

2025 III/1

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i.S. A. AG, B. AG, C. AG und D. AG gegen Eidgenössische
Steuerverwaltung
A-4741/2021 vom 8. November 2023

Unternehmensabgabe. Steuersubjekt. Gesetzes- und Verfassungswidrigkeit von Unternehmensabgabegruppen.

Art. 127 Abs. 1 BV. Art. 70 Abs. 2 und Abs. 3 RTVG. Art. 67c Abs. 1 Satz 2 RTVV.

1. Die Besteuerung von Unternehmensabgabegruppen als ein Steuersubjekt verstösst mangels gesetzlicher Grundlage gegen das Legalitätsprinzip im Steuerrecht (E. 6.3.2 f. und 6.4.1 f.).
2. Die erforderliche Mindestzahl von 30 Unternehmen zur Bildung einer Unternehmensabgabegruppe entbehrt einer sachlichen Begründung. Sie ist willkürlich und daher verfassungswidrig (E. 6.4.1 f.).

Redevance des entreprises. Sujet fiscal. Illégalité et anticonstitutionnalité des groupes d'assujettissement.

Art. 127 al. 1 Cst. Art. 70 al. 2 et al. 3 LRTV. Art. 67c al. 1, 2^e phrase ORTV.

1. A défaut de base légale, l'imposition de groupes d'assujettissement comme un sujet fiscal unique est contraire au principe de la légalité en droit fiscal (consid. 6.3.2 s. et 6.4.1 s.).
2. Le nombre minimal requis de 30 entreprises pour former un groupe d'assujettissement ne repose sur aucune justification objective. Il est arbitraire et, partant anticonstitutionnel (consid. 6.4.1 s.).

Canone per le imprese. Soggetto fiscale. Illegalità ed incostituzionalità di gruppi di imprese assoggettati al canone.

Art. 127 cpv. 1 Cost. Art. 70 cpv. 2 e cpv. 3 LRTV. Art. 67c cpv. 1 frase 2 ORTV.

1. **In assenza di base legale, l'imposizione di gruppi di imprese assoggettati al canone quale soggetto fiscale viola il principio della legalità nel diritto fiscale (consid. 6.3.2 seg. e 6.4.1 seg.).**
2. **Il numero minimo di 30 imprese richiesto per la costituzione di un gruppo di imprese assoggettato al canone non poggia su una motivazione oggettiva. Esso risulta arbitrario e pertanto incostituzionale (consid. 6.4.1 seg.).**

Die Abgabepflichtigen A. AG, B. AG, C. AG und D. AG waren im Jahr 2020 je im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen und deklarierten ihre entsprechenden Umsätze.

Die ESTV stellte den Abgabepflichtigen am 23. März 2021, 18. April 2021 und 19. April 2021 die Unternehmensabgabe für Radio und Fernsehen für das Jahr 2021 gestützt auf die für das Jahr 2020 deklarierten Umsätze in Rechnung. Die Unternehmensabgabe belief sich für A. auf Fr. 2 505.–, für B. auf Fr. 1 270.–, für C. auf Fr. 13 665.– und für D. auf Fr. 235.–.

Mit Eingabe vom 10. Mai 2021 bestritt die Abgabepflichtige C. im Namen der vier Abgabepflichtigen die ihnen in Rechnung gestellten Unternehmensabgaben für Radio und Fernsehen für das Jahr 2021.

Mit Verfügung vom 28. September 2021 bestätigte die ESTV die den Abgabepflichtigen zuvor in Rechnung gestellte Unternehmensabgabe für Radio und Fernsehen für das Jahr 2021.

Gegen diese Verfügung erhoben die Abgabepflichtigen je mit Eingabe vom 28. Oktober 2021 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht.

Mit Zwischenverfügung vom 3. November 2021 wurden die Beschwerden vereinigt.

Das Bundesverwaltungsgericht heisst die Beschwerden teilweise gut.

Das Bundesgericht schreibt mit Urteil vom 23. Januar 2025 (9C_1/2024) das Verfahren infolge Rückzugs der Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

4.3 Gemäss Art. 70 Abs. 2 RTVG (SR 784.40) gilt als Unternehmen, wer bei der ESTV im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen

eingetragen ist und Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte in der Schweiz hat. Nicht als Unternehmen gilt eine einfache Gesellschaft nach Art. 530 OR. Nach Art. 70 Abs. 1 RTVG ist ein solches Unternehmen abgabepflichtig, wenn es den vom Bundesrat festgelegten Mindestumsatz in der im vorangegangenen Kalenderjahr abgeschlossenen Steuerperiode nach Art. 34 MWSTG (SR 641.20) erreicht hat. Als Umsatz im Sinne von Art. 70 Abs. 1 RTVG gilt der von einem Unternehmen erzielte, gemäss MWSTG zu deklarierende Gesamtumsatz ohne Mehrwertsteuer, unabhängig von seiner mehrwertsteuerlichen Qualifikation. Bei Anwendung der Gruppenbesteuerung ist der Gesamtumsatz der Mehrwertsteuergruppe massgebend (Art. 70 Abs. 3 RTVG). Gemäss Art. 70 Abs. 4 RTVG hat der Bundesrat den Mindestumsatz so festzulegen, dass kleine Unternehmen von der Abgabe befreit sind. Die Höhe der Abgabe richtet sich nach dem Umsatz, wobei der Bundesrat mehrere Umsatzstufen mit je einem Tarif pro Stufe festlegt (Tarifkategorien; Art. 70 Abs. 5 RTVG).

4.4–4.5 (...)

4.6 Als Unternehmen im Sinne von Art. 70 Abs. 2 RTVG gelten auch Unternehmen, die sich ausschliesslich für die Entrichtung der Unternehmensabgabe zusammenschliessen (Unternehmensabgabegruppen). Die Unternehmensabgabegruppe muss aus mindestens 30 Unternehmen bestehen (Art. 67c Abs. 1 RTVV [SR 784.401]).

Unternehmensabgabegruppen sind den MWSTG-Gruppen gleichgestellt. Sie erfüllen die Voraussetzungen zur Bildung einer Mehrwertsteuergruppe (Art. 13 MWSTG), ohne sich als solche zusammenzuschliessen. Für den Zusammenschluss nach Art. 67c Abs. 1 RTVV gelten die gleichen Regeln wie für die Bildung von MWST-Gruppen, insbesondere die einheitliche Leitung sämtlicher Mitglieder einer Gruppe. Der Umfang der Unternehmensabgabegruppe kann im Rahmen dieser Voraussetzungen frei gewählt werden. Es ist somit auch möglich, dass sich eine bestehende MWST-Gruppe mit weiteren beherrschten Unternehmen zu einer Unternehmensabgabegruppe zusammenschliesst. Eine Unternehmensabgabegruppe bezahlt nur eine Abgabe. Nicht möglich ist es hingegen, eine bestehende MWST-Gruppe lediglich für die Belange der Unternehmensabgabe aufzuspalten, denn eine MWST-Gruppe gilt bezüglich der Unternehmensabgabe als eine abgabepflichtige Person (Art. 70 Abs. 3 RTVG). Um den Minderertrag und den administrativen Aufwand in Grenzen zu halten, besteht die Möglichkeit des Zusammenschlusses nur, wenn es sich um 30 und mehr Unternehmen handelt (Eidgenössisches Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation UVEK, Radio- und Fernsehverordnung

[RTVV], Erläuternder Bericht, konsolidierte Fassung [Stand: 1. Oktober 2018], S. 63).

Im Jahr 2021 bestanden 12 Unternehmensabgabegruppen (ESTV, Unternehmensabgabe für Radio und Fernsehen, Tätigkeitsbericht und Jahresrechnung 2021, S. 9).

5. (...)

6.

Zu prüfen ist weiter die Verfassungskonformität von Art. 67c Abs. 1 Satz 2 RTVV. Da es sich bei der RTVV um eine unselbstständige Verordnung handelt, die auf dem RTVG und damit einem Gesetz im formellen Sinn beruht, ist vorab die Gesetzmässigkeit der beanstandeten Bestimmung zu prüfen ([...]).

6.1 Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass die sogenannten « Abgabegruppen » ausnahmslos Grosskonzerne bevorteilen würden, während KMU ohne ersichtlichen Grund faktisch nicht in den Genuss dieser Privilegierung einer Abgabegruppe kommen könnten. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Gründung einer Unternehmensabgabegruppe nicht bereits ab zwei Unternehmen möglich sein solle. Die Festsetzung der Schwelle zur Bildung einer Unternehmensabgabegruppe sei willkürlich und ohne ersichtliche sachliche Notwendigkeit vorgenommen worden.

Ihre Hauptkonkurrentin, die eine Abgabegruppe bilden könne, müsse nur einmal die Maximalabgabe entrichten, deren Tochtergesellschaften seien jedoch von der Unternehmensabgabe befreit und würden somit im Wettbewerb grundlos bevorteilt. Bezogen auf den Umsatz bezahle die Beschwerdeführerin [recte wohl: Beschwerdeführerin 3, die C. AG] eine rund 22-fach höhere Abgabe als ihre Hauptkonkurrentin. Bezogen auf die Anzahl von Mitarbeitenden betrage die Abgabe sogar das rund 135-Fache und bezogen auf die Lohnprozente rund das 100-Fache. Sie – so die Beschwerdeführerinnen weiter – würden teilweise dieselben Mitarbeitenden beschäftigen, was zu einer Mehrfachbelastung für denselben Sachverhalt führe. Dies sei nicht zulässig und könne mit der Bildung einer Unternehmensabgabegruppe vermieden werden.

Es sei ihnen (den Beschwerdeführerinnen) die Möglichkeit einzuräumen, gemeinsam eine Unternehmensabgabegruppe zu bilden und diese mit dem Gesamtumsatz in der Tarifstufe 14 einzuordnen. Der Ordnungsgeber sei anzuhalten, entsprechende Korrekturen unverzüglich vorzunehmen.

Insbesondere sei die Abgabeobergrenze bei einer Milliarde Umsatz aufzuheben und mit weiteren Tarifstufen für Unternehmen mit mehreren Milliarden Umsatz zu ergänzen. Art. 67c Abs. 1 RTVV Satz 2 sei zudem die Anwendung per sofort zu versagen.

6.2 Betreffend die Festlegung der Anzahl der Unternehmen, die gemeinsam eine Unternehmensabgabegruppe bilden können, hat der Bundesrat aus Sicht der Vorinstanz bewusst eine derart hohe Anzahl von Gruppenmitgliedern festgelegt. Dies um die vom Gesetzgeber beabsichtigte Erhebungswirtschaftlichkeit zu gewährleisten und gleichzeitig den resultierenden Minderertrag in Grenzen zu halten und somit den verfassungsrechtlichen Leistungsauftrag nicht zu gefährden. Würde bereits bei zwei Unternehmen die Möglichkeit bestehen, zusammen eine Unternehmensabgabegruppe zu bilden, hätte dies unweigerlich zur Folge, dass die vorgenannten Ziele beziehungsweise der Leistungsauftrag des Gesetzgebers nicht mehr erfüllt werden könnten. Die Eintrittsschwelle zur Bildung einer Unternehmensabgabegruppe sei daher keinesfalls sinn- oder zwecklos beziehungsweise willkürlich, sondern aufgrund sachlicher Überlegungen vom Bundesrat festgelegt worden. Auch sei nicht ersichtlich, worin eine rechtsungleiche Behandlung vorliege, da diese Bestimmung für sämtliche Unternehmen gleichermaßen gelte. Die Beschwerdeführerinnen seien weder Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe noch einer Unternehmensabgabegruppe, weshalb für sie die Abgabehöhe je einzeln zu beurteilen sei.

6.3

6.3.1 Unternehmensabgabegruppen bilden neben den einzelnen Unternehmen und den MWST-Gruppen eine weitere Kategorie von abgabepflichtigen Unternehmen und damit ein eigenes Steuersubjekt. Sie zählen somit zum Kreis der Steuerpflichtigen, der in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln ist (Art. 127 Abs. 1 BV; [...]). Das RTVG definiert den Kreis der Abgabepflichtigen als jene Unternehmen, die bei der ESTV im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen sind, mit Ausnahme der einfachen Gesellschaften nach Art. 530 OR (Art. 70 Abs. 2 RTVG; E. 4.3). Im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen sind neben den einzelnen Unternehmen auch die MWST-Gruppen als je ein Steuersubjekt eingetragen. Indessen sind Unternehmensabgabegruppen – im Gegensatz zu den MWST-Gruppen – nicht als Gesamtheit beziehungsweise als eigenes Steuersubjekt im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Die formell-gesetzliche Bestimmung für die Gruppenbesteuerung im RTVG bezieht sich zudem (nur) auf die Mehrwertsteuergruppe (Art. 70 Abs. 3 RTVG; E. 4.3; Botschaft vom 29. Mai 2013

zur Änderung des Bundesgesetzes über Radio und Fernsehen [RTVG], BBl 2013 4975, 5009).

6.3.2 Geht man – im Sinne einer Alternativbegründung – davon aus, dass der Eintrag der einzelnen Unternehmen einer Unternehmensabgabegruppe im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen der ESTV für eine Regelung des Kreises der Steuerpflichtigen in den Grundzügen (Art. 127 Abs. 1 BV) ausreichen würde, bedürfte es zur Schaffung der Unternehmensabgabegruppen als weiteres Steuersubjekt einer entsprechenden Gesetzesdelegation an den Verordnungsgeber, da es sich um eine gesetzesvertretende Bestimmung handelt ([...]). Eine derartige Delegationsbestimmung des Gesetzgebers an den Verordnungsgeber ist im RTVG – anders als für die Festsetzung der Tarifkategorien der Unternehmensabgabe (Art. 70 Abs. 5 RTVG) – nicht ersichtlich (vgl. dazu auch Anfrage Birrer-Heimo, AB 15.1080 « Geplante Änderung der Radio und Fernsehverordnung »).

6.3.3 Nach dem Gesagten kann weder dem RTVG noch der dazugehörenden Botschaft (BBl 2013 4975, 4981 f.) entnommen werden, dass der Gesetzgeber eine zusätzliche Form der Gruppenbildung vorsehen wollte oder dem Verordnungsgeber mittels Delegationsnorm eine entsprechende Kompetenz eingeräumt hätte. Es mangelt Art. 67c Abs. 1 Satz 2 RTVV somit an einer formell-gesetzlichen Grundlage.

6.4 Sodann ist die Verfassungsmässigkeit der Bestimmung zu prüfen:

6.4.1 Die Mindestzahl von 30 Unternehmen, die zur Bildung einer Unternehmensabgabegruppe erforderlich ist, begünstigt Unternehmenskonglomerate, welche zwar die Voraussetzungen für die Bildung einer MWST-Gruppe erfüllen, aber aus etwelchen Gründen darauf verzichten (z. B. aufgrund der Pflicht zur Führung einer gemeinsamen Buchhaltung). Gemäss dem Verordnungsgeber wurde die Mindestzahl an Unternehmen für die Bildung einer Unternehmensabgabegruppe auf 30 Unternehmen festgelegt, um die Erhebungswirtschaftlichkeit zu gewährleisten und gleichzeitig den resultierenden Minderertrag in Grenzen zu halten (E. 4.6). Diese Argumentation verfängt nicht, zumal aus Sicht des Gesetzgebers auch MWST-Gruppen, die ab zwei Unternehmen gebildet werden können, ein Abgabesubjekt bilden. Die MWST-Gruppenbildung, die ebenfalls bei der Vorinstanz erfolgt, führt offenbar nicht zu einem unerwünscht hohen Vollzugsaufwand und hat auch nicht unerwünschte Mindereinnahmen bei der Unternehmensabgabe zur Folge. Was Sinn und Zweck der Bildung von Unternehmensabgabegruppen ab 30 Unternehmen ist, lässt sich aus den

Materialien nicht eruieren. Es fällt hingegen auf, dass diese steuerlich vorteilhafte Bestimmung offenbar nur einigen wenigen Unternehmen unter einheitlicher Leitung zugutekommen kann, bestanden doch im Jahr 2021 nur zwölf dieser Unternehmensabgabegruppen (E. 4.6 in fine). Es ist daher davon auszugehen, dass der Verordnungsgeber die Mindestzahl der Unternehmen, die zur Bildung einer Unternehmensabgabegruppe erforderlich ist, ohne sachlichen Grund und damit auf willkürliche Weise festgesetzt hat.

6.4.2 Nach dem Gesagten verletzt Art. 67c Abs. 1 Satz 2 RTVV sowohl das Legalitätsprinzip im Steuerrecht (Art. 127 Abs. 1 BV) als auch das Willkürverbot (Art. 9 BV) und ist somit gesetzes- und verfassungswidrig.

6.5 Zu prüfen bleibt, welche Rechtsfolgen die Verletzung des Legalitätsprinzips und des Willkürverbots von Art. 67c Abs. 1 Satz 2 RTVV zeitigen:

6.5.1 Anders als bei der Verfassungswidrigkeit von Art. 67b Abs. 2 RTVV ([...]) kann vorliegend die Anwendbarkeit von Art. 67c Abs. 1 Satz 2 RTVV versagt werden, ohne dass dies unverhältnismässig wäre und zu grösserer Rechtsunsicherheit führen würde. Insbesondere besteht eine Tarifordnung, auf die zurückgegriffen werden kann. So kann jedem abgabepflichtigen Unternehmen ein Tarif zugeordnet werden. Bei gegebenen Voraussetzungen können sodann zwei oder mehrere Unternehmen als MWST-Gruppe im Rahmen der Unternehmensabgabe besteuert werden (vgl. E. 4.6, 6.3.1).

6.5.2 Im konkreten Anwendungsfall können die Beschwerdeführerinnen aus der Gesetzes- und Verfassungswidrigkeit indessen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Der geltend gemachte Vergleich mit der steuerlichen Bevorteilung gegenüber ihrer Hauptkonkurrentin ist mangels Beweismitteln für das Bundesverwaltungsgericht nicht nachvollziehbar und das Kriterium der steuerlichen Belastung pro Vollzeitstelle im Bereich der Unternehmensabgabe nicht relevant ([...]). Die Beschwerdeführerinnen können sich sodann nicht auf eine Gleichbehandlung im Unrecht berufen, da sie die Voraussetzungen zur Bildung einer Unternehmensabgabegruppe offenbar nicht erfüllen ([...]) und Art. 67c Abs. 1 Satz 2 RTVV infolge der festgestellten Gesetzes- und Verfassungswidrigkeit (E. 6.4.2) im vorliegend zu beurteilenden Fall die Anwendung zu versagen ist ([...]).