Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1557/2006
{T 0/2}

Urteil vom 3. Dezember 2009

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____ **AG** (als Rechtsnachfolgerin der Y. AG, ...), ...
vertreten durch ...
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (1. Quartal 1999 - 4. Quartal 2000).
Gruppenbesteuerung; Leistungsaustausch.

Sachverhalt:

A.
Die Y. AG war seit dem 1. Januar 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Sie war Gruppenträgerin einer Mehrwertsteuergruppe, zu welcher unter anderem (wenn auch nicht von Anfang an) die A. AG (...) und die B. AG (...) gehörten. Die Aktiven und Passiven der Y. AG gingen infolge Fusion auf die X. AG über und Erstere wurde .... im Handelsregister gelöscht.

B.
Die ESTV führte im Jahr 2004 bei der Y. AG (als Gruppenträgerin) eine Kontrolle betreffend die Jahre 1999 bis 2003 durch. Sie erliess für die Zeit vom 1. Januar 1999 bis 31. Dezember 2000 verschiedene Ergänzungsabrechnungen (EA). Insbesondere wurde mit EA Nr. ... betreffend die A. AG und deren eigene Mehrwertsteuer-Nr. ... eine Steuerforderung im Umfang von Fr. ....-- geltend gemacht. Unter dem Titel "Liegenschaftsbuchhaltung 1999 und 2000" (act. 24 Anhang 30 S. 2) wurde festgehalten, es sei für bisher nicht versteuerte Posten kein Nachweis einer Steuerausnahme oder Steuerbefreiung beigebracht worden. Es handle sich teilweise um an Dritte verrechnete Kosten wie z.B. Hauswartung an Fremdliegenschaften usw.

Die fragliche Steuerforderung bestätigte die ESTV mit an die Y. AG gerichtetem Entscheid vom 17. März 2005, gegen welchen diese am 2. Mai 2005 Einsprache erhob. Neben der Erwähnung, der Entscheid sei an den falschen Adressaten zugestellt worden, nämlich an die Y. AG anstelle der A. AG, wurde bestritten, dass die A. AG überhaupt steuerpflichtig gewesen sei. Weiter wurde zur konkreten Nachforderung Stellung genommen und ausgeführt, die A. AG habe mit ... eine Miteigentümergemeinschaft gebildet, welche nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragen gewesen sei. Im Jahr 1999 sei ein zwischen der Miteigentümergemeinschaft und einer damaligen Mieterin abgeschlossener Mietvertrag vorzeitig aufgelöst worden. Im Rahmen dieser Vertragsauflösung seien zwei Zahlungen vereinbart worden: Fr. ....-- für den Übergang des Mobiliars (Restwert) und Fr. ....-- als Entschädigung wegen nicht erfolgtem Rückbau. Der Betrag von Fr. ....-- sei von der Miteigentümergemeinschaft vereinnahmt und, aufgrund einer damaligen Vereinbarung zwischen den beiden Miteigentümern, vollumfänglich der A. AG gutgeschrieben worden. Die

Einnahmen, welche aus der Miteigentümergemeinschaft resultierten, seien als Einnahmen aus der Vermietung von Räumlichkeiten an diese zu verstehen und damit von der Mehrwertsteuer grundsätzlich ausgenommen. Die A. AG habe im Jahr 1999 maximal steuerbare Umsätze von Fr. ....-- erzielt (...).

C.
Mit Einspracheentscheid vom 31. Januar 2006 erkannte die ESTV, der Entscheid vom 17. März 2005 sei im Betrag von Fr. ....-- zuzüglich Verzugszins in Rechtskraft erwachsen, die Einsprache werde abgewiesen, und die Einsprecherin habe der ESTV für das 1. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 zu Recht Fr. ... Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins bezahlt. Sie führte aus, die A. AG sei vom 1. Juli 1998 bis 30. Juni 2001 unter einer eigenen Mehrwertsteuernummer bei der ESTV eingetragen gewesen. Dies obwohl sie zwingend in die MWST-Gruppe der Einsprecherin hätte eingebunden werden müssen. Der Entscheid der ESTV sei somit zu Recht der Einsprecherin als Gruppenträgerin eröffnet worden. In materieller Hinsicht wurde dargelegt, die A. AG habe Erträge von Fr. ... im Jahr 1999 und Fr. ... im Jahr 2000 (Anhang 30 zu den EA) zu Unrecht nicht versteuert. Die Einsprecherin habe keinen Nachweis für eine Steuerausnahme oder -befreiung beigebracht, insbesondere liege die von ihr erwähnte Vereinbarung zwischen den beiden Miteigentümern nicht vor.

D.
Mit Beschwerde vom 2. März 2006 erhebt die Y. AG (Beschwerdeführerin) Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und beantragt die Aufhebung des angefochtenen Entscheids unter Kostenfolge zu Lasten der ESTV.

Es wird vorgebracht, der Betrag von Fr. ... könne bei der A. AG nicht besteuert werden, unabhängig davon, ob die ESTV oder die Beschwerdeführerin in der Frage der Qualifikation der Entschädigungszahlungen Recht behalte. Die Miteigentümergemeinschaft sei gegen aussen als Vermieterin aufgetreten und die Leistungen an die Mieter seien ihr als Umsatz zuzurechnen und könnten nicht bei einem der Miteigentümer besteuert werden. Die Zahlung der Miteigentümergemeinschaft an die A. AG habe Entgelt dargestellt dafür, dass die A. AG der Miteigentümergemeinschaft den Miteigentumsanteil zur Vermietung an Dritte überlassen habe und sei gemäss Art. 14 Ziff. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS

1994 1464) von der Steuer ausgenommen. Ein anderer Leistungsaustausch habe zwischen der Miteigentümerin und der Miteigentümergemeinschaft nicht bestanden, womit der Betrag kein steuerbares Entgelt darstellen könne.

Sodann werde die subjektive Steuerpflicht der A. AG für die Jahre 1999 und 2000 nicht weiter bestritten. Sie hätte schon im Jahr 1999 in die MWST-Gruppe eingebunden werden müssen und sei bereits in diesen Jahren materiell Mitglied der Gruppe und als solches unabhängig von der Höhe der eigenen Umsätze subjektiv steuerpflichtig gewesen. Entsprechend sei der ESTV auch darin beizupflichten, dass der Entscheid zu Recht der Beschwerdeführerin als Gruppenträgerin eröffnet worden sei. Sei die A. AG schon seit 1999 Mitglied der Gruppe gewesen, sei jedoch die Aufrechnung der ESTV über Fr. ... gemäss Anhang 9 der EA auf den im Jahr 2000 durch die Beschwerdeführerin an die A. AG erbrachten Managementleistungen nicht rechtens; es handle sich um Innenumsätze, für welche keine Mehrwertsteuer geschuldet sei. Gleiches gelte auch für die an die B. AG fakturierte Management Fee für das Jahr 2000. Auch diese Gesellschaft hätte bereits ab 1. Januar 2000 in den Kreis der Gruppenmitglieder gehört. Die Aufrechnung der ESTV im Umfang von Fr. ... sei zu Unrecht erfolgt.

E.
Mit Vernehmlassung vom 2. Mai 2006 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügun-

gen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung in Kraft getreten. Der zu beurteilende Sachverhalt bezieht sich auf die Jahre 1996 bis 2000, so dass vorliegend noch die MWSTV anwendbar ist (Art. 93 Abs. 1 MWSTG).

1.3 Die Y. AG wurde aufgrund der Fusion mit der X. AG ... im Handelsregister gelöscht. Letztere ist damit Rechtsnachfolgerin und Steuernachfolgerin (Art. 23 Abs. 2 MWSTV) der erstgenannten und im vorliegenden Verfahren als Beschwerdeführerin zu betrachten. Im Folgenden wird jedoch der Einfachheit halber noch die Y. AG als Beschwerdeführerin bezeichnet.

1.4 Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des Einspracheentscheides war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen (Anfechtungsobjekt). Gegenstände, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat, und über die sie nicht zu entscheiden hatte, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (Urteile des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1, 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 2.2; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 2.2 mit Hinweisen). Der Streitgegenstand wird zudem durch die Parteianträge definiert und braucht mit dem Anfechtungsobjekt nicht übereinzustimmen. Er darf sich im Laufe des Beschwerdeverfahrens nur verengen, er kann nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; statt vieler: Entscheid der SRK vom 23. April 2003, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.123 E. 2a; Urteil des BVGer A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 1.4.2). Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 133 II 35 E. 2).

Nach der Rechtsprechung werden Antragsänderungen und -erweiterungen aus prozessökonomischen Gründen ausnahmsweise zugelassen, wenn ein (sehr) enger Bezug zum bisherigen Streitgegenstand

besteht und die Verwaltung im Laufe des Verfahrens Gelegenheit hatte, sich zu dieser neuen Streitfrage zu äussern (Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1; Entscheid der SRK vom 20. Oktober 2000, VPB 65.58 E. 1b; BGE 125 V 413 E. 2a; Urteil des BVGer A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 1.4.1).

1.5 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) kann auch die Rüge der Unangemessenheit erhoben werden (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (BGE 132 II 112 E. 3.2, 131 II 205 E. 4.2; Urteile des BVGer A-2036/2008 vom 19. August 2009 E. 1.2; A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 1.2). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit weiteren Hinweisen; Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1998, VPB 63.29 E. 4a). Die Rechtsmittelinstanz ist jedoch nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen; für entsprechende Fehler müssen sich immerhin mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.55).

1.6 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3c; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, so fragt sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuer-

pflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (GYGI, a.a.O., S. 279 f.; ZWEIFEL, a.a.O., S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und der Steuerpflichtige für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; statt vieler: Urteile des BVGer A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 5.1; A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2, je mit Hinweisen). Die Beweislast für das Bestehen eines Steuerobjekts und namentlich eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs obliegt damit – als steuerbegründende Tatsache – der ESTV (Urteil des Bundesgerichts 2A.264/2006 vom 3. September 2008 E. 4.1; Urteile des BVGer A-1385/2006 vom 3. April 2008 E. 7.2; A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 7.2.4, 8.2.2 in fine; A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 5.1).

2.

2.1 Nach Art. 4 MWSTV unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Besteht kein solches Austauschverhältnis, ist die Aktivität mehrwertsteuerlich irrelevant und fällt nicht in den Geltungsbereich der Mehrwertsteuer (statt vieler: BVGE 2008/63 E. 2.3; Urteil des BVGer A-6152/2007 vom 21. August 2009 E. 2.2.1 mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 18. November 2002, VPB 67.49 E. 2a/cc). Die Annahme eines solchen Leistungsaustauschs setzt voraus, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere wirtschaftliche Verknüpfung bzw. ein direkter ursächlicher Zusammenhang gegeben ist (BGE 132 II 353 E. 4.1; 126 II 443 E. 6a, mit Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts 2A.410/2006 vom 18. Januar 2007 E. 5.1; vom 30. April 2004, ASA 75 241 E. 3.3; 2A.175/2002 vom 23. Dezember 2002 E. 3.2; BVGE 2007/39 E. 2.1).

2.2 Auch die Steuerbarkeit von Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern hängt vom Vorhandensein eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches nach den allgemeinen Regeln ab. Bei Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft (Gesellschafterbeiträge oder Gesellschaftereinlagen), die nicht gegen spezielle Entschädigungen bzw. Gegenleistungen der Gesellschaft erfolgen, ist gemäss Lehre

und Rechtsprechung von nicht steuerbaren Leistungen auszugehen. Namentlich kommt kein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch zustande bei der ordentlichen Gewinn- und Verlustbeteiligung (BVGE 2007/39 E. 2.3; Urteile des BVGer A-1439/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.5; A-1630/1631/2006 vom 13. Mai 2008 E. 3; A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 2.2.6; A-1376/2006 vom 20. November 2007 E. 5.3; Entscheide der SRK vom 12. Oktober 2001, VPB 66.42 E. 5c). Gewinnausschüttungen von juristischen Personen, aber auch Gewinnanteile aus Beteiligung an einer Personengesellschaft beruhen – sofern nicht ein Entgelt für eine konkrete mehrwertsteuerliche Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft vorliegt – nicht auf einem Leistungsaustausch und es handelt sich um ausserhalb des Geltungsbereichs der Steuer stehende Vorgänge (betreffend Dividenden siehe BVGE 2008/63 E. 5.1; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Bern 2003, 2. Aufl., Rz. 422 für Personen- und Rz. 452, 463 für Kapitalgesellschaften).

3.

3.1 Gemäss Art. 17 Abs. 3 MWSTV können juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, d.h. unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind (vgl. Merkblatt Nr. 1 zur Gruppenbesteuerung vom 30. November 1994 [MB Nr. 1] Ziff. III, IV; BGE 125 II 326 E. 9), beantragen, gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger (Gruppe) behandelt zu werden. Die Gruppenbesteuerung gemäss Art. 17 Abs. 3 MWSTV bewirkt, dass die zusammengeschlossenen Unternehmen als eine steuerpflichtige Person gelten. Steuersubjekt ist damit die gesamte Unternehmensgruppe und nicht etwa (nur) der Gruppenträger. Sämtliche Umsätze, welche die Mitglieder an Dritte erbringen, werden der Gruppe zugerechnet. Umsätze zwischen den Mitgliedern, sogenannte Innenumsätze, werden nicht besteuert (BGE 125 II 326 E. 9a/aa; Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 3.2; Urteil der SRK vom 6. Oktober 2003, VPB 68.57 E. 4; Urteil des BVGer A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 5.3). Dasselbe gilt nach Art. 22 MWSTG.

3.2 Einer MWST-Gruppe können auch Unternehmen angehören, die bei individueller Beurteilung nicht steuerpflichtig wären. Mit Beitritt zu einer MWST-Gruppe werden diese steuerpflichtig, da die Gruppe als Ganzes als eine einzige steuerpflichtige Person gilt und die Bedingun-

gen für die subjektive Mehrwertsteuerpflicht erfüllen muss, namentlich mehrwertsteuerpflichtige Umsätze in erforderlicher Höhe zu erzielen hat (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1044; WILLI LEUTENEGGER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, Rz. 5 zu Art. 22; DOMINIK ROMANG/GERHARD SCHAFROTH, Die Gruppenbesteuerung im MWST-Gesetz, Der Schweizer Treuhänder [ST] 1999, S. 1267). Diese Feststellungen der Lehre zu Art. 22 MWSTG gelten gleichermassen für die Gruppenbesteuerung nach Art. 17 Abs. 3 MWSTV (s.a. MB Nr. 1 Ziff. IX).

3.3 Die Gruppenbesteuerung muss beantragt werden (Art. 17 Abs. 1 MWSTV). Die Wirkung der Gruppenbesteuerung beginnt mit dem im Entscheid der ESTV über den Antrag festgelegten Zeitpunkt (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer [MWST], Bern 1995, Rz. 676; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1063; Urteile des BVGer A-1388/2006 vom 11. Oktober 2007 E. 2.1.1; A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 5.2.1).

3.4 Der Kreis der Unternehmen in der Besteuerungsgruppe umfasst alle Unternehmen, die unter einheitlicher Leitung vereint sind; sie müssen zwingend Mitglied der Mehrwertsteuergruppe sein (MB Nr. 1 Ziff. V, VI). Bei Beginn der Gruppenbesteuerung wird der Gruppenkreis im Antragsentscheid festgelegt (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1064). Spätere Änderungen im Bestand der Gruppengesellschaften müssen innert bestimmter Frist der ESTV schriftlich mitgeteilt werden (MB Nr. 1 Ziff. XI).

3.5 Die Gruppenträgerin vertritt die Gruppe gegenüber der ESTV. Sie ist für den Kontakt mit dieser und für die korrekte Erstellung der Steuerabrechnung verantwortlich (Urteil des BVGer A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 5.2.2; MB Nr. 1 Ziff. XIII). Diese administrative Verantwortlichkeit beschränkt sich – wie die solidarische Steuerhaftung (hierzu sogleich) – betreffend die einzelnen Gruppenmitglieder auf deren Dauer der Zugehörigkeit zur Gruppe (Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 3.3 und damit bestätigtes Urteil des BVGer A-1388/2006 vom 11. Oktober 2007 E. 2.1.1 f.).

3.6 Die Mitglieder der Gruppe haften solidarisch für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern (Art. 25 Abs. 1 Bst. f MWSTV). Die Solidarhaft erstreckt sich aber nur auf die Steuerschulden, die während der Zugehörigkeit eines Mitglieds zur Gruppe entstanden sind. Für die Steuerforderungen aus der Zeit vor seinem Beitritt zur Gruppe ist das

Mitglied allein haftbar und in einem individuellen Verfahren zu besteuern bzw. zu veranlagen (ausführlich: Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 3.2 f. und hierdurch bestätigtes Urteil des BVGer A-1388/2006 vom 11. Oktober 2007 E. 2.1.1 f.).

4.

4.1 In der Einsprache wurde (wenn auch eher nebenbei) noch bemerkt, der Entscheid zur EA ... betreffend die A. AG sei an den falschen Adressaten zugestellt worden, nämlich an die Beschwerdeführerin anstelle der A. AG. In der Beschwerde wird eine falsche Zustellung nicht mehr gerügt. Vielmehr wird geltend gemacht, dass die A. AG schon im Jahr 1999 materiell Mitglied der MWST-Gruppe gewesen und der Entscheid zu Recht der Beschwerdeführerin als Gruppenträgerin zugestellt worden sei.

Hätte die A. AG in den Jahren 1999 und 2000 nicht zur Gruppe gehört, wäre die Beschwerdeführerin für die entsprechenden Umsätze der A. AG in diesen Jahren nicht solidarisch haftbar (oben E. 3.6), ihr wären keine administrativen Rechte und Pflichten in Bezug auf diese Steuerschulden zugekommen (E. 3.5) und der Entscheid hätte der A. AG und nicht der Beschwerdeführerin zugestellt werden müssen. Obwohl die Fragen, ab wann die A. AG zur MWST-Gruppe gehörte und ob die ESTV den Entscheid betreffend die im Jahr 1999 und 2000 aufgerechneten Steuern zu Recht der Beschwerdeführerin eröffnet hat, in der Beschwerde an sich nicht mehr thematisiert werden, sind sie angesichts dieser Konsequenzen von Amtes wegen abzuklären (vgl. hierzu E. 1.5), dies insbesondere, da die Entscheide der ESTV (Erst- und Einspracheentscheid) im Fall der Zustellung an den falschen Adressaten nichtig sein könnten oder zumindest an einem schweren Verfahrensfehler gelitten hätten.

4.2 Die A. AG bzw. deren Rechtsvorgängerin (vgl. act. 5) war vom 1. Juli 1998 bis 30. Juni 2001 unter einer eigenen MWST-Nummer bei der ESTV eingetragen und hat (bis Ende 2000) unter dieser Nummer die Steuer abgerechnet (vgl. Abrechnungen in act. 6). Mit Schreiben vom 20. Juni 2001 teilte der Vertreter der Beschwerdeführerin der ESTV mit, es sei der Mehrheitserwerb an der (steuerpflichtigen) A. AG im Jahr 1999 nicht gemeldet worden. Diese neue Tochtergesellschaft hätte zwingend in die MWST-Gruppe eingebunden werden müssen. Da dies nicht geschehen sei, müsste der Mangel der Nichteinbindung zwingend rückwirkend behoben werden. Aus Vereinfachungsgründen

sei es sinnvoll, die Aufnahme in die Gruppe erst per 1. Januar 2001 vorzunehmen, was entsprechend beantragt wurde. Mit Schreiben vom 18. Juli 2001 bestätigte die ESTV, die A. AG ab 1. Januar 2001 als Gruppenmitglied in die Gruppe der Beschwerdeführerin aufgenommen zu haben. Ab diesem Datum seien die erzielten Umsätze entsprechend unter der Gruppennummer abzurechnen.

4.3 Gemäss der Praxis zur MWSTV umfasst die MWST-Gruppe zwingend sämtliche unter einheitlicher Leitung zusammengefassten Unternehmen (MB Nr. 1 Ziff. V, VI und für den Fall von Subgrupppen Ziff. VII; vorn E. 3.4). Diese Verwaltungspraxis ist nicht zu beanstanden. Sie steht im Einklang mit Art. 17 Abs. 3 MWSTV und namentlich dessen Satz 3, wonach "sämtliche an der Gruppe beteiligten Gesellschaften" zusammen als ein Steuerpflichtiger gelten. Dass unter dem Regime der MWSTV grundsätzlich alle einheitlich geleiteten Gesellschaften der MWST-Gruppe angehören und der Kreis der Besteuerungsgruppe nicht frei gewählt werden kann, wird auch von der Lehre angenommen (HEINZ KELLER, Die Gruppenbesteuerung nach dem MWSTG, ASA 69 S. 457; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 1045; JEAN-DANIEL ROUVINEZ/DORIAN ZARDIN, Neukonzeption der Gruppenbesteuerung, ST 2000 S. 1437, 1440; ROMANG/SCHAFROTH, a.a.O., S. 1269).

Als Nächstes stellt sich aber die Frage, ob eine in diesem Sinn eigentlich zur Gruppe gehörende Gesellschaft automatisch Mitglied der MWST-Gruppe wird oder ob dazu eine Verfügung der ESTV nötig ist. Der Regelung in Art. 17 Abs. 3 MWSTV kann nicht entnommen werden, dass der Zeitpunkt der Zugehörigkeit eines Mitglieds von den Gruppenmitglieder frei gewählt werden kann. Anders als für die Gruppenbesteuerung an sich, die einen Antrag erfordert und deren Wirkungen mit dem im Entscheid der ESTV über den Antrag auf Gruppenbesteuerung festgelegten Zeitpunkt eintreten (oben E. 3.3), ist von der MWSTV für die Aufnahme eines neuen Mitglieds auch kein Antrag und keine Verfügung der ESTV vorgesehen. Auch in der publizierten Praxis zur MWSTV ist, abgesehen von der Mitteilung der Änderung im Bestand der Gruppe (E. 3.4), von einem solchen formellen Verfahren nicht die Rede. Folglich muss gelten, dass eine neu unter die einheitliche Leitung gefasste Unternehmung sofort – ab Integration in den Konzern – und automatisch der Gruppenbesteuerung unterstellt ist und die Zugehörigkeit zur MWST-Gruppe auch ohne Antrag und formelle Aufnahme in den Gruppenkreis durch die ESTV besteht. Erfolgt

(wie vorliegend, vgl. vorn E. 4.2 und act. 8) trotzdem eine solche "Aufnahme" durch die ESTV, kann sie nur deklaratorisch sein.

4.4 Unbestrittenermassen wurde die A. AG bereits im Jahr 1999 in den Konzernverbund integriert, also im Sinn von Art. 17 Abs. 3 MWSTV unter einheitliche Leitung gefasst (E. 3.1). Aufgrund vorstehender Feststellungen war die A. AG damit seit 1999 automatisch zur MWST-Gruppe zugehörig und von der Gruppenbesteuerung erfasst. Dass die ESTV sie erst ab 2001 als Teil der Gruppe "aufnahm", ändert daran nichts. Es besteht damit eine Solidarhaftung der Beschwerdeführerin für die von der A. AG ab Integration in die Gruppe (also ab 1999) getätigten Umsätze (E. 3.6), und sie war in administrativer Hinsicht Gruppenträgerin (E. 3.5). Folglich durfte die ESTV von ihr die strittigen Steuern betreffend dieses Jahres fordern und ihr die Entscheide eröffnen. Ferner ist auch irrelevant, ob die A. AG aufgrund ihrer selbst erzielten Umsätze subjektiv steuerpflichtig gewesen wäre. Als Teil der Gruppe wird sie unabhängig davon steuerpflichtig (hierzu vorn E. 3.2). Dies wird auch in der Beschwerde eingeräumt.

4.5 Schliesslich leitet die Beschwerdeführerin aus der Tatsache, dass die A. AG schon ab 1999 und eine weitere Tochtergesellschaft, die B. AG, ab 2000 zum Kreis der Gruppe gehörten, ab, dass die Aufrechnungen der Mehrwertsteuer auf den im Jahr 2000 innerhalb der Gruppe erbrachten Managementleistungen der Beschwerdeführerin an die A. AG und die B. AG nicht rechtens seien, da es sich um Innenumsätze handle (vgl. vorn Bst. D; Beschwerde Ziff. 5 in fine und Ziff. 6; zur Aufrechnung der ESTV: Anhang 9 der EA in act. 24).

Wie die ESTV festhält, wurde in der Einsprache betreffend die Nachforderungen unter dem Geltungsbereich der MWSTV nur noch die EA ...
angefochten, nicht aber die EA ... bzw. die Nachforderungen gemäss Anhang 9 zu den EA. Auch waren diese nicht Gegenstand der Bestreitung vom 6. Januar 2005 (act. 25). Die Aufrechnungen gemäss Anhang 9 waren damit bereits im Einspracheverfahren nicht mehr Streitgegenstand. Vielmehr wurden sie, wie die ESTV in der Vernehmlassung zu Recht geltend macht, bereits mit dem Erstentscheid vom 17. März 2005 rechtskräftig. Folglich können sie auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht mehr Streitgegenstand bilden (vorn E. 1.4). Auch eine ausnahmsweise Zulassung einer Ausweitung des Streitgegenstandes rechtfertigt sich nicht, da der hierzu erforderli-

che enge Konnex mit den übrigen Nachforderungen (vgl. E. 1.4) nicht vorhanden ist. Jene betreffend die Managementleistungen der Beschwerdeführerin haben mit den hier strittigen Nachforderungen bei der A. AG nichts zu tun. Auf die Ausführungen in Ziff. 5 (in fine) und Ziff. 6 der Beschwerde ist nicht einzutreten.

5.

5.1 In materieller Hinsicht ist eine Nachforderung der ESTV betreffend einen im Jahr 1999 von der A. AG vereinnahmten Betrag von Fr. ....-- und die darauf aufgerechnete Steuer von Fr. ... gemäss EA ... strittig (vgl. Beschwerde S. 3).

Zum Sachverhalt ist Folgendes bekannt: Im Jahr 1999 wurde ein zwischen der Miteigentümergemeinschaft, bestehend aus der A. AG und ... als Miteigentümer, und einer damaligen Mieterin abgeschlossener Mietvertrag vorzeitig aufgelöst. Im Rahmen dieser Vertragsauflösungen wurden zwei Zahlungen vereinbart: Fr. ... für den Übergang des Mobiliars (Restwert) und Fr. ... als Entschädigung wegen nicht erfolgtem Rückbau (vgl. Nachtrag zum Mietvertrag in Beschwerdebeilage 4). Diese Beträge wurden sodann – was unter den Parteien unbestritten ist – von der Miteigentümergemeinschaft an die A. AG weitergeleitet. Gemäss Angaben in Anhang 30 S. 2 zu den EA hat die A. AG diese Beträge im Jahr 1999 im Konto übriger Ertrag (Nr. 7400) verbucht.

5.2 Umstritten ist die Steuerbarkeit dieser von der Miteigentümergemeinschaft an die A. AG weitergeleiteten Zahlungen. Nicht Streitgegenstand bildet hingegen die mehrwertsteuerliche Beurteilung der Zahlungen der Mieter an die Miteigentümergemeinschaft. Gemäss den Akten und den Angaben der Parteien ist die Miteigentümergemeinschaft den Mietern gegenüber in eigenem Namen aufgetreten und sie (und nicht etwa die A. AG) war in diesem Leistungsaustauschverhältnis mit den Mietern (soweit aus den Akten ersichtlich) Leistungserbringerin (auch wenn sie aufgrund ausgenommener Umsätze soweit bekannt nicht steuerpflichtig war; zu den möglichen Steuersubjekten vgl. im Übrigen Art. 17 Abs. 2 MWSTV). Die hier strittigen Zahlungen der Miteigentümergemeinschaft an die A. AG sind von diesem ersten Umsatz abzugrenzen und stellen einen davon unabhängigen Vorgang dar.

5.3 Voraussetzung für die Steuerbarkeit ist das Vorliegen eines Steuerobjekts, mithin eines Leistungsaustauschs. Die fraglichen Zah-

lungen der Miteigentümergemeinschaft an die A. AG fallen nur in die Bemessungsgrundlage, wenn sie Entgelt für eine Leistung der A. AG an die Miteigentümergemeinschaft waren (E. 2.1).

Eine mehrwertsteuerlich relevante Leistung der A. AG, in deren Austausch die Zahlungen stattgefunden hätten, ist vorliegend nicht erstellt. Die Angabe der Beschwerdeführerin, es handle sich um Einnahmen im Sinn von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV, ist nicht erstellt (zu diesem Punkt sogleich E. 5.4.1). Die ESTV ihrerseits legt nicht dar, worin die Leistung der A. AG bestanden haben soll. Die in Anhang 30 zu den EA noch erwähnte Verrechnung von Kosten wie z.B. "Hauswartung an Fremdliegenschaften usw." wurde von der ESTV in der Folge nicht mehr aufgegriffen; hierauf bestehen in den Akten auch keine Anhaltspunkte und darauf ist nicht weiter einzugehen. Die ESTV rechtfertigt die Aufrechnung in Einspracheentscheid wie Vernehmlassung einzig damit, dass die Beschwerdeführerin keinen Nachweis für eine Steuerbefreiung oder eine Steuerausnahme beigebracht habe. Insbesondere liege die Vereinbarung betreffend Weiterleitung der Zahlungen von der Miteigentümergemeinschaft an die A. AG nicht vor. Dem ist entgegenzuhalten, dass sich die Frage einer Steuerbefreiung oder -ausnahme erst stellt, wenn ein dem Geltungsbereich der Steuer unterliegender Leistungsaustausch erwiesen ist. Abgesehen davon, dass die ESTV keine Leistung der A. AG benennt, ist es auch aufgrund der Akten nicht möglich, einen Leistungsaustausch zu eruieren. Dass im Austausch mit der fraglichen Überweisung überhaupt eine Leistung erfolgte und damit ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch stattfand, ist damit nicht erstellt.

In einem solchen Fall der Beweislosigkeit über die zu beweisende Tatsache ist danach zu fragen, wer hierfür die Beweislast trägt. Für die Existenz eines Steuerobjekts, genauer einer Leistung bzw. eines Leistungsaustauschs, obliegt die Beweislast der ESTV (E. 1.6). Nachdem der nötige Nachweis nicht erbracht wurde, hat die ESTV die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E. 1.6). Mangels Beweises eines mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschs wurden die fraglichen Zahlungen damit von der ESTV zu Unrecht der Steuer unterstellt und die Beschwerde ist gutzuheissen.

5.4 Ergänzend rechtfertigen sich folgende Bemerkungen:

5.4.1 Die Beschwerdeführerin sieht in der fraglichen Zahlung von Fr. ... Entgelt für die – von der Steuer ausgenommene – Überlassung

von Räumlichkeiten an die Miteigentümergemeinschaft im Sinn von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV (vgl. vorn Bst. B und D).

Wie erwähnt ist die Miteigentümergemeinschaft und nicht die A. AG den Mietern gegenüber als Vermieterin und mehrwertsteuerliche Leistungserbringerin der Vermietungsleistungen aufgetreten (vorn E. 5.2). Die Beschwerdeführerin macht denn auch geltend, die A. AG habe der Miteigentümergemeinschaft gegebenüber (und nicht etwa den einzelnen dritten Mietern gegenüber) Leistungen im Sinn von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV erbracht, und beim fraglichen Betrag handle es sich um Entgelt für die Überlassung des Miteigentumsanteils an die Miteigentümergemeinschaft. Eine solche Gestaltung lässt sich aber aus den Akten nicht ersehen und ist nicht erstellt. Zudem ist dies auch nicht plausibel: Die A. AG ist Miteigentümerin an den fraglichen Grundstücken und Teilhaberin an der Miteigentümergemeinschaft. Die Miteigentümergemeinschaft beruht auf gemeinschaftlichem Miteigentum der Miteigentümer. Dass die einzelnen Miteigentümer der Miteigentümergemeinschaft ihren Miteigentumsanteil im Sinn von Art. 14 Ziff. 17 MWSTV zum Gebrauch überlassen würden, kann nicht angenommen werden. Ein näheres Eingehen auf diese Frage und auf die Verhältnisse beim Miteigentum rechtfertigt sich jedoch vorliegend nicht, da die Beschwerdeführerin ihre Behauptung jedenfalls in keiner Weise dokumentiert hat.

5.4.2 Die Beschwerdeführerin macht zudem in Einsprache und Beschwerde geltend, selbst wenn die ESTV Recht behielte und es sich um Entschädigungszahlungen bei vorzeitiger Vertragsauflösung handeln würde (gemeint wohl bei der Miteigentümergemeinschaft), gälte dies nicht im Verhältnis Miteigentümer zu Miteigentümergemeinschaft. Es bestehe kein Anlass, von unechtem Schadenersatz auszugehen. Dass die Qualifikation der Zahlungen an die Miteigentümergemeinschaft als unechter Schadenersatz, also als steuerbares Entgelt beruhend auf einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch (zum Begriff vgl. etwa Urteil des BVGer A-1540/2006 vom 8. Januar 2008 E. 2.1.2), nichts über die Qualifikation der Weiterleitung der Zahlungen an die A. AG aussagt, trifft zu. Es ist auch nicht ersichtlich bzw. belegt, aus welchem Grund im Verhältnis zwischen der Miteigentümergemeinschaft und der A. AG ein Schadenersatz hätte ausgerichtet werden sollen. Im Übrigen begründet die ESTV ihre Aufrechnung nicht mit dem Vorliegen unechten Schadenersatzes.

5.4.3 Über den eigentlichen Grund für die Zahlung der Miteigentümergemeinschaft an die A. AG können demnach nur Vermutungen angestellt werden. Am ehesten ist anzunehmen, dass die Zahlung Gewinnanteil der A. AG aus ihrer Beteiligung an der Miteigentümergemeinschaft darstellt. Solche Gewinnanteile an die Gesellschafter sind, insbesondere falls die Miteigentümergemeinschaft als einfache Gesellschaft anzusehen wäre, Vorgänge, die nicht auf einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausch beruhen und dem Geltungsbereich der Mehrwertsteuer nicht unterstehen (vgl. E. 2.2). Auch dies braucht nicht abschliessend behandelt zu werden; immerhin stützt diese Annahme das vorstehende Resultat (E. 5.3), dass der strittige Betrag mangels Leistungsaustauschs nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden darf.

6.
Die Beschwerde ist demnach gutzuheissen. Die Gutheissung betrifft einen Betrag von Fr. ... (vgl. Beschwerde S. 3). Die ESTV hat der Beschwerdeführerin diesen bereits einbezahlten Betrag (vgl. Ziff. 3 Dispositiv des Einspracheentscheids) zurückzubezahlen bzw. gutzuschreiben. Die ESTV hat für die Zeit ab der Zahlung der zu Unrecht eingeforderten Steuer bis zur Auszahlung zudem einen Vergütungszins zu 5% auszurichten (Art. 48 Abs. 4 MWSTG bzw. Art. 39 Abs. 4 MWSTV i.V.m. Art. 1 Abs. 3 der Verordnung des EFD vom 20. Juni 2000 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze [SR 641.201.49]).

Die Beschwerdeführerin hat keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die ESTV hat zudem der obsiegenden und vertretenen Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Diese wird in Anwendung von Art. 14 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 2'500.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird, soweit darauf eingetreten wird, gutgeheissen. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin den Betrag von Fr. .... zuzüglich Vergütungszins von 5% zurückzubezahlen bzw. gutzuschreiben.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft zurückerstattet.

3.
Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 2'500.-- zu entrichten.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ESTV ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann Sonja Bossart

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 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: