**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Abteilung I
A-2937/2017

# Urteil vom 30. Januar 2018

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

**Stiftung A._____,**
vertreten durch
Patrick Loosli und Pierre Scheuner, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (Beginn Steuerpflicht).

## Sachverhalt:

**A.**
Die Stiftung A._____ (fortan: Stiftung) hat ihren Sitz in (…) und bezweckt laut dem Handelsregistereintrag des Kantons (…) die Förderung der Zusammenarbeit verschiedener lokaler, regionaler, nationaler und globaler Akteure, welche gemeinsam eine nachhaltige Entwicklung anstreben, speziell durch Schaffung nachhaltiger Infrastrukturen in Entwicklungs- und Schwellenländern, aber auch in Industrieländern. Damit will die Stiftung einen Beitrag zum Klimaschutz, zur Ressourcenschonung und zu einer nachhaltigen Energieversorgung leisten.

Die Stiftung existiert seit dem 11. November 2010, ist seit dem 1. Dezember 2010 tätig und von der direkten Bundessteuer sowie den kantonalen Steuern befreit.

**B.**
Mit Schreiben vom 30. Dezember 2015 wandte sich die Stiftung an die ESTV und beantragte, rückwirkend per 1. Januar 2013 im Register der MWST-Pflichtigen eingetragen zu werden.

**C.**
Mit Schreiben vom 22. Januar 2016 entgegnete die ESTV der Stiftung, deren freiwillige Eintragung in das Register der MWST-Pflichtigen sei frühestens auf den 1. Januar 2015 möglich.

**D.**
Nachdem beide Parteien in einem weiteren Schriftenwechsel an ihren jeweiligen Standpunkten festgehalten hatten, verlangte die Stiftung mit Schreiben vom 18. August 2016 den Erlass einer einlässlich begründeten Verfügung.

**E.**
Mit Verfügung vom 3. April 2017 erkannte die ESTV, dass die Stiftung zu Recht auf den 1. Januar 2015 in das Register der MWST-Pflichtigen eingetragen wurde. Zur Begründung führte die ESTV im Wesentlichen aus, die Stiftung habe zweifelsfrei erstmals am 30. Dezember 2015 um Eintragung in das MWST-Register ersucht. Bis dahin habe die Stossrichtung der Eingaben der Stiftung immer darin gelegen, Bestätigungen dafür zu erhalten, dass ihre Einnahmen nicht etwa „steuerbare Mittelflüsse“ darstellten und somit nicht zu einer unerwünschten obligatorischen Steuerpflicht führten. Dementsprechend sei auch im Rahmen des Schreibens der Stiftung

vom 8. Januar 2013, welchem ein ausgefüllter und unterzeichneter Fragebogen zur Abklärung der MWST-Pflicht beigelegen habe, ausdrücklich eine schriftliche Bestätigung der ESTV gewünscht worden, dass die Stiftung nicht steuerpflichtig sei. Die Stiftung verhalte sich widersprüchlich, wenn sie nun behaupte, sie habe ab dem 1. Januar 2013 freiwillig steuerpflichtig werden wollen. Dies hätte von der Stiftung (im Jahre 2013) vorgebracht werden müssen, wobei es der Stiftung offen gestanden hätte, bei einer abschlägigen Antwort der ESTV die nötigen rechtlichen Schritte einzuleiten.

**F.**
Hiergegen liess die Stiftung (fortan: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 18. Mai 2017 Einsprache respektive Beschwerde erheben. Sie beantragt vorab in formeller Hinsicht, die vorliegende Eingabe sei in Anwendung von Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Weiter beantragt die Beschwerdeführerin, die Verfügung der ESTV (fortan auch: Vorinstanz) vom 3. April 2017 sei aufzuheben und die Beschwerdeführerin sei per 1. Januar 2013 in das Register der MWST-Pflichtigen einzutragen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der ESTV.

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, die ESTV habe ihre Praxis, wonach eine Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen (und somit die unternehmerische Tätigkeit) verneint wird, wenn absehbar ist, dass die Aufwendungen für eine Tätigkeit dauerhaft nicht zumindest zu 25% durch Einnahmen aus Leistungen gedeckt werden (fortan: 25/75-Prozent-Regel), im Nachgang zum Urteil des BGer 2C_781/2014 vom 19. April 2015 am 22. Dezember 2015 ersatzlos gestrichen und damit eine Praxisänderung vorgenommen. Bis zur genannten Praxisänderung habe die Beschwerdeführerin als nicht unternehmerisch tätig gegolten und habe demnach nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten können. Die nun nach erfolgter Praxisänderung geltende Praxis sei für die Beschwerdeführerin günstiger, weshalb sie auch rückwirkend angewendet werden könne, sofern die entsprechenden Steuerforderungen noch nicht rechtskräftig geworden seien (mit Verweis auf Ziffer 3.3 der MWST-Info 20 „Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen“ [fortan: MI 20]).

**G.**
Im Sinne des Verfahrensantrags der Beschwerdeführerin leitete die ESTV deren Einsprache respektive Beschwerde mit Schreiben vom 23. Mai 2017

an das Bundesverwaltungsgericht zur Behandlung als Sprungbeschwerde weiter.

**H.**
In ihrer Vernehmlassung vom 28. Juni 2017 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung ihrer Verfügung vom 3. April 2017. Zur Begründung verweist sie im Wesentlichen auf ihre Ausführungen in der angefochtenen Verfügung. Präzisierend bringt sie zudem vor, dass die 25/75-Prozent-Regel (lediglich) eine Verwaltungspraxis zur Definition der unternehmerischen Tätigkeit nach Massgabe von Art. 10 Abs. 1 MWSTG gewesen sei, welche nur die ESTV binde, nicht aber die Steuerpflichtigen bzw. die möglichen Steuerpflichtigen. Es hätte der Beschwerdeführerin somit frei gestanden, die besagte Praxis als gesetzeswidrig zu bestreiten und auf der Eintragung in das Register der MWST-Pflichtigen zu bestehen. Im Übrigen sei Art. 14 Abs. 4 MWSTG zu beachten, der die freiwillige Eintragung in das Register der MWST-Pflichtigen frühestens per Beginn der laufenden Steuerperiode zulasse. Die ESTV könne sich nicht über diese klare Gesetzesbestimmung hinwegsetzen.

**I.**
Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird – soweit sie entscheidwesentlich sind – in den Erwägungen eingegangen.

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**
**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 VGG Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

**1.2** Im vorliegenden Fall wird die hiervor erwähnte Verfügung der ESTV vom 3. April 2017 angefochten. Hinsichtlich der funktionalen Zuständigkeit ist Folgendes zu bemerken:

Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein

devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE132 V 368 E. 6.1, 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 1194). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN et al., a.a.O., N. 1194).

Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich als Regelfall vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. «Sprungbeschwerde»: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; Urteile des BVGer A-5769/2016 vom 11. April 2017 E. 1.3; A-1184/2012 vom 31. Mai 2012 E. 2 ff.).

Bei der vorliegend angefochtenen Verfügung vom 3. April 2017 handelt es sich unbestrittenermassen um eine im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG einlässlich begründete Verfügung. Im Weiteren hat die ESTV die Einsprache auf Antrag der Beschwerdeführerin als Sprungbeschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weitergeleitet. Dieses ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde auch funktionell zuständig.

**1.3** Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

**2.**

**2.1** Das MWSTG ist am 1. Januar 2010 in Kraft getreten. Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wurden die Bestimmungen des bis dahin gültigen Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300 ff.) aufgehoben (vgl. Art. 110 MWSTG). Art. 112 MWSTG legt jedoch fest, dass die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften – unter Vorbehalt von Art. 113 MWSTG – weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben.

In der vorliegend zu beurteilenden Sache ist streitig, ob die Beschwerdeführerin per 1. Januar 2013 oder per 1. Januar 2015 subjektiv steuerpflichtig geworden ist. Somit ist in casu das MWSTG (mitsamt der zugehörigen Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV; SR

641.201]) in den in den Jahren 2013 bis 2015 gültigen Fassungen massgebend, worauf nachfolgend – wo nicht anders vermerkt – referenziert wird.

Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum aMWSTG verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

**2.2**

**2.2.1** Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG ist 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 und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist – unter anderem – befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG) oder auch, wer als nicht gewinnstrebiger, ehrenamtlich geführter Sport- und Kulturverein oder als gemeinnützige Institution im Inland weniger als CHF 150'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG).

**2.2.2** Von der Steuerpflicht befreite Unternehmen (vgl. vorstehende E. 2.2.1) haben das Recht, auf diese Befreiung zu verzichten (freiwillige Steuerpflicht; Art. 11 MWSTG). Der Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht kann frühestens auf den Beginn der laufenden Steuerperiode erklärt werden (Art. 14 Abs. 4 MWSTG).

**2.2.3** Gemäss Ziffer 7.2 der MWST-Info 02 „Steuerpflicht“ (fortan: MI 02) in der bis Ende 2015 geltenden Fassung konnte nicht mehr von einer Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen (und somit von einer unternehmerischen Tätigkeit) ausgegangen werden, wenn feststand, dass mit der fraglichen Tätigkeit gar keine oder nur in eindeutig untergeordneter Weise Leistungsentgelte erzielt werden. Die ESTV verneinte demgemäss eine Ausrichtung auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen, wenn absehbar war, dass die Aufwendungen für eine Tätigkeit dauerhaft nicht zumindest zu 25 % durch Einnahmen aus Leistungen (exkl. Kapital- und Zinserträge), sondern zu mehr als zu 75 % durch Nicht-Entgelte wie Subventionen, Spenden, Querfinanzierungen, Kapitaleinlagen usw. gedeckt werden würden, ohne dass hierfür ein konkreter unternehmerischer Grund bestand (i.e. 25/75-Prozent-Regel, vgl. Sachverhalt Bst. F).

**2.2.4** Das Bundesgericht befand in seinem Urteil BGE 141 II 199 (= 2C_781/2014 vom 19. April 2015) in E. 5.4 ff., dass die in der Verwaltungspraxis aufgestellte 25/75-Prozent-Regel nicht dem gesetzlichen Begriff des Unternehmens im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG entspricht und demzufolge nicht anzuwenden ist.

**2.3** Nach der Praxis der ESTV betreffend die „zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen“ ist im Falle von Praxisänderungen die geänderte Praxis auch rückwirkend anwendbar, wenn diese für die steuerpflichtigen Personen, deren Steuerforderung noch nicht rechtskräftig geworden ist, günstiger ist. Die rückwirkende Gültigkeit ist zeitlich nur innerhalb der Verjährungsfrist möglich. In einem solchen Fall kann die steuerpflichtige Person die durch die neue (günstigere) Praxis entstehenden Steueransprüche der ESTV gegenüber geltend machen. Sie hat diese Ansprüche (z.B. grösserer Vorsteuerabzug) der ESTV mit einer Korrekturabrechnung mitzuteilen (MI 20, Ziff. 3.3).

**2.4** In Anwendung von Art. 65 Abs. 2 MWSTG ist die ESTV gehalten, alle Praxisfestlegungen ohne zeitlichen Verzug zu veröffentlichen. Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1, Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 3.1; MARTIN KOCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 65 N. 31; MICHEAL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 102 N. 15 ff.). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem

Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl., Basel 2013, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7a; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine blosse nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.3.1, BVGE 2007/41 E. 4.1, Urteil des BVGer A-5017/2013 vom 15. Juli 2014 E. 3.1).

**2.5** Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts 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). Der Wortlaut kann jedoch nicht allein massgebend sein. Von ihm kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (Urteil des Bundesgerichts 1C_415/2010 vom 2. Februar 2011 E. 3.3.2; BGE 136 III 373 E. 2.3). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 131 II 13 E. 7.1, mit Hinweisen; vgl. auch [allgemein] THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 69 ff., S. 254 ff.; [steuerrechtsspezifisch] PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: ASA 75 S. 682 ff.). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht

(statt vieler: BGE 134 II 249 E. 2.3; BVGE 2007/41 E. 4.2; Urteil des BVGer A-7175/2014 vom 12. August 2015 E. 1.4).

Gesetzesmaterialien können insbesondere, wenn eine Bestimmung unklar ist oder verschiedene, einander widersprechende Auslegungen zulässt, ein wertvolles Hilfsmittel bilden, um den Normsinn zu erkennen und damit unrichtige Auslegungen zu vermeiden. Nicht dienlich als Auslegungshilfe sind die Materialien, wenn sie keine klare Antwort geben. Zwar darf der Wille des historischen Gesetzgebers namentlich bei relativ jungen Gesetzen nicht übergangen werden. Hat dieser Wille aber keinen Niederschlag im Gesetzestext gefunden, ist er für die Auslegung nicht massgebend (vgl. BGE 137 V 167 E. 3.2, mit Rechtsprechungshinweisen).

**3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall ist der entscheidwesentliche Sachverhalt unbestritten. So ist insbesondere unbestritten und anhand der Akten belegt, dass die Beschwerdeführerin mit ihrem Schreiben vom 30. Dezember 2015 erstmalig die Eintragung in das Register der MWST-Pflichtigen beantragte.

Streitig bleibt hingegen, ob die ESTV die Beschwerdeführerin zurecht (erst) per 1. Januar 2015 in das Register der MWST-Pflichtigen eingetragen hat oder ob die besagte Eintragung bzw. der Beginn der subjektiven Steuerpflicht im Sinne des Antrags der Beschwerdeführerin bereits per 1. Januar 2013 hätte erfolgen müssen (vgl. Sachverhalt Bst. B ff.).

**3.2**

**3.2.1** Die Beschwerdeführerin begründet ihren Standpunkt insbesondere damit, dass mit der Streichung der 25/75-Prozent-Regel nun eine für sie günstigere Praxis gelte, welche auch rückwirkend angewendet werden könne, sofern die entsprechenden Steuerforderungen noch nicht rechtskräftig geworden seien (vgl. Sachverhalt Bst. F).

**3.2.2** Die ESTV wendet hiergegen u.a. ein, sie könne sich nicht über Art. 14 Abs. 4 MWSTG, wonach der Verzicht auf die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht der Beschwerdeführerin frühestens per Beginn der laufenden Steuerperiode erfolgen könne, hinwegsetzen (vgl. Sachverhalt Bst. H).

**3.3** Zu prüfen ist somit, ob die Verwaltungspraxis gemäss Ziffer 3.3 der MI 20, wonach im Falle von Praxisänderungen die geänderte Praxis auch rückwirkend anwendbar ist, wenn diese für die steuerpflichtigen Personen, deren Steuerforderung noch nicht rechtskräftig geworden ist, günstiger ist (E. 2.3), im vorliegenden Falle Anwendung finden kann oder ob sie in casu

zu einem gegen Art. 14 Abs. 4 MWSTG verstossenden Resultat führt, wobei ihr letzterenfalls die Anwendung versagt bleiben muss (E. 2.4). Hierzu ist Art. 14 Abs. 4 MWSTG auszulegen (E. 2.5) und dabei insbesondere die Frage zu klären, ob es tatsächlich dem wahren Sinn der Vorschrift entspricht, die freiwillige Steuerpflicht frühestens auf den Beginn der laufenden Steuerperiode zuzulassen.

**3.3.1** Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (E. 2.5). Art. 14 Abs. 4 MWSTG bestimmt, dass der Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht frühestens auf den Beginn der laufenden Steuerperiode erklärt werden kann. Sowohl in der französischen, i.e. «… au plus tôt pour le début de la période fiscale en cours …», als auch in der italienischen Fassung, i.e. «… al più presto per l'inizio del periodo fiscale in corso …», ist keine Abweichung vom Normsinn zu erkennen, der sich aus dem Wortlaut der deutschen Fassung ergibt.

**3.3.2** Der Wortlaut kann jedoch nicht allein massgebend sein. Von ihm kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (E. 2.5).

Aus der Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008 (BBl 2008 6885, 6955) ergibt sich, dass mit der Bestimmung von Art. 14 Abs. 4 MWSTG eine sinn- und massvolle rückwirkende Eintragung ermöglicht werden sollte, wobei eine weitergehende rückwirkende Eintragungsmöglichkeit (i.e. vor dem Beginn der laufenden Steuerperiode) ausdrücklich nicht gewollt war, da eine solche zu Wettbewerbsverzerrungen und Ungleichbehandlungen führe und auch steuerdogmatisch falsch sei. Im Rahmen der parlamentarischen Beratungen wurde schliesslich an der Version des Bundesrates festgehalten (AB 2009 N 316; AB 2009 S 416; vgl. auch CLAUDIO FISCHER in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 14 N. 29), womit es beim frühestens per Beginn der laufenden Steuerperiode möglichen Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht blieb.

Es sind demnach keinerlei Anzeichen dafür ersichtlich, dass der Wortlaut von Art. 14 Abs. 4 MWSTG nicht den wahren Sinn der entsprechenden

Norm wiedergibt. Die freiwillige Steuerpflicht ist somit frühestens auf den Beginn der laufenden Steuerperiode möglich.

**3.3.3** Da sich die Verwaltungspraxis gemäss Ziffer 3.3 der MI 20 für den vorliegenden Anwendungsfall als gesetzeswidrig herausstellt, ist ihr in casu die Anwendung zu versagen (E. 2.4 und E. 3.3).

**3.4** Aus dem Gesagten folgt, dass die Beschwerdeführerin nicht vor dem 1. Januar 2015 steuerpflichtig wurde bzw. in das Register der MWST-Pflichtigen einzutragen war. Eine Eintragung per 1. Januar 2013 hätte die Beschwerdeführerin bereits im Jahre 2013 – i.e. trotz der in diesem Zeitraum noch praktizierten 25/75-Prozent-Regel – geltend machen und notwendigenfalls, entgegen der damaligen Praxis der ESTV, auf ihrer Steuerpflicht beharren müssen.

Wie die ESTV zurecht vorbringt (vgl. Sachverhalt Bst. E und H), ist anhand der Akten nicht im Ansatz erkennbar, dass die Beschwerdeführerin bereits vor ihrem Schreiben vom 30. Dezember 2015 eine freiwillige Steuerpflicht anbegehrt hätte, wobei der Einwand der Beschwerdeführerin, dass einem solchen Ansinnen zu einem früheren Zeitpunkt aufgrund der 25/75-Prozent-Regel ohnehin keine Folge geleistet worden wäre, nicht überzeugt, zumal aus der Korrespondenz der ESTV zu keinem Zeitpunkt geschlossen werden konnte, diese würde der Beschwerdeführerin die unternehmerische Tätigkeit absprechen.

**4.**

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die ESTV die Beschwerdeführerin zurecht erst per 1. Januar 2015 als steuerpflichtig erklärte bzw. in das Register der MWST-Pflichtigen eingetragen hat, weshalb sich der vorinstanzliche Entscheid als rechtmässig erweist und die Beschwerde abzuweisen ist.

**5.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf CHF 3‘000.- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**
Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**
Die Verfahrenskosten im Betrag von CHF 3‘000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

| Der vorsitzende Richter: | Der Gerichtsschreiber: |
|---|---|
| Jürg Steiger | Roger Gisclon |

## 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 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: