



Abteilung I  
A-5689/2017

## Urteil vom 20. September 2018

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger,  
Richter Pascal Mollard,  
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

1. **A. \_\_\_\_\_ Limited,**  
Zweigniederlassung B. \_\_\_\_\_,  
  
2. **C. \_\_\_\_\_,**  
Zweigniederlassung D. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerinnen,

beide vertreten durch Martin Plüss, Rechtsanwalt,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer,  
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Gruppenbesteuerung (Rückwirkung).

**Sachverhalt:****A.**

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2014 liessen die A.\_\_\_\_\_ Limited, Zweigniederlassung B.\_\_\_\_\_, und die heutige C.\_\_\_\_\_, Zweigniederlassung D.\_\_\_\_\_ [...], bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) um Gewährung der Gruppenbesteuerung beider Zweigniederlassungen per 6. August 2014 ersuchen.

**B.**

Nach Korrespondenz mit der damaligen Vertreterin der beiden Zweigniederlassungen erliess die ESTV am 11. August 2016 eine Verfügung, wonach der Antrag auf einen per 6. August 2014 erfolgenden Zusammenschluss zu einer Mehrwertsteuergruppe abgelehnt werde, aber die Besteuerung der beiden Zweigniederlassungen als Mehrwertsteuergruppe per 1. Januar 2015 gewährt werde.

Die beiden Zweigniederlassungen sind unter der Bezeichnung «MWST-Gruppe E.\_\_\_\_\_» im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der ESTV eingetragen.

**C.**

Eine gegen die Gewährung der Gruppenbesteuerung per 6. August 2014 erhobene Einsprache wies die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) mit Einspracheentscheid vom 7. September 2017 ab.

**D.**

Gestützt auf Vollmachten der A.\_\_\_\_\_ Limited, Zweigniederlassung B.\_\_\_\_\_, und der C.\_\_\_\_\_, Zweigniederlassung D.\_\_\_\_\_, wurde am 4. Oktober 2017 «für die MWST-Gruppe E.\_\_\_\_\_» Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erhoben. Es wird damit beantragt, unter Aufhebung des Einspracheentscheids der ESTV vom 7. September 2017 sowie Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz sei «mit Datum vom 6. August 2014 die Gruppenbesteuerung zu gewähren» (Beschwerde, S. 2).

**E.**

Die ESTV beantragt mit Vernehmlassung vom 3. November 2017, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

**F.**

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit entscheidrelevant, im Folgenden eingegangen.

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

**1.1** Die vorliegende Beschwerde wurde gestützt auf Vollmachten der beiden hiervor erwähnten Zweigniederlassungen erhoben. Formell wird in der Beschwerdeschrift zwar die «MWST-Gruppe E. \_\_\_\_\_» als Beschwerdeführerin bezeichnet. Allerdings ist der Streitpunkt des vorliegenden Falles die Frage, ob die beiden Zweigniederlassungen bereits in der Zeitspanne vom 6. August 2014 bis 31. Dezember 2014 eine Mehrwertsteuergruppe bilden konnten, und ist für diese Zeitspanne noch keine Eintragung der «MWST-Gruppe E. \_\_\_\_\_» erfolgt. Es rechtfertigt sich daher, abweichend von der bisherigen Handhabung im vorliegenden Beschwerdeverfahren, wonach die A. \_\_\_\_\_ Limited, Zweigniederlassung B. \_\_\_\_\_, als Gruppenvertreterin der «MWST-Gruppe E. \_\_\_\_\_» die Beschwerde führt, die Gesellschaften, zu welchen die beiden Zweigniederlassungen zählen, als Beschwerdeführerinnen zu rubrizieren.

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich das Verfahren nach den Vorschriften des VwVG (Art. 37 VGG).

Der vorliegend angefochtene, mehrwertsteuerrechtliche Einspracheentscheid stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme in sachlicher Hinsicht nach Art. 32 VGG liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 31 VGG).

Die Beschwerdeführerinnen sind zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 48 VwVG), haben die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG).

Nach dem Gesagten ist auf die Beschwerde einzutreten.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerinnen können neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

**1.4** Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehaltes der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (vgl. zur Gleichwertigkeit Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG, SR 170.512] sowie BGE 134 V 1 E. 6.1). Ist der Wortlaut nicht ganz klar bzw. bestehen Gründe für die Annahme, er gebe nicht den wahren Sinn der Vorschrift wieder, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite gesucht werden. Diesfalls ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm (historische Auslegung), auf ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) und auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (systematische Auslegung), abzustellen. Das Bundesgericht hat sich dabei stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 141 V 197 E. 5.2, 140 II 289 E. 3.2 ff., 138 III 359 E. 6.2, 134 II 249 E. 2.3; Urteil des BVGer A-3824/2016 vom 14. Juni 2017 E. 2.4.2). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben (statt vieler: BGE 134 II 249 E. 2.3; BVGE 2007/41 E. 4.2; Urteil des BVGer A-2937/2017 vom 30. Januar 2018 E. 2.5).

**1.5** Verwaltungsverordnungen (wie Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 123 II 16 E. 7; Urteile des BVGer A-3554/2017 vom 19. April 2018 E. 1.3, A-3274/2017 vom 14. Februar 2018 E. 2.3, A-5769/2016 vom 11. April 2017 E. 3.2).

**1.6** Überspitzter Formalismus ist eine besondere Form der Rechtsverweigerung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Eine solche liegt vor, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, oder wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt (BGE 135 I 6 E. 2.1, 127 I 31 E. 2a, 115 Ia 12 E. 3b).

**1.7** Am 1. Januar 2018 ist eine am 30. September 2016 beschlossene Änderung des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten (AS 2017 3575 ff.). Unabhängig davon, ob das frühere Recht oder das mit der Gesetzesrevision vom 30. September 2016 geschaffene neue Recht anwendbar wäre, wird vorliegend – wie im Folgenden ersichtlich wird – das Resultat dasselbe sein.

## **2.**

**2.1** Art. 10 Abs. 1 MWSTG enthält – sowohl in der vor dem 1. Januar 2010 in Kraft gewesenen, als auch gemäss der seither in Kraft stehenden Fassung – eine Umschreibung des Tatbestandes der subjektiven Mehrwertsteuerpflicht. Nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG sind bestimmte Unternehmen von der subjektiven Steuerpflicht befreit.

Von der Steuerpflicht befreite Unternehmen haben das Recht, auf diese Befreiung zu verzichten (freiwillige Steuerpflicht; Art. 11 MWSTG). Der Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht kann gemäss Art. 14 Abs. 4 MWSTG frühestens auf den Beginn der laufenden Steuerperiode erklärt werden (vgl. zur Auslegung dieser Vorschrift Urteil des BVGer A-2937/2017 vom 30. Januar 2018 E. 3.3). Damit ist eine rückwirkende Verzichtserklärung für frühere Steuerperioden ausgeschlossen (BVGE 2015/50 E. 2.2, mit Hinweis auf IVO P. BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 N. 54).

## **2.2**

**2.2.1** Mit dem Institut der Gruppenbesteuerung, das in Art. 13 MWSTG vorgesehen ist, sollen gruppenintern die Auswirkungen der steuerausgenommenen Umsätze («taxe occulte») behoben und zugleich administrative Vereinfachungen herbeigeführt werden (vgl. BGE 139 II 460 E. 2.4, mit Hinweis auf den Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 22. Juni 1994 über das Vernehmlassungsverfahren zum Verordnungsentwurf über die Mehrwertsteuer vom 28. Oktober 1993, S. 14). Erreicht wird

dies, indem die eng miteinander verbundenen Unternehmen gemeinsam als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt werden: Bei antragsgemäss bewilligter Gruppenbesteuerung bilden die beteiligten Gruppenmitglieder nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 MWSTG ein einziges Steuersubjekt, weshalb steuerpflichtige Person und damit vorsteuerabzugsberechtigt die Mehrwertsteuergruppe als solche ist. Weil bei einer Mehrwertsteuergruppe nicht das einzelne Mitglied, sondern die Mehrwertsteuergruppe als solche das Steuersubjekt bildet, begründen Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Mitgliedern als sog. Innenumsätze keine mehrwertsteuerlichen Leistungsverhältnisse (siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 3.5, mit Hinweisen).

Art. 13 MWSTG hat folgenden Wortlaut:

«<sup>1</sup> Rechtsträger mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, die unter einheitlicher Leitung eines Rechtsträgers miteinander verbunden sind, können sich auf Antrag zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen (Mehrwertsteuergruppe). In die Gruppe können auch Rechtsträger, die kein Unternehmen betreiben, und natürliche Personen einbezogen werden.

<sup>2</sup> Der Zusammenschluss zu einer Mehrwertsteuergruppe kann auf den Beginn jeder Steuerperiode gewählt werden. Die Beendigung einer Mehrwertsteuergruppe ist jeweils auf das Ende einer Steuerperiode möglich.»

**2.2.2** Gemäss Art. 20 Abs. 2 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) kann ein Rechtsträger auf Gesuch hin in eine *bestehende Mehrwertsteuergruppe* eintreten (vgl. Satz 1 der Bestimmung) und bewilligt die ESTV einen solchen Eintritt «auf den Beginn der folgenden beziehungsweise auf das Ende der laufenden Steuerperiode» (vgl. Satz 2 der Bestimmung). Art. 20 Abs. 3 MWSTV sieht freilich eine Sonderregelung für die Konstellation vor, dass ein Rechtsträger, der in eine bestehende Mehrwertsteuergruppe eintreten will, die bei ihm bislang nicht erfüllt gewesenen Voraussetzungen zur Teilnahme an der Gruppenbesteuerung neu erfüllt. Gegebenenfalls kann nämlich nach dieser Vorschrift «der Eintritt in eine bestehende Mehrwertsteuergruppe auch während der laufenden Steuerperiode verlangt werden, sofern das entsprechende Gesuch der ESTV innert 30 Tagen nach Bekanntgabe der massgebenden Änderung im Handelsregister beziehungsweise nach Eintritt der Voraussetzungen schriftlich eingereicht wird».

## 2.3

**2.3.1** Ziff. 5 der MWST-Info 03 der ESTV in der (namentlich) im August 2014 gültig gewesenen Fassung enthielt (soweit hier interessierend) folgende Ausführungen:

«Der Eintrag einer MWST-Gruppe kann frühestens auf den Beginn einer Steuerperiode erfolgen (ausser bei einer Neubildung eines Konzerns, vgl. Ausführungen hiernach). Rückwirkende Eintragungen von MWST-Gruppen sind nicht möglich.

War bisher eine Gruppenbesteuerung mangels fehlendem Über- beziehungsweise Unterordnungsverhältnis nicht gegeben, ist eine Gruppenbesteuerung sofort mit dem Beginn des neugegründeten Über- beziehungsweise Unterordnungsverhältnisses möglich (Neubildung eines Konzerns). [...]»

**2.3.2** Ziff. 5 der MWST-Info 03 der ESTV in der seit dem 1. Oktober 2015 gültigen Fassung hält unter anderem Folgendes fest:

«Der Zusammenschluss zu einer MWST-Gruppe kann auf den Beginn der dem Antrag nachfolgenden Steuerperiode erfolgen.

Eine rückwirkende Eintragung einer MWST-Gruppe auf den Beginn der laufenden Steuerperiode ist nur solange möglich, als noch keine 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.

War bisher eine Gruppenbesteuerung mangels Über- beziehungsweise Unterordnungsverhältnis nicht möglich, ist eine Gruppenbesteuerung sofort auf den Beginn des neugegründeten Über- beziehungsweise Unterordnungsverhältnisses möglich (Neubildung eines Konzerns), sofern dies der ESTV innert 30 Tagen seit dessen Bestehen mitgeteilt wird. [...]»

## 3.

**3.1** Im vorliegenden Fall wurde die Zweigniederlassung der Beschwerdeführerin 2 in F. \_\_\_\_\_ am 5. März 2009 im Handelsregister eingetragen. Die Handelsregistereintragung der Zweigniederlassung der Beschwerdeführerin 1 erfolgte am 6. August 2014. Streitig ist, ob vorliegend per letzteren Zeitpunkt die Beschwerdeführerinnen zusammen mit ihren Zweigniederlassungen eine neue Mehrwertsteuergruppe im Inland bildeten.

Die Beschwerdeführerinnen haben erstmals am 9. Dezember 2014 um Gewährung der Gruppenbesteuerung per 6. August 2014 ersucht.

Es stellt sich somit die Frage, ob eine rückwirkende Gruppenbesteuerung per einen vergangenen Zeitpunkt in der laufenden Steuerperiode bzw. im laufenden Kalenderjahr möglich ist (gemäss Art. 34 Abs. 2 MWSTG gilt als Steuerperiode das Kalenderjahr. Art. 34 Abs. 3 MWSTG, wonach auf Antrag der steuerpflichtigen Person das Geschäftsjahr herangezogen werden kann, ist noch nicht in Kraft [vgl. Art. 116 Abs. 2 Satz 2 MWSTG in Verbindung mit Abs. 3 der Verordnung des Bundesrates vom 12. Oktober 2011 über eine weitere Teilkraftsetzung des Mehrwertsteuergesetzes, AS 2011 4737]). Die Antwort auf diese Frage ist durch Auslegung von Art. 13 Abs. 2 (Satz 1) MWSTG zu ermitteln.

## 3.2

**3.2.1** Gemäss dem Wortlaut von Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG kann der «Zusammenschluss zu einer Mehrwertsteuergruppe [...] auf den Beginn jeder Steuerperiode gewählt werden». Mit dem genannten Passus räumt Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG also die Befugnis ein, eine Wahl in Bezug auf die mehrwertsteuerliche Rechtsstellung und mehrwertsteuerliche Behandlung zu treffen. Mit anderen Worten ist diese Vorschrift nach dem allgemeinen Sprachgebrauch so zu verstehen, dass damit ein Gestaltungsrecht eingeräumt wird.

Gestaltungsrechte wirken allerdings in der Regel allein für die Gegenwart oder Zukunft. Wirkungen für die Vergangenheit sind nur dann anzunehmen, wenn sich dafür im Gesetz selbst oder – bei auf einem Vertrag beruhenden Handeln – im Vertrag eine Grundlage finden lässt. Fehlt es an einer derartigen Grundlage, so bleibt eine rückwirkende Ausübung von Gestaltungsrechten grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. BGE 110 II 494 E. 2c, mit Hinweisen).

Allein gestützt auf den Wortlaut von Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG, wonach die Gruppenbesteuerung «auf den Beginn jeder Steuerperiode gewählt werden kann», lässt sich jedoch nicht mit Gewissheit sagen, ob diese Bestimmung im Sinne einer Einräumung eines Gestaltungsrechts, das ausnahmsweise mit Rückwirkung ausgeübt werden könnte, eine rückwirkende Wahl der Gruppenbesteuerung zuliesse: Zwar ist hier von «jeder Steuerperiode» die Rede, was für sich allein dafür sprechen würde, dass der Zusammenschluss zu einer Gruppe nicht nur auf den Beginn von zukünftigen Steuerperioden, sondern auch auf den Beginn der laufenden oder einer früheren Steuerperiode gewählt werden kann. Weil aber eine Wahl nach dem allgemeinen Sprachgebrauch zukunftsgerichtet ist, kann die Bestimmung nach ihrem Wortlaut mit gewichtigen Gründen auch so verstanden



werden, dass nur eine zukünftige Steuerperiode als Beginn der Gruppenbesteuerung gewählt werden kann.

Aus der französischen und italienischen Fassung von Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG («Ce statut peut être choisi pour le début de toute période fiscale.» bzw. «La riunione in un gruppo d'imposizione può essere scelta per l'inizio di ogni periodo fiscale.») ergibt sich nichts, was von den hiervor gestützt auf den deutschen Wortlaut des Gesetzes gezogenen Schlüssen abweichen würde.

Aufgrund des nicht restlos klaren Gesetzeswortlautes ist im Folgenden zunächst unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente zu ermitteln, ob sich Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG als Grundlage für eine rückwirkende Ausübung des in dieser Vorschrift vorgesehenen Gestaltungsrechts heranziehen lässt.

**3.2.2** Als historisches Auslegungselement ist zu berücksichtigen, dass nach Art. 22 Abs. 4 Satz 1 des früheren Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) der Beginn der Gruppenbesteuerung «auf das Ende des Geschäftsjahres des Gruppenträgers» festzulegen war und die ESTV verbunden mit dieser Regelung eine rückwirkende Gewährung der Gruppenbesteuerung nicht zuließ. Die ESTV verlangte für Gesuche um Gewährung der Gruppenbesteuerung unter dem Regime des aMWSTG die strikte Einhaltung einer Voranmeldefrist von 90 Tagen (siehe zum Ganzen ALOIS CAMENZIND et al. [Hrsg.], Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl. 2003, N. 1063).

Zwar wurde bei Erlass des MWSTG nach den Ausführungen des Bundesrates in dessen Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer sowohl eine Vereinfachung als auch eine Flexibilisierung der Gruppenbesteuerung angestrebt (vgl. BBl 2008 6885 ff., 6914 und 6953). Indessen liefern die Materialien (soweit ersichtlich) keine Anhaltspunkte für die Annahme, dass der Gesetzgeber mit Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG – in Abweichung von der Ordnung unter dem aMWSTG – eine (für sich allein) genügende Grundlage für eine auf einen zurückliegenden Zeitpunkt in der gleichen Steuerperiode rückwirkende Gruppenbesteuerung schaffen wollte. Tendenziell gegen diese Annahme sprechen vielmehr die Ausführungen in der erwähnten Botschaft, wonach es trotz der neuen Gesetzesformulierung auch künftig bei der bisherigen Praxis bleibe, dass «eine Gruppenbesteuerung nur auf entsprechenden Antrag hin errichtet» werde

(vgl. BBI 2008, 6954). Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, führt eine rückwirkende Gruppenbesteuerung denn auch zu keiner Vereinfachung, sondern im Gegenteil zu erheblichem Mehraufwand, jedenfalls dann, wenn die einzelnen Akteure bereits Leistungen empfangen oder/und erbracht haben (E. 3.2.3 hiernach).

Den Materialien zu Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG lassen sich nach dem Gesagten jedenfalls keinerlei Hinweise zugunsten der Zulässigkeit einer Gruppenbesteuerung per einen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt in der Steuerperiode, in welcher der entsprechende Antrag gestellt wurde, ableiten.

Es ist vielmehr festzuhalten, dass bei der Frage, ob eine rückwirkende Gruppenbesteuerung der hier interessierenden Art zuzulassen ist, Missbrauchsüberlegungen mit einzubeziehen sind. National- und Ständerat haben nämlich bei der ersten Beratung der Gesetzesvorlage zum aMWSTG einige der von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates seinerzeit vorgeschlagenen Lockerungen der Gruppenbesteuerung gestrichen, um Missbräuchen vorzubeugen (weitere Gründe für die Streichungen waren die Sicherstellung einer rechtsgleichen Behandlung und einer besseren Wettbewerbsneutralität; vgl. zum Ganzen BGE 125 II 326 E. 7a, mit Hinweis auf AB 1997 N 235-238 und AB 1998 S 972 f.), und es ist, obschon mit dem MWSTG eine grössere Wahlfreiheit geschaffen wurde (vgl. PHILIP ROBINSON et al., Die Gruppenbesteuerung im neuen Schweizer Mehrwertsteuergesetz, in: ASA 78, S. 8941 ff., S. 844), nicht ersichtlich, inwiefern der Gesetzgeber bei der Gruppenbesteuerung nach Art. 13 MWSTG Missbrauchsüberlegungen keine Rechnung mehr tragen wollte (vgl. dazu auch PHILIP ROBINSON et al., a.a.O., S. 847, wonach die mit Art. 13 MWSTG bestehende Möglichkeit der Gruppenbesteuerung «wohl in einzelnen Fällen auch die Frage nach einer möglichen Steuerumgehung aufwerfen wird»). Dies spricht für die Annahme, dass der Gesetzgeber Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG nicht als Grundlage für eine rückwirkende Gruppenbesteuerung während der laufenden Steuerperiode verstanden wissen wollte.

**3.2.3** Der hiervor gestützt auf das historische Auslegungselement gezogene Schluss, dass der Gesetzgeber selbst die Möglichkeit einer rückwirkenden Gruppenbesteuerung nicht statuieren wollte, steht in Einklang mit dem teleologischen Auslegungselement:

Die uneingeschränkte Zulassung einer rückwirkenden Gruppenbesteuerung mag zwar prima vista dem Zweck der Gruppenbesteuerung entsprechen, innerhalb von Gruppen bzw. Konzernen die Auswirkungen der steuerausgenommenen Umsätze («taxe occulte») zu beheben und administrative Vereinfachungen herbeizuführen (vgl. E. 2.2.1). Die Zulassung einer rückwirkenden Gruppenbesteuerung während der laufenden Steuerperiode würde de facto regelmässig – wenn auch nicht unbedingt im vorliegenden Fall (vgl. dazu Beschwerde, S. 23) – sowohl für die Steuerpflichtigen, als auch für die ESTV zu einer erheblichen administrativen Mehrbelastung führen, weil bei rückwirkend neu eingetragenen Mehrwertsteuergruppen Korrekturabrechnungen für schon bisher steuerpflichtig gewesene Gruppenmitglieder erforderlich würden (vgl. Vernehmlassung, S. 5). Eine solche Mehrbelastung durch die administrative Rückabwicklung aller zwischenzeitlich geschehenen Leistungsein- und ausgänge würde in einem nicht zu rechtfertigenden Spannungsverhältnis zu den mehrwertsteuerlichen Grundsätzen der Entrichtungswirtschaftlichkeit sowie der Erhebungswirtschaftlichkeit (vgl. Art. 1 Abs. 3 Bst. c MWSTG) stehen. Auch drohen bei einer Zulassung rückwirkender Gruppenbesteuerungen während der laufenden Steuerperiode Missbräuche, die nicht dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung entsprechen.

### **3.2.4**

**3.2.4.1** In systematischer Hinsicht fällt zunächst auf, dass sich die Formulierung «kann auf den Beginn jeder Steuerperiode gewählt werden» nicht nur in Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG, sondern auch in Art. 12 Abs. 2 Satz 2 MWSTG findet. In letzterer Vorschrift ist geregelt, auf welchen Zeitpunkt ein Zusammenschluss von Dienststellen zu einem einzigen Steuersubjekt gewählt werden kann. Mit dem Blick auf Art. 12 Abs. 2 Abs. 2 Satz 2 MWSTG lassen sich aber für die hier zu beantwortende Frage keine wesentlichen Erkenntnisse gewinnen, zumal sich bei dieser Bestimmung vergleichbare Auslegungsfragen wie bei Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG stellen und diese Fragen namentlich noch nicht seitens der Gerichte beantwortet worden sind. Immerhin lässt das anwendbare Recht auch nicht ausdrücklich zu, dass sich Dienststellen rückwirkend zusammenschliessen.

**3.2.4.2** Weiter ist als systematisches Auslegungselement zu berücksichtigen, dass mit der Wendung «auf den Beginn jeder Steuerperiode» in Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG der Passus «jeweils auf Beginn einer Steuerperiode» in Art. 37 Abs. 4 Satz 3 MWSTG vergleichbar ist. Nach letzterer Vorschrift ist ein Wechsel von der effektiven Abrechnungsmethode zur Saldosteuersatzmethode bzw. ein Wechsel von der Saldosteuersatzmethode

zur effektiven Abrechnungsmethode (bei Erfüllung der für einen entsprechenden Wechsel vorgesehenen, hier nicht näher interessierenden [weiteren] Voraussetzungen) «jeweils auf Beginn einer Steuerperiode» möglich.

In der Rechtsprechung zu Art. 37 Abs. 4 Satz 3 MWSTG wurde wiederholt ausgeführt, dass es nicht angehen könne, dass der Steuerpflichtige am Ende der Steuerperiode berechnet, ob sich für ihn die Abrechnung nach dem Saldosteuerersatz lohnt oder nicht, und er abhängig davon den Entscheid trifft, ob er für diese Periode zur effektiven Abrechnungsart zurückwechselt. Ein rückwirkender Widerruf der vereinfachten Abrechnungsart nach Ablauf der Steuerperiode ist deshalb nach dieser Rechtsprechung ausgeschlossen (siehe zum Ganzen Urteile des BVGer A-904/2017 vom 18. Dezember 2017 E. 5.6, A-5126/2012 vom 1. Oktober 2013 E. 2.2.1.4). Für eine beschränkte Rückwirkung innerhalb der laufenden Steuerperiode bestehen, was den Wechsel zwischen den Abrechnungsmethoden betrifft, ausdrückliche Verordnungsregelungen. Dabei ist allerdings ein entsprechender Wechsel (auf den Beginn der laufenden Steuerperiode) jeweils (insbesondere) an die Voraussetzung gebunden, dass der schriftliche Antrag auf einen Wechsel der Abrechnungsmethode innert 60 Tagen nach Beginn der Steuerpflicht bzw. der (laufenden) Steuerperiode gestellt wird (vgl. Art. 78 Abs. 1, Art. 79 Abs. 1 und Art. 81 Abs. 1 MWSTV; zur Rechtmässigkeit dieser zur Verhinderung von Missbräuchen aufgestellten Ordnung vgl. Urteil des BVGer A-5126/2012 vom 1. Oktober 2013 E. 2.2.1.4, mit Hinweis; siehe auch MARIE-CHANTAL MAY CANELLAS, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 37 N. 28).

Nach dem Gesagten spricht eine Berücksichtigung von Art. 37 Abs. 4 Satz 3 MWSTG als systematisches Auslegungselement jedenfalls nicht dafür, dass eine rückwirkende Gruppenbesteuerung während der laufenden Steuerperiode allein gestützt auf das MWSTG möglich ist.

**3.2.4.3** In systematischer Hinsicht ist ferner zu beachten, dass nach Art. 14 Abs. 4 MWSTG der Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht «frühestens auf den Beginn der laufenden Steuerperiode erklärt werden kann». Angesichts des Umstandes, dass diese Vorschrift eine rückwirkende Verzichtserklärung für abgeschlossene Steuerperioden ausschliesst (vgl. E. 2.1) und demgegenüber Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG nach seinem Wortlaut eine Gruppenbesteuerung auf den Beginn «jeder Steuerperiode» zulässt, könnte zwar prima vista der Schluss gezogen werden, dass eine

rückwirkende Gruppenbesteuerung von Gesetzes wegen zulässig sei. Diese Betrachtungsweise würde freilich zu kurz greifen. Denn bezeichnenderweise hat man bei Erlass von Art. 14 Abs. 4 MWSTG in den eidgenössischen Räten die Frage der Rückwirkung diskutiert, indem der Nationalrat zunächst – abweichend vom Bundesrat – eine auf drei Jahre begrenzte rückwirkende Verzichtsmöglichkeit einführen wollte (AB 2009 N 316), der Ständerat sich (mit dem Bundesrat) gegen eine Rückwirkung entschied (AB 2009 S 416) und dies vom Nationalrat in der Folge übernommen wurde (siehe zum Ganzen CLAUDIO FISCHER, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 14 N. 29, mit Hinweisen). Demgegenüber wurde die Frage der Rückwirkung bei der Gruppenbesteuerung eben gerade nicht thematisiert. Aus diesem Grund lässt sich aus Art. 14 Abs. 4 MWSTG nichts für diese Frage ableiten.

**3.2.4.4** Hinzuweisen ist im Übrigen darauf, dass eine (objektive) Option im Sinne von Art. 22 Abs. 1 MWSTG nicht rückwirkend ausgeübt werden kann und sich dies nicht zuletzt aus dem Umstand ergibt, dass eine ursprünglich vom Nationalrat angenommene Fassung von Art. 22 Abs. 2 E-MWSTG, welche ausdrücklich eine rückwirkende Option vorsah, in der Folge verworfen wurde (vgl. dazu ausführlich Urteil des BVGer A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 2.3.3, mit Hinweisen. Zur am 1. Januar 2018 in Kraft getretenen revidierten Fassung von Art. 22 Abs. 1 MWSTG hat der Bundesrat in der zugehörigen Botschaft ausdrücklich festgehalten, dass eine rückwirkende Anwendung der Bestimmung nicht möglich ist [siehe Botschaft vom 25. Februar 2015 zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes, BBl 2015, 2615 ff., 2645]). Dies stützt die Auffassung, dass es für eine rückwirkende Ausübung eines Gestaltungsrechts des Steuerpflichtigen in einer Konstellation wie der vorliegenden einer klaren Grundlage im Gesetz oder in einer Verordnung bedarf und in Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG für sich allein keine hinreichende Grundlage für die Wahl einer auf einen Zeitpunkt vor der Antragsstellung rückwirkenden Gruppenbesteuerung bei der Neubildung einer Mehrwertsteuergruppe zu erblicken ist.

**3.2.5** Die vorstehende Auslegung von Art. 13 Abs. 2 Satz 1 MWSTG ergibt, dass diese Vorschrift bzw. das MWSTG jedenfalls für sich allein keine Grundlage für eine rückwirkende Gruppenbesteuerung während der laufenden Steuerperiode bildet.

Angesichts des Umstandes, dass die im Gesetz zum Ausdruck kommende Wertung nach dem Gesagten gegen die Zulassung von rückwirkenden

Gruppenbesteuerungen während der laufenden Steuerperiode spricht, erscheint im Übrigen die nach Ansicht der Beschwerdeführerinnen vorliegend angezeigte analoge Anwendung von Art. 14 Abs. 4 MWSTG zum Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht als ausgeschlossen (vgl. dazu auch E. 3.2.4.3).

**3.3** Eine Verordnungsvorschrift, welche eine rückwirkende Gruppenbesteuerung in einer Konstellation der vorliegenden Art erlauben würde, besteht nicht. Insbesondere ist Art. 20 Abs. 3 MWSTV unbestrittenermassen nicht direkt anwendbar, weil diese Vorschrift einzig den Beitritt zu einer bereits bestehenden Mehrwertsteuergruppe in einer Sonderkonstellation regelt (vgl. E. 2.2.2). Eine analoge Anwendung dieser Bestimmung auf die Eintragung neuer Mehrwertsteuergruppen ist angesichts des Umstandes, dass nach dem Gesetz nur dann eine rückwirkende Gruppenbesteuerung zulässig ist, wo dies vorgesehen ist, nicht möglich. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang nicht zuletzt, dass es unabdingbar ist, dass die Bedingungen für die Gruppenbesteuerung genau festgelegt sind, weil diese Art der Besteuerung mit erheblichen steuerlichen Auswirkungen verbunden ist und es den Unternehmen freisteht, eine solche Besteuerung zu beantragen (vgl. – freilich zum früheren Recht – BGE 125 II 326 E. 9b/aa). Raum für eine analoge Anwendung von Gesetzes- und/oder Verordnungsbestimmungen zur Begründung der Zulässigkeit einer nicht vorgesehenen rückwirkenden Gruppenbesteuerung neu gebildeter Mehrwertsteuergruppen besteht unter diesen Umständen nicht.

Mangels Regelung einer rückwirkenden Gruppenbesteuerung im Gesetz oder in einer Rechtsverordnung lässt sich auch nicht unter analoger Berufung auf die hiervor genannten Verwaltungsverordnungen der ESTV (vgl. E. 2.3) das streitige Recht begründen, eine neu gegründete Mehrwertsteuergruppe mit Wirkung auf einen Zeitpunkt vor der Einreichung des Antrages auf Eintragung der Gruppe entstehen zu lassen (vgl. zur Rechtsnatur von Verwaltungsverordnungen vorn E. 1.5). Auch stossen die Beschwerdeführerinnen ins Leere, soweit sie sich auf das bloss bis Ende 2009 gültig gewesene und damit in der hier streitbetroffenen Zeitspanne von vornherein nicht anwendbare Merkblatt Nr. 01 der ESTV zur Gruppenbesteuerung berufen (vgl. dazu Beschwerde, S. 12).

**3.4** Es erweist sich folglich, dass es für das Ansinnen der Beschwerdeführerinnen, gestützt auf ihren Antrag vom 9. Dezember 2014 bereits per 6. August 2014 die Wirkungen der Gruppenbesteuerung eintreten zu las-

sen, keine Grundlage gibt. An diesem Schluss kann auch das von den Beschwerdeführerinnen angerufene Verbot des überspitzten Formalismus (vgl. zu diesem Verbot E. 1.6) nichts ändern, da vorliegend nicht die Ausgestaltung oder Anwendung einer formellen Vorschrift, sondern die materiell-rechtliche Möglichkeit einer rückwirkenden Gruppenbesteuerung in Frage steht.

Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

#### **4.**

**4.1** Ausgangsgemäss sind den unterliegenden Beschwerdeführerinnen die auf Fr. 5'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten (vgl. Art. 63 Abs. 4<sup>bis</sup> VwVG in Verbindung mit Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 6a VGKE). Der von den Beschwerdeführerinnen einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Keine Verfahrenskosten sind der Vorinstanz aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**4.2** Eine Parteienschädigung an die Beschwerdeführerinnen ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden den Beschwerdeführerinnen unter solidarischer Haftung auferlegt. Der von den Beschwerdeführerinnen einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

## **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 Rechtschrift 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: