

BGer 2C_962/2018 vom 29. Januar 2020

Bundesgericht, 2020-01-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_962_2018

FR: TF 2C_962/2018 du 29 janvier 2020

IT: TF 2C_962/2018 del 29 gennaio 2020

Erwägungen

E. 1

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Beschwerde ist damit grundsätzlich zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG). Als Adressatinnen des angefochtenen Entscheids sind die Beschwerdeführerinnen zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG ; vgl. zur Beschwerdelegitimation einer Mehrwertsteuergruppe Urteil 2C_91/2015 vom 31. Mai 2016 E. 1.5, nicht publ. in: BGE 142 II 113). Auf die frist- und formgerecht (Art. 42 Abs. 1, Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichte Beschwerde ist damit einzutreten.

E. 2.1

Im bundesgerichtlichen Verfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG). Unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) prüft das Bundesgericht jedoch nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.).

E. 3

Nach Art. 13 Abs. 1 MWSTG (SR 641.20) können sich Rechtsträger mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die unter einheitlicher Leitung eines Rechtsträgers miteinander verbunden sind, auf Antrag zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen (sog. Mehrwertsteuergruppe). Mit dem Institut der Gruppenbesteuerung sollen gruppenintern die Auswirkungen der steuerausgenommenen Umsätze ("taxe occulte") behoben und zugleich administrative Vereinfachungen herbeigeführt werden; erreicht wird dies dadurch, dass die eng miteinander verbundenen Unternehmen gemeinsam als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt werden (vgl. mit Blick auf die Vorgängerbestimmungen von Art. 13 Abs. 1 MWSTG

BGE 139 II 460 E. 2.4 S. 464). Dementsprechend werden Umsätze zwischen den Gruppenmitgliedern ("Innenumsätze") nicht besteuert. "Aussenumsätze" der Gruppenmitglieder hingegen werden unmittelbar der Gruppe zugerechnet und begründen von Gesetzes wegen die solidarische Haftung der Mitglieder für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern (Art. 15 Abs. 1 lit. c MWSTG).

E. 4

Vorliegend ist grundsätzlich unbestritten, dass die A. _____ Limited sowie die heutige B. _____ Company, die materiellen Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung nach Art. 13 Abs. 1 MWSTG erfüllen. Im Streit liegt jedoch, ob die beiden Zweigniederlassungen die Gruppenbesteuerung - angesichts des Gesuchszeitpunkts (9. Dezember 2014) "rückwirkend" - ab dem 6. August 2014 beanspruchen können, oder ob dies erst ab dem 1. Januar 2015 möglich ist.

E. 4.1

Die Vorinstanz erwog, Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG räume bezüglich des Zusammenschlusses zu einer Mehrwertsteuergruppe ein Gestaltungsrecht ein; nach allgemeiner Regel wirkten Gestaltungsrechte nur für die Gegenwart oder Zukunft. Wirkungen für die Vergangenheit seien nur dann anzunehmen, wenn sich dafür im Gesetz selbst oder - bei auf einem auf Vertrag beruhenden Handeln - im Vertrag eine Grundlage finde. Unter Hinweis auf die italienischen und die französischen Sprachfassungen von Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG führte die Vorinstanz sodann aus, der Gesetzeswortlaut von Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG sei bezüglich einer allfälligen Rückwirkung nicht restlos klar. Als historisches Auslegungselement sei jedoch zu berücksichtigen, dass der Beginn der Gruppenbesteuerung nach Art. 22 Abs. 4 Satz 1 des früheren Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) "auf das Ende des Geschäftsjahres des Gruppenträgers" festgelegt gewesen sei, und die ESTV deshalb unter dem aMWSTG eine rückwirkende Gewährung der Gruppenbesteuerung nicht zugelassen habe. Den Materialien zu Art. 13 MWSTG seien keine Anhaltspunkte zu entnehmen, dass der Gesetzgeber an dieser Konzeption etwas ändern wollen. Zu bedenken sei auch, dass bei der Auslegung von Art. 13 MWSTG nach dem Willen des Gesetzgebers der Missbrauchsvorbeugung Rechnung getragen werden solle. Mit Blick auf das teleologische Auslegungselement führte die Vorinstanz weiter aus, dass die Zulassung einer rückwirkenden Gruppenbesteuerung während der laufenden Steuerperiode de facto regelmässig sowohl für die Steuerpflichtigen, als auch für die ESTV zu einer erheblichen administrativen Mehrbelastung führen würde, weil bei rückwirkend neu eingetragenen Mehrwertsteuergruppen Korrekturabrechnungen für schon bisher steuerpflichtig gewesene Gruppenmitglieder erforderlich würden. Die nachträgliche Gewährung der Gruppenbesteuerung stehe damit in einem nicht zu rechtfertigenden Spannungsverhältnis zu den Grundsätzen der Entrichtungswirtschaftlichkeit und Erhebungswirtschaftlichkeit (Art. 1 Abs. 3 lit. c MWSTG). Auch dem systematischen Auslegungselement liessen sich keine Hinweise dafür entnehmen, dass Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG eine rückwirkende Gestaltungserklärung zulassen wolle. Es fehle damit an der gesetzlichen Grundlage, um mit Blick auf Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG ausnahmsweise von der Rückwirkung eines Gestaltungsrechts auszugehen. Auch eine analoge Anwendung von Art. 20 Abs. 3 MWSTV bzw. der MWST-Info 3 der ESTV falle ausser Betracht. Beide seien auf den hier zu entscheidenden Fall nicht direkt anwendbar und daher nicht geeignet, der Gestaltungserklärung auf Zusammenschluss zu einer Mehrwertsteuergruppe Rückwirkung

zu verleihen und die Mehrwertsteuergruppe damit in einem Zeitpunkt vor Einreichung des Antrages auf Eintragung der Gruppe entstehen zu lassen.

E. 4.2

Insbesondere mit Blick auf den Normzweck von Art. 13 Abs. 1 MWSTG (vgl. dazu E. 3 hiervor) überzeugt die vorinstanzliche Würdigung nicht. Zwar ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass sich allein aufgrund des Wortlauts von Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG nicht ohne Weiteres beantworten lässt, ob und unter welchen Umständen ein Gesuch um Zulassung der Gruppenbesteuerung Rückwirkung entfaltet. Die diesbezüglich beschränkte Aussagekraft von Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG ist jedoch mangels entsprechender Hinweise in den Gesetzesmaterialien nicht als qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers zu deuten und schliesst insbesondere eine (beschränkte) Rückwirkung nicht aus. Vielmehr ist es Sache des gesetzesvollziehenden Ordnungsgebers (Art. 107 Abs. 3 MWSTG) bzw. der Verwaltung, die diesbezüglichen Modalitäten in einer gesetzeskonformen Art und Weise so zu konkretisieren, dass - auch mit Blick auf Art. 8 Abs. 1 BV - eine rechtsgleiche Praxis resultiert. Zu berücksichtigen sind dabei insbesondere der Normzweck von Art. 13 Abs. 1 MWSTG und die Grundsätze des Mehrwertsteuerrechts, wie sie in Art. 1 Abs. 3 MWSTG zum Ausdruck kommen.

E. 4.3

Das Institut der Mehrwertsteuergruppe bezweckt - wie schon erwähnt (vgl. E. 3 hiervor) - einerseits die Vermeidung einer "taxe occulte" im gruppeninternen Verhältnis, andererseits die Vereinfachung der administrativen Abläufe. Das Ziel der Vermeidung der "taxe occulte" spräche dabei für sich genommen dafür, die Rückwirkung eines Gesuchs um Gruppenbesteuerung grosszügig zuzulassen. In die gegenteilige Richtung weisen indes die Grundsätze der Entrichtungs- und Erhebungswirtschaftlichkeit, die dem Institut der Gruppenbesteuerung ebenfalls innewohnen (vgl. E. 3 hiervor) : Nicht nur für die ESTV (vgl. den in Art. 1 Abs. 3 lit. b vorgesehenen Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit), sondern auch für die Steuerpflichtigen (vgl. E. 3.1 hiervor und den in Art. 1 Abs. 3 lit. b MWSTG vorgesehenen Grundsatz der Entrichtungswirtschaftlichkeit) würde es einen kaum abzuschätzenden Aufwand generieren, wenn einem Gesuch um Zulassung der Gruppenbesteuerung weitreichende Rückwirkung zugestanden würde, müssten doch dann bereits verbuchte und mehrwertsteuerlich verrechnete Umsätze nachträglich korrigiert und bereits geleistete Steuern zurückerstattet werden. Rückwirkung kann einem Gesuch um Begründung oder Erweiterung einer Mehrwertsteuergruppe vor diesem Hintergrund nur insoweit zukommen, als dies - insbesondere mit Blick auf die Korrektur bereits verbuchter und mehrwertsteuerlich verrechneter Umsätze - nicht zu einem übermässigen Aufwand führt.

E. 4.4

Zum Ausdruck kommt die hiervor geschilderte Abwägung auch in der publizierten Verwaltungspraxis der ESTV. Nach MWST-Info 03 (Ziff. 5, zweiter Absatz) ist "[d]ie rückwirkende Eintragung einer MWST-Gruppe auf den Beginn der laufenden Steuerperiode [...] solange möglich, als noch keines der in der MWST-Gruppe zusammenfassenden 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 gewährleistet die ESTV einen angemessenen Ausgleich zwischen dem Interesse an der Vermeidung der "taxe occulte" im gruppeninternen Verhältnis einerseits

und der Erhebungs- und Entrichtungswirtschaftlichkeit andererseits; inwiefern dadurch Missbrauchsmöglichkeiten entstünden, ist nicht ersichtlich. Als zu apodiktisch erscheint deshalb die Sichtweise der Vorinstanz, gemäss welcher die in der Praxis offenbar bewährte beschränkte Rückwirkung des Gesuchs um Gruppenbesteuerung gemäss MWST-Info 03 (Ziff. 5, Abs. 2) als gesetzeswidrig qualifiziert werden müsste (vgl. auch die Kritik bei BOSSART MEIER/CLAVADETSCHER, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG-Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 63 zu Art. 13 MWSTG). Für die Zulassung einer beschränkten Rückwirkung des Gruppenbesteuergesuchs spricht dabei insbesondere auch, dass Art. 20 Abs. 3 MWSTV und die MWST-Info 3 in verschiedenen Konstellationen die Neubegründung bzw. die Erweiterung einer Mehrwertsteuergruppe während des laufenden Steuerjahrs und in diesem Zusammenhang ebenfalls eine beschränkte Rückwirkung vorsehen: Erfüllt ein Rechtsträger, bei dem die Voraussetzungen zur Teilnahme an der Gruppenbesteuerung bisher nicht gegeben waren - insbesondere wegen der Neubegründung eines Konzernverhältnisses - neu diese Voraussetzungen, kann eine neue Gruppe gegründet (vgl. MWST-Info 03, Ziff. 5, Abs. 3) bzw. die bestehende Gruppe erweitert (vgl. Art. 20 Abs. 3 MWSTV) werden. Das entsprechende Gesuch um Gruppenbesteuerung muss der ESTV bis zu 30 Tage nach Bekanntgabe der massgebenden Änderung im Handelsregister beziehungsweise nach Eintritt der Voraussetzungen schriftlich eingereicht werden (vgl. Art. 20 Abs. 3 MWSTV bzw. MWST-Info 03, Ziff. 5, Abs. 3); auch insoweit besteht also eine gewisse Rückwirkung. Dass Art. 20 Abs. 3 MWSTV bzw. die MWST-Info 03, Ziff. 5, Abs. 3 insoweit gesetzeswidrig wären, behauptet auch die ESTV nicht.

E. 4.5

Vor dem aufgezeigten Hintergrund spricht nichts dagegen, den vorliegenden Fall im Lichte der publizierten Verwaltungspraxis der ESTV zu beurteilen (vgl. Urteil 2C_264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.4.2, m.w.H.); dies gilt unbeschadet des Umstands, dass Ziff. 5 Abs. 2 der MWST-Info 03 zum Zeitpunkt des Gruppenbesteuergesuchs im Jahr 2014 noch nicht in Kraft war, sondern erst zum 1. Oktober 2015 hin publiziert wurde (vgl. BGE 142 II 113 E. 9.1 S. 125 ff.). Ob im hier zu beurteilenden Fall die rückwirkende Eintragung der MWST-Gruppe auf den Beginn der Steuerperiode (bzw. auf den Beginn der Steuerpflicht der beiden Zweigniederlassungen) zu gewähren ist, ist also davon abhängig, dass 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]" (vgl. E. 4.4 hiervor). Art. 20 Abs. 3 MWSTV und MWST-Info 03, Ziff. 5, Abs. 3 sind hingegen nicht einschlägig, zumal das Konzernverhältnis zwischen der A. _____ Limited sowie der heutigen B. _____ Company schon lange vor Eintragung der Zweigniederlassungen ins Schweizerische Handelsregister Bestand hatte, und es überdies nicht um die Erweiterung einer bestehenden Mehrwertsteuergruppe geht.

E. 4.6

Den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG) ist zu entnehmen, dass zum 9. Dezember 2014 hin weder die heutige B. _____ Company noch die A. _____ Limited eine MWST-Abrechnung eingereicht hatten. Ob jedoch damals die Frist zur Einreichung der Abrechnung gemäss Artikel 71 Absatz 1 MWSTG verstrichen war, lässt sich aufgrund der Feststellungen im angefochtenen Urteil

nicht schlüssig beantworten:

E. 4.6.1

Nach Darstellung der Beschwerdeführerinnen war die Frist zur Einreichung der MWST-Abrechnung am 9. Dezember 2014 noch nicht abgelaufen: Die B. _____ Company sei nach wie vor nicht steuerpflichtig gewesen; und die A. _____ Limited habe bei Aufnahme ihrer unternehmerischen Tätigkeit (Art. 14 Abs. 1 MWSTG) noch nicht beurteilen können, ob die Umsatzgrenze gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG überschritten würde.

E. 4.6.2

Ob diese Behauptungen (vgl. E. 4.6.1 hiervor) der Beschwerdeführerinnen zutreffen, ist unklar:

E. 4.6.2.1

Zur subjektiven Steuerpflicht der B. _____ Company ist dem angefochtenen Urteil nichts zu entnehmen. Damit ist offen, ob die Frist zur Einreichung einer Abrechnung nach Art. 71 Abs. 1 MWSTG für diese Gesellschaft am 9. Dezember 2014 bereits verstrichen war.

E. 4.6.2.2

Was die A. _____ Limited betrifft, ist entscheidend, ob bei Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit (Art. 14 Abs. 1 MWSTG) im August 2014 abzuschätzen war, dass die Umsatzgrenze gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG überschritten würde (Art. 11 Abs. 3 MWSTV [in der hier noch massgeblichen, bis zum 31. Dezember 2017 gültigen Fassung; die Bestimmung ist mittlerweile aufgehoben worden, vgl. AS 2017 6307]). Die Beschwerdeführerinnen behaupten, dies sei nicht der Fall gewesen. Träfe ihre Darstellung zu, wäre ihr Vorgehen nicht zu beanstanden: Art. 11 Abs. 3 aMWSTV liess es im hier massgeblichen Zeitpunkt zu, dass bei Ungewissheit über das Erreichen der Umsatzgrenze (Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG) innert drei Monaten nach Aufnahme der Geschäftstätigkeit eine erneute Beurteilung vorgenommen wurde; war aufgrund dieser Beurteilung anzunehmen, dass die Umsatzgrenze überschritten werde, so begann 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. Bis zu diesem Zeitpunkt konnte die A. _____ Limited aber nicht verpflichtet gewesen sein, 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.

War hingegen zum Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit der A. _____ Limited schon abzusehen, dass die Umsatzgrenze von Fr. 100'000.-- (Art. 10 Abs. 2 lit. a MWSTG) erreicht würde, wäre per Ende des dritten Quartals - also im September 2014 - eine Abrechnung fällig gewesen (Art. 35 Abs. 1 lit. a MWSTG), die von der A. _____ Limited 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 daher zu Recht erst auf den 1. Januar 2015 gewährt worden.

E. 4.7

Damit ergibt sich zusammengefasst, dass aufgrund des vorinstanzlich festgestellten Sachverhalts nicht beantwortet werden kann, ob den Beschwerdeführerinnen die Gruppenbesteuerung schon per 6. August 2014 hätte gewährt werden müssen. Damit der Sachverhalt im Sinne der vorstehenden Erwägungen (E. 4.6.1-4.6.3) ergänzt werden kann, ist das Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 5.1

Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als begründet und ist gutzuheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5689/2017 vom 20. September 2018 ist aufzuheben und die Sache zur neuen Entscheidung an das Bundesverwaltungsgericht zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 Satz 2 BGG).

E. 5.2

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten nach dem Unterliegerprinzip der ESTV aufzuerlegen, die in ihrer Eigenschaft als Abgabegläubigerin Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG verfolgt (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 BGG).

E. 5.3

Die ESTV hat der Steuerpflichtigen eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG).

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