ferrari, in: Bernard Corboz/Alain Wurzbürger/Pierre Ferrari/Jean-Maurice Frésard/Florence Aubry Girardin, Commentaire de la LTF, 2. Aufl. 2014, N. 16 und 18 zu Art. 123 BGG). An hinreichender Sorgfalt mangelt es, wenn die Entdeckung neuer Tatsachen oder Beweismittel auf Nachforschungen zurückzuführen ist, die bereits im revisionsbetroffenen Verfahren hätten angestellt werden können und müssen. Dass es einer Prozesspartei unmöglich gewesen sei, eine bestimmte Tatsache bereits im früheren Verfahren vorzubringen, ist nur mit Zurückhaltung anzunehmen, da der Revisionsgrund der unechten Noven nicht dazu dient, bisherige Unterlassungen oder Unsorgfalt in der Prozessführung wieder gutzumachen (Urteil 4F_7/2020 vom 22. Februar 2021 E. 5.5.2, nicht publ. in: BGE 147 III 238). Tatsachen, die erst nach dem revisionsbetroffenen Entscheid entstanden sind (echte Noven), fallen als Revisionsgrund ausser Betracht (so ausdrücklich Art. 123 Abs. 2 lit. a BGG). Echte Noven können unter Umständen zur neuen Verfügung seitens der Verwaltungsbehörde führen, wenn diese einem Wiedererwägungsgesuch statt gibt (Karin Scherrer Reber, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, N. 27 zu Art. 66 VwVG). Dies gilt allerdings

nur für künftige Ereignisse (pro futuro), nicht für einen in der Vergangenheit abgeschlossenen Sachverhalt (vgl. BGE 138 I 61 E. 4.5; 143 II 1 E. 5.1).

E. 2.2.4

Die neuen Beweismittel haben entweder dem Beweis der die Revision begründenden neuen erheblichen Tatsachen oder dem Beweis von Tatsachen zu dienen, die zwar im früheren Verfahren bekannt gewesen, aber zum Nachteil des Gesuchstellers unbewiesen geblieben sind (BGE 144 V 245 E. 5.2; 134 III 669 E. 2.1; 127 V 353 E. 5b).

E. 2.2.5

Die Revision fällt von vornherein nur in Betracht, wenn die neuen Tatsachen und Beweismittel rechtserheblich, d.h. geeignet sind, eine etwaige neue Entscheidung in einem für die gesuchstellende Partei günstigen Sinn zu beeinflussen (so schon Wilhelm Birchmeier, Handbuch des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege, 1950, S. 506 zu Art. 137 lit. b OG 1943). Dies trifft zu, wenn die neuen Tatsachen und/oder neuen Beweismittel die tatsächliche Grundlage des revisionsbetroffenen Urteils zu ändern vermögen. Der Sachverhalt des revisionsbetroffenen Urteils muss sich folglich als ungenau oder unvollständig darstellen (Ferrari, a.a.O., N. 17 zu Art. 123 BGG). Die angestrebte Revision hat daher auf die Korrektur des festgestellten Sachverhalts und/oder der Beweiswürdigung abzielen. Hingegen kann das Revisionsverfahren nicht dazu genutzt werden, um bei unveränderten tatsächlichen Grundlagen die seinerzeitige Auslegung und/oder Anwendung des massgebenden Rechts in Frage zu stellen. Hierfür stehen ausschliesslich die ordentlichen Rechtsmittel zur Verfügung (vgl. BGE 144 V 258 E. 2.1; zum Ganzen: Urteil 2F_17/2020 vom 29. Oktober 2020 E. 1.2; Escher, a.a.O., N. 7 zu Art. 123 BGG ; Mächler, a.a.O., N. 18 und 19 zu Art. 66 VwVG).

E. 2.3

Das Revisionsbegehren ist der Beschwerdeinstanz innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung des revisionsbetroffenen Entscheides schriftlich einzureichen (Art. 67 Abs. 1 VwVG). Der revisionsbetroffene Einspracheentscheid der ESTV vom 22. November 2012 hatte die Steuerperiode 2010 zum Inhalt. Hinsichtlich dieser ist die Festsetzungsverjährung am 1. Januar 2021 eingetreten (Art. 42 Abs. 6 MWSTG 2009). Die Verjährung steht der Revision grundsätzlich nicht entgegen (Urteil 2C_745/2020 vom 29. Oktober 2020 E. 2.2.1; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 314 f.; Martin E. Looser, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017, N. 2 zu Art. 148 DBG ; ders ., in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 3. Aufl. 2017, N. 28b zu Art. 51 StHG ; so wohl auch Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand, LIFD, N. 1 zu Art. 148 DBG).

E. 3.1

Es liegen zwei rechtskräftige Entscheide vor, die zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Für die Zwecke der Mehrwertsteuer, Steuerperiode 2010, hat die ESTV einspracheweise entschieden, dass die Einzelunternehmung mehrwertsteuerpflichtige Umsätze erzielt habe (Sachverhalt, lit. B). Daraus ergibt sich, dass die ESTV angenommen hat, dass ein Unternehmen vorliege (Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009). Handelt es sich beim Unternehmensträger um eine natürliche Person, wie dies hier der Fall ist, so muss diese einer "beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit selbständig" nachgehen, damit ein

Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinne vorliegt (Art. 10 Abs. 1bis lit. a MWSTG 2009). Nach den vorinstanzlichen Feststellungen hat die Steuerpflichtige auch gar nie vorgebracht, ihr Gatte sei unselbständig erwerbstätig geworden (angefochtener Entscheid E. 3.3.3). Demgegenüber gelangte das Bundesgericht im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau zum Ergebnis, dass der Ehemann, nachdem die D._____ AG Anfang 2007 in Konkurs gefallen war, seine gesamte Arbeitskraft für die F._____ AG und die G._____ AG verwendet habe. Er sei in einem Abhängigkeitsverhältnis zu den beiden Gesellschaften gestanden und habe daher eine unselbständige Erwerbstätigkeit verfolgt (Sachverhalt, lit. C.b).

E. 3.2

Vorauszuschicken ist folgendes: Dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung kommt im Abgaberecht rechtsprechungsgemäss einige Bedeutung zu. Die gewünschte Einheit erstreckt sich insbesondere auch auf das Verhältnis zwischen den verschiedenen Steuerarten (BGE 144 II 273 E. 2.2.7 mit zahlreichen Hinweisen). Eine eigentliche Koordination zwischen den harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden einerseits und Mehrwertsteuer andererseits, so wünschenswert eine solche gerade im Bereich des Begrifflichen wäre, sieht das Bundesgesetzrecht aber nicht vor. Anders als etwa im Bereich von harmonisierten Steuern einerseits und der AHV andererseits (BGE 147 V 114 E. 3.4.2; Art. 9 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG; SR 831.10] bzw. Art. 17 der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV; SR 831.101]) hat der Bundesgesetzgeber jede Koordination unterlassen. Dies ist für das Bundesgericht massgebend (Art. 190 BV). Alleine der Umstand, dass die eine Steuerbehörde von unselbständiger, die andere von selbständiger Erwerbstätigkeit ausgegangen ist, vermag keine Bundesrechtsverletzung aufzuzeigen. Abgesehen davon, kann das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision nicht angerufen werden, um die angebliche falsche (bzw. unkoordinierte) Auslegung und/oder Anwendung des massgebenden Rechts zu rügen (vorne E. 2.2.5).

E. 3.3.1

Für die Zwecke der Revision ist unerlässlich, dass die um Revision ersuchende Person neue Tatsachen (im Sinne unechter Noven) oder neue Beweismittel vorlegt, welche die tatsächliche Grundlage des revisionsbetroffenen Urteils zu ändern vermögen (auch dazu vorne E. 2.2.5). Der Inhaberin ist insofern zuzustimmen, als das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau im zweiten Rechtsgang tatsächlich dazu überging, von den gewählten formellen Strukturen abzuweichen und auf die wirtschaftlichen Begebenheiten abzustellen. Daraus ergab sich ein Abhängigkeitsverhältnis des Ehemannes gegenüber den beiden Gesellschaften und somit eine unselbständige Erwerbstätigkeit (Urteil 2C_873/2017 vom 15. November 2018 E. 4.2).

E. 3.3.2

Es fragt sich, ob sich sagen lassen kann, die ESTV und das Verwaltungsgericht seien aufgrund der unterschiedlichen Methodik auch von einem unterschiedlichen tatsächlichen Fundament ausgegangen. Die Inhaberin verweist auf die Struktur von Gesellschaften und Verträgen. Sie betont, dass das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau im Urteil WBE.2016.352 vom 4. September 2017 E. II./1.2 (Sachverhalt, lit. C.b) nunmehr "aufgrund neuer Erkenntnisse auf der Sachverhaltsebene" erkannt habe, dass ein wirtschaftliches

Abhängigkeitsverhältnis des Ehemannes mit den beiden Drittgesellschaften bestanden habe. Insoweit ist dies zutreffend und unbestritten (Urteil 2C_873/2017 vom 15. November 2018 E. 3.2). Daraus ableiten zu wollen, dass der Einspracheentscheid der ESTV vom 22. November 2012 und das Urteil 2C_873/2017 vom 15. November 2018 auf unvereinbaren Grundlagen ständen, ist freilich unzutreffend. Wie zu zeigen ist, sind die beteiligten Instanzen gegenteils von den selben Grundlagen ausgegangen.

E. 3.3.3

Der Kanton Aargau hatte die Steuerperiode 2007 zu beurteilen, während es im Verfahren vor der ESTV um die Steuerperiode 2010 ging. Wie dem Urteil 2C_873/2017 vom 15. November 2018 E. 3.2 zu entnehmen ist, hat das Verwaltungsgericht für das Bundesgericht verbindlich festgestellt (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4), dass der Ehemann der Inhaberin schon in der Steuerperiode 2007 für die F. _____ AG bzw. für die G. _____ AG tätig wurde. Die ESTV ist von nichts anderem ausgegangen. Ebenso unstrittig steht fest, dass die E. _____ GmbH, U. _____/ZG bzw. heute V. _____/ZG (nicht zu verwechseln mit der seinerzeitigen D. _____ AG, W. _____/AG), seit dem 2. September 2005 im Handelsregister eingetragen war. Auch sie bestand damit in den Steuerperioden 2007 und 2010. Das Vertragsgeflecht musste der ESTV bekannt sein, zumal es Sache der Inhaberin war, im Rahmen des Einspracheverfahrens auf die tatsächlichen Umstände hinzuweisen (Art. 81 MWSTG 2009).

E. 3.3.4

Wie dargelegt, muss die angestrebte Revision auf die Korrektur des festgestellten Sachverhalts und/oder der Beweiswürdigung abzielen. Hingegen kann das Revisionsverfahren nicht dazu genutzt werden, um bei unveränderten tatsächlichen Grundlagen die seinerzeitige Auslegung und/oder Anwendung des massgebenden Rechts in Frage zu stellen (vorne E. 2.2.5). Im konkreten Fall ergab sich die Neuurteilung nicht aufgrund des Hinzufügens oder Entfernens von Tatsachen. Ausschlaggebend war vielmehr die neue rechtliche Würdigung des bereits bekannten tatsächlichen Fundaments.

E. 3.3.5

Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob das Urteil 2C_873/ 2017 vom 15. November 2018 als neue Tatsache oder als neues Beweismittel im Sinne von Art. 66 Abs. 2 lit. a VwVG dienen könne (vorne E. 2.2.2). Dies ist zu verneinen. Der Einspracheentscheid vom 22. November 2012 erweist sich im Lichte des Urteils 2C_873/2017 vom 15. November 2018 weder als unvollständig noch als falsch (vorne E. 2.2.3). Ebenso wenig kann gesagt werden, dass das Urteil erlaube, einen tatsächlichen Umstand zu beweisen, der bisher unbewiesen war. Entsprechend liegt auch kein neues Beweismittel vor (vorne E. 2.2.4).

E. 3.3.6

Dass dennoch unterschiedliche Ergebnisse eintraten, hat einzig mit der Rechtsfrage zu tun, wem unter den verschiedenen Beteiligten die massgebenden Elemente steuerrechtlich zuzuordnen seien. Die subjektive Zuordnung von Erträgen und Aufwänden bzw. Einkünften und Abzügen ist ein ungeschriebenes Element des Steuertatbestandes, und zwar sowohl im Bereich des Mehrwertsteuerrechts als auch im Recht der harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden. Direkt- wie mehrwertsteuerlich gilt, dass die subjektive Zuordnung sich grundsätzlich aus dem Zivilrecht herleitet (Jessica Salom, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, 2010, S. 55 ff.). Anders kann es sich nur verhalten, soweit das Steuerrecht eine eigenständige steuerrechtliche

Zurechnungsregel vorsieht oder klarerweise eine wirtschaftliche Betrachtungsweise verfolgt (ebenda, S. 70 ff.; ausführlich zum Ganzen: Urteil 2C_770/2016 vom 26. September 2016 E. 2.2). Vorliegend ist die eine Behörde eher der zivilrechtlichen Sichtweise, die andere eher der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gefolgt, wie auch die Inhaberin zutreffend feststellt. Die Rechtsfrage der subjektiven Zuordnung wurde unterschiedlich beantwortet. Hierfür steht kein Revisionsgrund zur Verfügung (vorne E. 2.2.5). Mangels eines ausdrücklichen Revisionsgrundes besteht in diesem Bereich kein Raum für eine Revision (vorne E. 2.2.1).

E. 3.3.7

Neue Tatsachen oder neue Beweismittel, die zu einer Revision führen könnten, sind daher nicht ersichtlich. Ebenso bleibt unerfindlich, inwiefern die Vorinstanz bei Auslegung und Anwendung des Rechts gegen Treu und Glauben verstossen haben bzw. die Sachumstände willkürlich gewürdigt haben könnte. Den Überlegungen der Inhaberin zu Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 100 Abs. 5 BGG, die ausserhalb der zu prüfenden Rechtsfragen stehen, ist nicht weiter nachzugehen.

E. 3.4

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

E. 4

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Inhaberin aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Der Eidgenossenschaft, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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