

BVGer A-4115/2021 vom 10. August 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-08-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4115_2021

FR: TAF A-4115/2021 du 10 août 2022

IT: TAF A-4115/2021 del 10 agosto 2022

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor. Der angefochtene Entscheid ist eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Die ESTV ist zudem eine Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 33 VGG). Dieses ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren richtet sich - soweit das VGG nichts anderes bestimmt - nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheids und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 20 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist daher - unter Vorbehalt des nachfolgend unter E. 1.3 Dargelegten - einzutreten.

E. 1.3.1

Die Beschwerdeführerin stellt u.a. das Begehren, es sei festzustellen, dass sie im Jahr 2014 nicht steuerpflichtig sei (vgl. Sachverhalt Bst. F.).

E. 1.3.2

Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlichrechtlicher Rechte oder Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist indessen nur dann zu entsprechen, wenn die Beschwerdeführenden diesbezüglich ein schutzwürdiges Interesse nachweisen (Art. 25 Abs. 2 VwVG). Dabei gilt es zu beachten, dass der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsverfügungen ist (statt vieler: BGE 144 V 138 E. 4.2, 137 II 199 E. 6.5; BVGE 2010/12 E. 2.3; Urteil des BVGer A-1488/2018 vom 30. Juli 2018 E. 1.3 mit weiteren Hinweisen).

E. 1.3.3

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin bereits den Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheides betreffend die Steuerperiode 2014 gestellt. Das Feststellungsbegehren geht im rechtsgestaltenden Aufhebungsbegehren auf und hat somit keine selbstständige Bedeutung. Der Beschwerdeführerin fehlt insofern ein schutzwürdiges Interesse an der Behandlung ihres Feststellungsbegehrens, weshalb auf Letzteres nicht einzutreten ist.

E. 1.4

Das Bundesverwaltungsgericht 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 1.5

Zur Bestimmung des anwendbaren materiellen Rechts sind gemäss einem allgemeinen intertemporalrechtlichen Grundsatz in zeitlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze anzuwenden, die bei der Verwirklichung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts in Geltung standen (statt vieler: BGE 129 II 497 E. 5.3.2, 119 Ib 103 E. 5; BVGE 2007/25 E. 3.1). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperiode 2014. In materieller Hinsicht sind daher ausschliesslich das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG in der bis Ende 2017 gültig gewesenen Fassung (AS 2009 5203) sowie die Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) in der in der Steuerperiode 2014 gültig gewesenen Fassung (AS 2013 3839) anwendbar. Nicht zu berücksichtigen sind im vorliegenden Fall namentlich die per 1. Januar 2018 und 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Änderungen des MWSTG.

E. 2.1

Der Mehrwertsteuer unterliegen unter anderem durch steuerpflichtige Personen im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferungen von Gegenständen bzw. im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen, sofern diese Umsätze nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen sind (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

E. 2.2

Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt («wer» ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG]; auch «Unternehmensträger» genannt). Steuerpflichtig wird somit nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 N 7; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender/ Marcel R. Jung/Simeon L. Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N 422 ff.).

E. 2.3

Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG (in der hier anwendbaren, bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung; E. 1.5) ist subjektiv steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG) und unter

eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs.1 Bst. b MWSTG). Von der Steuerpflicht ist - unter anderem - befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt, sofern er nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG und Art. 11 MWSTG).

E. 2.3.1

Mit Blick auf das Ziel der Allgemeinheit der Besteuerung und der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer ist grundsätzlich eine weite Auslegung der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht geboten. Dies wurde in der Rechtsprechung mit Bezug auf das aMWSTG (AS 2000, 1300) wiederholt festgehalten (BGE 138 II 251 E. 2.3.4; Urteile des BGER 2C_781/2014 vom 19. April 2015 E. 4.1, 2C_814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.5.3). Unter dem MWSTG gilt dies gemäss Praxis des Bundesverwaltungsgerichts mit Blick auf die Zielsetzungen dieses Gesetzes noch verstärkt (Urteile des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 2.7, A-3149/2012 vom 4. Januar 2013 E. 2.5.3).

E. 2.3.2

Die Tätigkeit des Unternehmensträgers muss auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sein. Als Leistung gilt gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt. Das Entgelt ist der Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG). Damit eine Leistung vorliegt, muss diese im Austausch mit einem Entgelt erfolgen, d.h. es muss ein Leistungsverhältnis vorliegen. Die Annahme eines Leistungsverhältnisses setzt voraus, dass zwischen Leistung und Entgelt ein hinreichender Konnex besteht (statt vieler: BGE 140 II 80 E. 2.1 mit Hinweisen). Dabei genügt es, dass Leistung und Entgelt innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung das Entgelt auslöst. Zwischen Leistung und Entgelt muss damit ein kausaler, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sein (BGE 141 II 182 E. 3.3; Urteil des BVGer A-7028/2018 vom 18. September 2020 E. 2.2.3 [bestätigt durch Urteil des BGER 2C_891/2020 vom 5. Oktober 2021], je mit Hinweisen). Eine Gewinnabsicht verlangt das Gesetz ausdrücklich nicht. Ebenso wenig muss die Einkommenserzielung objektiv und subjektiv die primäre Motivation der Tätigkeit sein. Entscheidend ist somit (nur) die Ausrichtung des Unternehmens auf die Erzielung von Einnahmen (vgl. Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., N 465).

E. 2.3.3

«Beruflich» oder «gewerblich» im Sinne des Mehrwertsteuerrechts ist jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Es sind möglichst umfassend sämtliche Tätigkeiten einzubeziehen, die zur Erbringung von Leistungen führen, welche geeignet sind, dem nicht unternehmerischen Endverbrauch zugeführt zu werden. Darunter fallen vor allem kommerzielle, industrielle und handwerkliche Tätigkeiten sowie Leistungen der freien Berufe (vgl. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 3 N 20). Ein Unterschied zwischen den Begriffen «beruflich» und «gewerblich» besteht nicht und der Ausdruck «beruflich oder gewerblich» kann auch als Synonym für «unternehmerisch» verstanden werden (vgl. Urteile des BVGer A-601/2019 und A-606/2019 vom 19. Februar 2020 E. 2.1.2,

A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 3.1.1; Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., N 434; Regine Schluckebier, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend Kommentar MWSTG 2019], Art. 10 MWSTG N 41 ff.; vgl. noch zum alten Recht: Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, S. 419 N 12 f.).

E. 2.3.4

Der Aussenauftritt unter eigenem Namen bildet einerseits Tatbestandselement der subjektiven Steuerpflicht im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG, andererseits stellt er ein Kriterium dar für die Zuordnung von Leistungen nach Art. 20 Abs. 1 und 2 MWSTG (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3251/2014 vom 19. Mai 2015 E. 6.5; Ralf Imstepf, *Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt»*, in: *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht* 82 S. 464). Aufgrund der Formulierung von Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG, wonach ein Unternehmen nur betreibt, wer «unter eigenem Namen nach aussen auftritt», und in Anknüpfung an die Rechtsprechung zum früheren Recht (vgl. insbesondere Urteil des BGer 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 4.2) ist davon auszugehen, dass der Tatbestand dieser Vorschrift nur erfüllt ist, wenn (a) ein von der Umwelt wahrnehmbares Handeln oder Tätigwerden vorliegt und (b) dieser Aussenauftritt im eigenen Namen bzw. «eigenständig» erfolgt (Imstepf, a.a.O., S. 464, mit weiteren Hinweisen). Der potentiell Steuerpflichtige kann diese beiden Voraussetzungen in seiner Funktion als Leistungserbringer oder Leistungsempfänger erfüllen (Imstepf, a.a.O., S. 458 und S. 464). Die erstgenannte Voraussetzung ist bereits erfüllt, wenn der Leistungserbringer oder -empfänger eine für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbare Handlung vornimmt. Beispiele für solche Handlungen sind das Ausstellen von Rechnungen, das Kontaktieren von Kunden, den Abschluss von Verträgen usw. (vgl. Urteil des BVGer A1591/2014 vom 25. November 2014 E. 4.2.2; Imstepf, a.a.O., S. 458, mit Hinweisen). Dieses objektiv erkennbare Tätigwerden muss, damit die zweitgenannte Voraussetzung des Handelns im eigenen Namen bzw. des eigenständigen Handelns erfüllt ist, entweder ausdrücklich im eigenen Namen des Leistungserbringers oder Leistungsempfängers erfolgen, oder bei einer Gesamtwürdigung der Umstände als eigenständiges Auftreten qualifiziert werden können (vgl. Imstepf, a.a.O., S. 458 f.).

E. 2.3.5

Die Erzielung von Einnahmen muss zudem nachhaltig sein (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

E. 2.3.5.1

Mit Bezug auf das bis zum 31. Dezember 2009 geltende aMWSTG kam das Bundesgericht in BGE 138 II 251 zum Schluss, dass die Nachhaltigkeit kein eigenständiges Kriterium bilde, sondern dem Tatbestandselement der gewerblichen/beruflichen Ausübung der selbstständigen Tätigkeit innewohne (E. 2.4.3 des Urteils, auch zum Folgenden). Das Gericht verdeutlichte dabei, dass «nachhaltige Tätigkeit auch unternehmerisch» sei. Ferner stellte es klar, dass «purement occasionelle» nicht ausreiche, um den «caractère de permanence» bzw. den «caractère durable de l'activité» zu erfüllen. Praxisgemäss würden folgende Indizien für das Vorliegen einer nachhaltigen Leistungserbringung sprechen: Ein mehrjähriges Engagement, ein planmässiges Vorgehen, eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit, die Ausführung von mehreren Umsätzen, die Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit, die Intensität des Tätigwerdens, die

Beteiligung am Markt, der Unterhalt eines Geschäftsbetriebs sowie die Art und Weise des Auftretens gegenüber Behörden (vgl. zum Ganzen auch: Urteil des BGER 2C_814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.3.3). Ebenfalls zum aMWSTG führte das Bundesgericht aus, dass bei Grenzfällen, bei welchen andere Indizien nicht stark ausgeprägt seien, die Gewinnerzielungsabsicht sowie die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr starke Indizien für eine nachhaltige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit darstellten (Urteil des BGER 2C_814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.3.3 mit Hinweis).

E. 2.3.5.2

Unter dem seit dem 1. Januar 2010 geltenden MWSTG soll die Nachhaltigkeit nach einer in der Doktrin vertretenen, jedoch vom alten Recht im Ergebnis nicht wesentlich abweichenden, Auffassung gestützt auf quantitative und qualitative Indizien beurteilt werden (Schluckebier, Kommentar MWSTG 2019, Art. 10 N 33 ff., auch zum Folgenden; vgl. dazu Urteil des BGER 2C_814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.3.4). Danach ergibt sich unter Berücksichtigung quantitativer Gesichtspunkte eine nachhaltige Tätigkeit insbesondere dann, wenn: a) Handlungen mehrmals und immer gleichartig vorgenommen werden; b) eine einmalige Handlung mit Wiederholungsabsicht durchgeführt wird; c) durch einmaligen Vertragsschluss ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen geschaffen wird; d) eine einmalige Leistung erbracht wird, hierfür aber eine gewisse Dauer erforderlich ist. Qualitative Indizien, die für eine nachhaltige Tätigkeit sprechen, bestehen nach dieser Auffassung darin, dass a) die Tätigkeiten tatsächlich - unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses - wiederholt werden; b) das Handeln planmässig sowie auf Wiederholung angelegt ist; c) eine Beteiligung am Markt festgestellt werden kann, bei welcher der Tätige «wie ein Händler» auftritt; d) der Unternehmensträger ein Geschäftslokal anmietet, welches insbesondere auch im Aussenaustritt bekanntgegeben wird.

E. 2.4

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) konnte sich in seiner Rechtsprechung zu Art. 4 der Sechsten Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. L 145 vom 13. Juni 1977) verschiedentlich mit der Frage der subjektiven Steuerpflicht im Grenzbereich zwischen privater und unternehmerischer Tätigkeit befassen. Basierend auf seinen Urteilen vom 20. Juni 1996 (C-155/94 Wellcome Trust Ltd, Slg. 1996 I-03013, insb. Rz. 32) und vom 6. Februar 1997 (C-80/95 Hamas & Helm CV, Slg. 1997 I-00745, insbesondere Rz. 20) vertritt der EuGH die Ansicht, der blosserwerb und die Ausübung des Eigentums durch Veräusserung seien nicht als (steuerbare) Nutzung eines Gegenstandes durch seinen Inhaber zu betrachten, wenn sie im Rahmen einer Vermögensverwaltung (namentlich durch private Anleger) ausgeführt werden. Diese Rechtsprechung gilt auch unter der nunmehr geltenden Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347/1 vom 11. Dezember 2006): Zur Abgrenzung der Frage, ob eine Person unternehmerisch oder privat tätig ist, seien Zahl und Umfang der erfolgten Verkäufe für sich genommen nicht massgeblich, ebenso wenig der Zeitraum, über den sich die Umsätze erstrecken, oder die Höhe der damit erzielten Einnahmen (Urteil des EuGH vom 15. September 2011 C-180/10 und C-181/10, Jaroslav Slaby bzw. Emilian Kuc und Halina Jeziorska-Kuc Rz. 37.) Entscheidend sei vielmehr, ob die betreffende Person «aktive

Schritte zum Vertrieb» unternimmt, indem sie sich «ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender» (ebenda, Rz. 39). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung entspricht diese sogenannte Wellcome-Praxis des EuGH weitgehend der schweizerischen Sichtweise. Sie kann daher insbesondere auch deshalb analog zur Auslegung herangezogen werden, als sowohl die europäische wie auch die schweizerische Rechtsauslegung die Notwendigkeit der Einzelfallauslegung anerkennen (vgl. BGE 138 II 251 E. 2.5.3).

E. 2.5

Gemäss Art. 14 Abs. 3 MWSTG endet die Befreiung von der Steuerpflicht unter anderem, sobald das Total der im letzten Geschäftsjahr erzielten Umsätze die Grenze von Fr. 100'000.- erreicht hat (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG) bzw. sobald absehbar ist, dass diese Grenze innerhalb von 12 Monaten nach Aufnahme oder Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeit überschritten wird. Mit Bezug auf das Ende der Befreiung von der Steuerpflicht sind somit folgende drei Fälle zu unterscheiden (vgl. auch Claudio Fischer, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [nachfolgend: Kommentar MWSTG], Art. 14 N 17 ff.):

E. 2.5.1

Bei bereits unternehmerisch tätigen, aber bislang von der Steuerpflicht befreiten Unternehmensträgern greift eine Vergangenheitsbetrachtung, indem die Befreiung von der Steuerpflicht erst nach Ablauf des Geschäftsjahres endet, in dem die massgebende Umsatzgrenze überschritten wurde (Art. 14 Abs. 3, erster Satzteil; Claudio Fischer, in: Kommentar MWSTG, Art. 14 N 18 f.). Diese Bestimmung deckt das Szenario eines steigenden Umsatzes bei grundsätzlich gleichbleibender Tätigkeit ab.

E. 2.5.2

Wird hingegen die unternehmerische Tätigkeit neu aufgenommen oder durch Geschäftsübernahme oder die Eröffnung eines neuen Betriebszweiges ausgeweitet, ist eine Zukunftsbetrachtung anzuwenden (Art. 14 Abs. 3, zweiter Satzteil; Art. 11 Abs. 2 MWSTV; Claudio Fischer, in: Kommentar MWSTG, Art. 14 N 20 ff.). Die Befreiung von der Steuerpflicht endet in diesem Fall bereits mit der Aufnahme bzw. der Ausweitung der Tätigkeit, wenn zu diesem Zeitpunkt nach den Umständen anzunehmen ist, dass die massgebende Umsatzgrenze innerhalb der folgenden zwölf Monate überschritten wird (Art. 11 Abs. 2 MWSTV).

E. 2.5.3

Schliesslich kann auf Anfang der laufenden Steuerperiode auch auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet werden (Art. 14 Abs. 4 MWSTG).

E. 2.6

Der bereits für das Warenumsatzsteuerrecht entwickelte Grundsatz der Einheit des Unternehmens gilt nach konstanter Rechtsprechung auch im Mehrwertsteuerrecht. Nach diesem Grundsatz bezieht sich die Steuerpflicht auf sämtliche Umsätze und Betriebszweige des Unternehmens, unabhängig davon, ob die Betriebe eigene Firmennamen tragen, für sich allein Buch führen, einander Rechnung stellen etc. Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens sind die Umsätze des gesamten Unternehmens zusammenzurechnen; ausgenommen sind nur diejenigen Tätigkeiten, die der privaten 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 (vgl. zum Ganzen: BGE 142 II 488 E. 3.3.2; Urteile des BGer 2C_345/2020 vom 14. April 2021 E. 7.1, 2C_321/2015 vom 22. Dezember 2015 E. 4.3; Urteile des BVGer A-5784/2020 vom 31. Januar 2022 E. 6.2, A-6544/2012 vom 12. September 2013 E. 2.3, je mit weiteren Hinweisen). Allerdings muss dabei für jeden Unternehmensteil bzw. Einzelbetrieb separat geprüft werden, ob die Voraussetzungen unternehmerischer Betätigung, hier insbesondere die Erfüllung der Nachhaltigkeit, vorliegen (Schluckebier, Kommentar MWSTG 2019, Art. 10 MWSTG N 65).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die Beschwerdeführerin zu Recht rückwirkend per 1. Januar 2014 ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen hat bzw. ob die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG zu diesem Zeitpunkt erfüllt waren. Dazu ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Vorinstanz die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin im Jahre 2014 im Zusammenhang mit dem Verkauf eines Grundstücks zu Recht als (steuerbare) Eröffnung eines neuen Betriebszweiges und somit als Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeit gemäss Art. 14 Abs. 3 MWSTG qualifizierte (E. 3.1 f.). Wird dies bejaht, stellt sich in einem zweiten Schritt die Frage nach dem massgebenden Zeitpunkt für den Eintritt in die Steuerpflicht (E. 3.3).

E. 3.1

Gemäss eigenen Angaben im Fragebogen vom 19. März 2015 zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht erzielte die Beschwerdeführerin in den Jahren 2011 bis und mit 2013 bereits Mieterträge (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG) in der Höhe von jeweils Fr. 30'000.- und war somit in diesem Zeitraum bereits unternehmerisch tätig (vgl. E. 2.3). Mangels Überschreitens der Umsatzgrenze von Fr. 100'000.- aus steuerbaren Leistungen war diese indessen bis und mit 2013 subjektiv von der Steuerpflicht befreit (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Aufgrund einer sich nach eigenen Angaben zufällig bietenden Gelegenheit im ersten Semester 2014 vermittelte die Beschwerdeführerin 2014 den Verkauf eines Grundstücks. Für ihre Vermittlungstätigkeit stellte sie der Y_____ AG (CHE-114.589.166) mit (damals) Sitz in B._____ (nachfolgend: Auftraggeberin) mit Datum vom 19. Dezember 2014 eine Rechnung in Höhe von Fr. 700'000.-. Dies entspricht einem Anteil von 22 % an der Gesamtkommission von 3.15 % des Verkaufspreises in Höhe von 101,7 Mio. Fr. Es ist aktenkundig, dass die Beschwerdeführerin weder in den Jahren 2011 bis 2013 noch in den Jahren 2015 bis 2018 Grundstücksverkäufe vermittelte.

E. 3.2

Bei dem von der Beschwerdeführerin im Jahre 2014 erzielten Ertrag in der Höhe von Fr. 700'000.- handelt es sich um ein Entgelt für eine steuerbare Vermittlungsleistung (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Qualifiziert die Tätigkeit als Eröffnung eines neuen Betriebszweiges und somit als Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeit, endet angesichts des Überschreitens der massgebenden jährlichen Umsatzgrenze die subjektive Befreiung der Beschwerdeführerin von der Steuerpflicht bereits mit Aufnahme der Vermittlungstätigkeit im Jahr 2014 (Art. 14 Abs. 3 MWSTG i.V.m. Art. 11 Abs. 2 MWSTV; E. 2.5.2). Andernfalls wäre aufgrund der anzuwendenden Vergangenheitsbetrachtung die Steuerpflicht erst ab dem 1. Januar 2015 gegeben (vgl. E. 2.5.1).

E. 3.2.1

Von der Eröffnung eines neuen Betriebszweiges kann nur dann gesprochen werden, wenn die Vermittlungstätigkeit im Verhältnis zur vorherigen Tätigkeit als Vermieterin als qualitativ neu zu beurteilen ist.

E. 3.2.1.1

Basierend auf einem Konzept zur Entwicklung von Geschäftsmodellen (Oliver Gass/Karolin Frankenberger/Michaele Csik, Geschäftsmodelle entwickeln - 55 innovative Konzepte mit dem St. Galler Business Model Navigator, 2017) schliesst die Vorinstanz auf eine qualitativ neue Tätigkeit, da bei der Grundstücksvermittlung im Vergleich zur Immobilienvermietung unterschiedliche Tätigkeiten im Vordergrund stünden und andere Kunden angesprochen würden.

E. 3.2.1.2

Auch der Vergleich der jeweiligen zivilrechtlichen Bestimmungen führt zum Resultat einer qualitativ neuen Tätigkeit: Bei einem Mietvertrag handelt es sich um ein Dauerschuldverhältnis, wobei die Tätigkeit einer Vermieterin im Wesentlichen darin besteht, Mietverträge abzuschliessen und zu pflegen und für die Instandhaltung der entsprechenden Liegenschaften besorgt zu sein (Art. 253 und Art. 256 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Im Gegenzug schuldet die Mieterin ein regelmässig zu bezahlendes Mietentgelt. Vorliegend vermittelte die Beschwerdeführerin indessen den Verkauf eines Grundstücks, womit sie als Vermittlungsmäklerin tätig wurde (Art. 412 OR). Als solche fördert sie den Vertragsabschluss aktiv, so bspw. durch die Vermittlung von Vertragsverhandlungen und Teilnahme daran, oder durch die Redaktion des Kaufvertrages (Caterina Ammann, in: Lüchinger/Oser [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 7. Aufl. 2019 [nachfolgend: BSK OR I], Art. 412 N 1). Den Mäklerlohn bzw. eine Kommission erhält sie nur dann, wenn zwischen ihrer Tätigkeit und dem Abschluss des Grundstückkaufvertrages ein Kausalzusammenhang besteht (Art. 413 Abs. 1 OR).

E. 3.2.1.3

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die beiden von der Beschwerdeführerin ausgeübten Tätigkeiten sich somit hinsichtlich ihrer Art, der Vertragsdauer und des Entgelts unterscheiden und somit als qualitativ unterschiedlich zu beurteilen sind.

E. 3.2.2

Eine qualitativ neue und unterschiedliche Tätigkeit führt indessen nur dann zur Eröffnung eines neuen Betriebszweiges und somit zu einer Ausweitung der Tätigkeit i.S.v. Art. 14 Abs. 3 MWSTG, wenn diese auch als unternehmerisch i.S.v. Art. 10 Abs. 1 MWSTG zu qualifizieren ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Tätigkeit auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet ist, und die Beschwerdeführerin dabei in eigenem Namen nach aussen auftritt (vgl. E. 2.3). Indem die Beschwerdeführerin für ihre Vermittlungstätigkeit eine Rechnung im eigenen Namen ausstellte und den entsprechenden Betrag in ihrer Erfolgsrechnung 2014 verbuchte, sind die Voraussetzungen für den Aussenauftritt erfüllt (vgl. E. 2.3.4). Dass es sich dabei um ein Entgelt für eine steuerbare Leistung handelt, wurde bereits festgestellt (vgl. E. 3.2). Nachfolgend ist daher noch zu prüfen, ob der Vermittlungstätigkeit der Charakter der Nachhaltigkeit zukommt (vgl. E. 2.3 sowie E. 2.3.3 zur Bedeutung der Begriffe «beruflich» und «gewerblich» in diesem

Zusammenhang).

E. 3.2.2.1

Der Begriff der Nachhaltigkeit wird weder im Mehrwertsteuergesetz noch in der Mehrwertsteuerverordnung klar definiert. Die Prüfung, ob eine Tätigkeit als nachhaltig qualifiziert, erfolgt daher anhand dem von Rechtsprechung und Lehre entwickelten Indizienkatalog (vgl. E. 2.3.5.1 und E. 2.3.5.2). Dabei ist der Gesamteindruck massgebend, den die Leistungserbringung vermittelt, wobei die Indizien in umfassender Würdigung der tatsächlichen Umstände des Einzelfalls geprüft werden (vgl. Urteil des BGer 2C_814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.4.8).

E. 3.2.2.2

Als Vermittlungsmäklerin kann sich die Beschwerdeführerin - im Gegensatz zur Nachweismäklerin - nicht darauf beschränken, eine blossе Gelegenheit für einen Geschäftsabschluss nachzuweisen. Sie ist vielmehr aktiv in den Vertragsschluss involviert tritt somit zwangsläufig in Kontakt mit den jeweiligen (potenziellen) Vertragsparteien und handelt damit auch planmässig. Dies ist ohne einen für Aussenstehende wahrnehmbaren Marktauftritt - zumindest gegenüber den am Hauptvertrag beteiligten Personen (vgl. Urteil des BGer 2C_814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.4.3) - nicht möglich. Vorliegend trifft dies umso mehr zu, als die Beschwerdeführerin gemäss Angaben auf der Rechnung lediglich einen Anteil von 22 % des Mäklerlohns erhielt (vgl. E. 3.1). In die Vermittlung des Grundstückverkaufs muss somit zumindest eine weitere Partei involviert gewesen sein, mit der die Beschwerdeführerin wohl ebenfalls in Kontakt getreten ist. Auch wenn diese nach eigenen Angaben nicht öffentlich als Maklerin am Markt aufgetreten ist, ist vorliegend ein entsprechender Marktauftritt somit zu bejahen (vgl. E. 2.3.5.2, qualitative Indizien, Bst. c).

E. 3.2.2.3

In der Regel qualifiziert eine Tätigkeit dann als nachhaltig, wenn sie mehrmals vorgenommen wird bzw. wenn sie in Wiederholungsabsicht durchgeführt wird (vgl. E. 2.3.5.1 und E. 2.3.5.2). Auch eine einmalig erbrachte Leistung kann indessen ein Indiz für eine nachhaltige Tätigkeit darstellen, sofern für diese Tätigkeit eine gewisse Dauer erforderlich ist (E. 2.3.5.2, quantitative Indizien, Bst. d). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin führt somit der Umstand, dass die Vorinstanz die Wiederholungsabsicht für eine Tätigkeit möglicherweise nicht (genügend) nachweisen kann, nicht zwingend dazu, dass diese als nicht nachhaltig beurteilt wird. Die Vermittlung eines Grundstückverkaufs geschieht nicht von heute auf morgen, sondern beansprucht naturgemäss eine gewisse Zeit und ein professionelles Vorgehen, zumal dann, wenn es sich wie vorliegend um eine Liegenschaft im hochpreisigen Segment handelt. Dies zeigt sich vorliegend auch daran, dass sich die Gelegenheit zur Vermittlung eines Grundstückverkaufs gemäss Angaben der Beschwerdeführerin bereits im ersten Semester 2014 ergeben hatte, die Rechnungsstellung für den erfolgsbedingten Mäklerlohn jedoch erst am 19. Dezember 2014, d.h. rund sechs Monate später, erfolgte. Auch wenn aus der Vermittlungstätigkeit der Beschwerdeführerin nur ein Umsatz resultierte, war dafür somit eine gewisse Dauer erforderlich (vgl. auch Urteil des BGer 2C_814/2013 vom 3. März 2014 E. 2.4.7, in dem sich das Bundesgericht mit der Mäklertätigkeit im Zusammenhang mit dem Verkauf einer Investmentgesellschaft zu befassen hatte).

E. 3.2.2.4

Was die Höhe des Mäklerlohns betrifft, richtet sich dieser - sofern vertraglich nichts Anderes festgelegt wurde - nach dem örtlich anwendbaren Tarif oder, in Ermangelung eines solchen, nach der Ortsüblichkeit (Art. 414 OR). Im Liegenschaftshandel gilt an zahlreichen Orten eine Provision von 2 % bis 3 % des effektiv erzielten Kaufpreises als ortsüblich (Caterina Ammann, in: BSK OR I, Art. 412 N 4; <https://www.homegate.ch/c/de/ratgeber/inserieren/courtage>, abgerufen am 3. Juni 2022). Vorliegend wurde der erfolgsbedingte Mäklerlohn (Art. 413 OR) auf 3.15% des Grundstückverkaufspreises festgelegt und liegt damit leicht über der als ortsüblich bezeichneten Provision. Wird zudem die branchenübliche Tendenz berücksichtigt, bei Geschäften mit hohen Verkaufspreisen den Mäklerlohn zu reduzieren (ebenda) - was vorliegend offensichtlich nicht geschehen ist - zeigt sich noch deutlicher, dass das Geschäft für die Beschwerdeführerin äusserst einträglich war. Die Beschwerdeführerin bringt vor, zur Beurteilung der Frage der unternehmerischen Tätigkeit sei nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Höhe des erzielten Umsatzes unmassgeblich (BGE 138 II 251 E. 2.5.3). Das Bundesgericht bezieht sich in der zitierten Erwägung auf die vom EuGH entwickelte Rechtsprechung im Bereich der Abgrenzung zwischen privater und unternehmerischer Tätigkeit, insbesondere auf die Urteile C-180/10 und C-181/10 (vgl. E. 2.4). Dem Wortlaut der Erwägungen des EuGH in Rz. 37 der genannten Urteile kann entnommen werden, dass die Höhe eines Umsatzes für sich allein nicht massgeblich sei für eine unternehmerische oder eine private Tätigkeit. Der Umkehrschluss, dass nämlich die Höhe des Umsatzes überhaupt nicht in die entsprechende Beurteilung einfließen soll, lässt sich daraus indessen nicht ableiten. Zudem steht vorliegend weniger die Höhe des durch die Tätigkeit erzielten Umsatzes als vielmehr die Rentabilität der Transaktion im Vordergrund. In Grenzfällen, bei welchen andere Indizien nicht stark ausgeprägt sind, kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung diese bzw. die Gewinnerzielungsabsicht durchaus ein Indiz für eine nachhaltige Tätigkeit darstellen (Urteil des BGer 2C_814/2013 vom 3. März 2013 E. 2.3.3).

E. 3.2.2.5

Die vorstehend geprüften Indizien des Marktauftritts und der Planmässigkeit (vgl. E. 3.2.2.2), der Dauer (vgl. E. 3.2.2.3) und der hohen Rentabilität des Geschäfts (vgl. E. 3.2.2.4) weisen insgesamt auf eine nachhaltige und somit unternehmerische Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinne hin, und zwar auch dann, wenn aufgrund der Mäklertätigkeit lediglich ein Umsatz erzielt wurde und die Wiederholungsabsicht nicht hinreichend erstellt werden konnte. Diese weite Auslegung der subjektiven Steuerpflicht rechtfertigt sich insbesondere auch vor dem Hintergrund der Allgemeinheit der Besteuerung und des Postulats der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer (vgl. E.2.3.1).

E. 3.2.3

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin mit ihrer Vermittlungstätigkeit im Jahre 2014 einen neuen Betriebszweig eröffnete und somit ihre unternehmerische Tätigkeit ausweitete (Art. 14 Abs. 3 MWSTG i.V.m. Art. 11 Abs. 2 MWSTV).

E. 3.3

Schliesslich ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die Beschwerdeführerin zu Recht per 1. Januar 2014 ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen hat. Da aufgrund des im Jahre 2014 erzielten Entgelts in der Höhe von Fr. 700'000.- die massgebende Umsatzgrenze überschritten wurde (vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG), endete die

Befreiung der Beschwerdeführerin von der Steuerpflicht mit Aufnahme der Vermittlungstätigkeit. Nach Angaben der Beschwerdeführerin hat sich die Gelegenheit zur Vermittlung des Grundstücksverkaufs im ersten Semester 2014 ergeben. Mangels eines genaueren Zeitpunktes betreffend den Beginn der Tätigkeit war die Eintragung der Beschwerdeführerin in das Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen per 1. Januar 2014 daher nicht bundesrechtswidrig.

E. 4.1

Damit erweist sich der vorinstanzliche Einspracheentscheid als rechtmässig, und die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 4.2

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 VwVG). Diese sind auf Fr. 4'250.- festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Der Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

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