



Abteilung I  
A-4741/2021

## Urteil vom 8. November 2023

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Jürg Steiger,  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin, Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiberin Karolina Yuan.

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_ **AG,**
  2. **B.** \_\_\_\_\_ **AG,**
  3. **C.** \_\_\_\_\_ **AG,**
  4. **D.** \_\_\_\_\_ **AG,**
- Beschwerdeführerinnen,

gegen

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

Gegenstand

Unternehmensabgabe für Radio und Fernsehen (RTVG);  
Unternehmensabgabegruppenbildung (Jahr 2021).

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

**A.a** Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Abgabepflichtige 1) mit Sitz in E. (vormals: F.) ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Für die Steuerperiode 2020 deklarierte sie einen Umsatz in der Höhe von Fr. 14'007'535.57.

Die B. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Abgabepflichtige 2) mit Sitz in E. (vormals: F.) ist seit dem 1. September 2003 bei der ESTV im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Für die Steuerperiode 2020 deklarierte sie einen Umsatz in der Höhe von Fr. 6'972'980.36.

Die C. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Abgabepflichtige 3) mit Sitz in E. (vormals: G.) ist seit dem 13. Dezember 2011 bei der ESTV im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Für die Steuerperiode 2020 deklarierte sie einen Umsatz in der Höhe von Fr. 93'667'810.28.

Die D. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Abgabepflichtige 4) mit Sitz in H. (vormals: G.) ist seit dem 1. April 2018 bei der ESTV im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Für die Steuerperiode 2020 deklarierte sie einen Umsatz in der Höhe von Fr. 811'379.26.

**A.b** Am 23. März 2021 stellte die ESTV der Abgabepflichtigen 3 die Unternehmensabgabe 2021 in Rechnung. Diese belief sich auf Fr. 13'665.- und basierte darauf, dass der Umsatz von gesamthaft Fr. 93'667'810.28 unter die Tarifkategorie 14 fällt (Art. 70 Abs. 5 des Bundesgesetzes vom 24. März 2006 über Radio und Fernsehen [RTVG, SR 784.40] in Verbindung mit Art. 67b Abs. 2 der Radio- und Fernsehverordnung vom 9. März 2007 [RTVV, SR 784.401]).

Am 18. April 2021 stellte die ESTV den Abgabepflichtigen 1 und 2 die Unternehmensabgabe 2021 in Rechnung. Diese belief sich auf:

- Fr. 2'505.- für die Abgabepflichtige 1 basierend auf dem Umsatz von gesamthaft Fr. 14'007'535.57 und Einordnung unter Tarifkategorie 9;
- Fr. 1'270.- für die Abgabepflichtige 2 basierend auf dem Umsatz von gesamthaft Fr. 6'972'980.36 und Einordnung unter Tarifkategorie 7.

Am 19. April 2021 stellte die ESTV der Abgabepflichtigen 4 die Unternehmensabgabe 2021 in Rechnung. Diese belief sich auf Fr. 235.- und basierte

darauf, dass der Umsatz von gesamthaft Fr. 811'379.26 unter die Tarifkategorie 2 falle.

**A.c** Mit Eingabe vom 10. Mai 2021 bestritt die Abgabepflichtige 3 im Namen der Abgabepflichtigen 1, 2 und 4 die diesen in Rechnung gestellten sowie in eigenem Namen die ihr in Rechnung gestellte Unternehmensabgabe für Radio und Fernsehen für das Jahr 2021 und beantragte unter anderem den Erlass einer anfechtbaren Verfügung.

**A.d** Mit Verfügungen vom 28. September 2021 setzte die ESTV die Unternehmensabgabe für das Jahr 2021 für die Abgabepflichtige 1 auf Fr. 2'505.-, für die Abgabepflichtige 2 auf Fr. 1'270.-, für die Abgabepflichtige 3 auf Fr. 13'665.- und für die Abgabepflichtige 4 auf Fr. 235.-, je zuzüglich Verzugszins fest.

## **B.**

**B.a** Gegen diese Verfügungen der ESTV erhoben die Abgabepflichtigen 1, 2, 3 und 4 (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1, 2, 3 und 4 oder Beschwerdeführerinnen) je mit Eingabe vom 28. Oktober 2021 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen die Aufhebung der Verfügungen vom 28. September 2021 der ESTV. Es sei festzustellen, dass die Umsatzstufen der Unternehmensabgabe (Art. 67b Abs. 2 RTVV) und die Mindestzahl für die Bildung einer Unternehmensabgabegruppe (Art. 67c Abs. 1 Satz 2 RTVV) verfassungswidrig seien; letztere sei für nicht anwendbar zu erklären. Den Beschwerdeführerinnen sei zu erlauben, eine Unternehmensabgabegruppe zu bilden und diese für das Jahr 2021 in der Tarifstufe 14 einzuordnen und entsprechend sei die Unternehmensabgabe 2021 maximal auf Fr. 13'665.- festzusetzen.

Schliesslich seien die Beschwerden der Beschwerdeführerinnen zu einem einzigen Verfahren zu vereinigen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

**B.b** Mit Zwischenverfügung vom 3. November 2021 vereinigte der Instruktionsrichter die Beschwerden der Beschwerdeführerinnen 1, 2, 3 und 4. In der Folge wurde das Verfahren unter der Nummer A-4741/2021 fortgesetzt.

**B.c** In der Vernehmlassung vom 10. Dezember 2021 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die Rechtsbegehren der Beschwerdeführerinnen – mit Ausnahme der Verfahrensvereinigung – seien abzuweisen und ihre Verfügungen zu bestätigen; dies unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerinnen. Parteientschädigungen seien keine zuzusprechen.

**B.d** Mit unaufgeforderter Replik vom 23. Dezember 2021 nehmen die Beschwerdeführerinnen Stellung zur Vernehmlassung der Vorinstanz.

**B.e** Mit Schreiben vom 22. Januar 2022 verzichtet die Vorinstanz auf eine Duplik.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche Ausnahme liegt hier nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig.

**1.2** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; vgl. auch Art. 70b Abs. 6 und 99 Abs. 1 RTVG).

**1.3** Die Beschwerdeführerinnen haben an den Verfahren vor der Vorinstanz teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie sind somit zur Beschwerde legitimiert. Sie haben die Beschwerden frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 und 52 VwVG) und die Kostenvorschüsse rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Somit ist auf die Beschwerden einzutreten.

## **1.4**

**1.4.1** Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2); dies unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen. In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-4940/2020 vom 22. Juni 2022 E. 1.4.1 m.w.H. [auf die dagegen erhobene Beschwerde ist das Bundesgericht mit seinem Urteil 2C\_603/2022 vom 6. August 2022 nicht eingetreten]).

**1.4.2** Der vorliegend umstrittene Sachverhalt betrifft die Rechtmässigkeit bzw. Höhe der Unternehmensabgabe für Radio und Fernsehen für das Jahr 2021. Somit kommen das RTVG sowie die RTVV in ihrer im Jahr 2021 gültigen Fassung (AS 2020 1461) zur Anwendung. Auf diese wird nachfolgend – soweit nicht anders vermerkt – referenziert.

**1.5** Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Verfügungen in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

## **2.**

**2.1** Die Beschwerdeführerinnen machen in formeller Hinsicht geltend, die Vorinstanz sei nur ungenügend auf ihre Rügen eingegangen und habe damit den verfassungsrechtlichen Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs verletzt.

Die Vorinstanz äussert sich nicht zu dieser Rüge.

**2.2** Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]) verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der betroffenen Person tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen, weshalb sie ihren Entscheid zu begründen hat (BGE 134 I 83 E. 4.1; vgl. auch Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Sie muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sich ihre

Verfügung stützt. Dies heisst nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte bzw. auf jene Aspekte beschränken, welche sie ohne Willkür als wesentlich betrachtet (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 1.5 mit Hinweisen, A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 1.6).

**2.3** In den angefochtenen Verfügungen vom 28. September 2021 fasst die Vorinstanz die Argumentation der Beschwerdeführerinnen auf rund einer halben Seite zusammen (Verfügungen der ESTV vom 28. September 2021, S. 6), bevor sie auf einer Seite auf die geltend gemachte Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots hinsichtlich des neuen Tarifs der Unternehmensabgabe eingeht. Dabei führt sie insbesondere die Entstehungsgeschichte des seit dem 1. Januar 2021 geltenden Tarifs und dessen Ausgestaltung aus und geht anschliessend in einem Abschnitt auf das Rechtsgleichheitsgebot im konkreten Fall ein (Verfügungen der ESTV vom 28. September 2021, S. 7). Auf einer weiteren Seite geht die Vorinstanz auf das Rechtsgleichheitsgebot sowie die Ausführungen zu den Unternehmensabgabegruppen im Erläuternden Bericht des Bundesamtes für Kommunikation [nachfolgend: BAKOM] vom Mai 2016 zur Teilrevision der Radio- und Fernsehverordnung (RTVV) ein, bevor sie die Rechtsfolgen für die Beschwerdeführerinnen wiederum in einem Abschnitt erörtert (Verfügungen der ESTV vom 28. September 2021, S. 8 unten).

Die Begründungsdichte der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden, zumal sie die Überlegungen, von denen sie sich hat leiten lassen, darlegt und sie nicht verpflichtet ist, sich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinanderzusetzen. Zudem war es den Beschwerdeführerinnen möglich, die Verfügungen der ESTV vom 28. September 2021 sachgerecht anzufechten. Eine Gehörsverletzung ist demnach zu verneinen.

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** Nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit bedarf jedes staatliche Handeln einer gesetzlichen Grundlage (Art. 5 Abs. 1 BV). Inhaltlich gebietet das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass staatliches Handeln insbesondere auf einem Rechtssatz (generell-abstrakter Struktur) von genügender Normstufe und genügender Bestimmtheit zu beruhen hat (statt vieler: Urteil des BVGer A-2702/2018 vom 23. April 2019 E. 2.4.1 mit weiteren Hinweisen).

**3.1.2** Im Abgaberecht kommt dem Gesetzmässigkeitsprinzip besondere Bedeutung zu. Nach rechtsstaatlicher Überzeugung darf eine öffentliche Abgabe grundsätzlich nur erhoben werden, wenn und soweit sie auf einer formell-gesetzlichen Vorschrift beruht (vgl. Art. 164 Abs. 1 Bst. d i.V.m. Art. 5 Abs. 1 BV; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 18 mit weiteren Hinweisen). So wird denn auch in Art. 127 Abs. 1 BV (Grundsätze der Besteuerung) festgehalten, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst – d.h. in einem Gesetz im formellen Sinn – zu regeln ist. Dabei sind – *soweit es die Art der Steuer zulässt* – insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung, sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten (Art. 127 Abs. 2 BV). Diese Grundsätze der Besteuerung konkretisieren das Rechtsgleichheitsgebot nach Art. 8 Abs. 1 BV für die Steuergesetzgebung (BGE 145 II 206 E. 2.4.2, 141 II 338 E. 3.2, 133 I 206 E. 6.2, 99 Ia 638 E. 9, je mit weiteren Hinweisen; VALLENDER/WIEDERKEHR, in: Ehrenzeller/Schindler/Schmid/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, [in der 4. Aufl. nicht enthaltene] N 3 zu Art. 127 BV).

**3.1.3** Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV gilt nur, «soweit es die Art der Steuer zulässt». Das meint in erster Linie die ordentlichen Steuern auf dem Einkommen und Vermögen (MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, S. 89 ff.). Hingegen hat der Grundsatz eine beschränkte Tragweite für Sonder- oder Zwecksteuern (BGE 128 I 102 E. 6.d [betreffend eine kantonale gastgewerbliche Patentgebühr]; Urteile des BGer 2C\_852/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 2.4.4 mit weiterem Hinweis [betreffend die Haushaltabgabe RTVG], 2C\_668/2013 vom 19. Juni 2014 E. 7.1 [betreffend eine kommunale Unterhaltungssteuer], 2P.229/2006 vom 14. Mai 2007 E. 5.2 [betreffend eine kantonale Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes]; FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in: Martenet/Dubey [Hrsg.], Commentaire romand, Constitution fédérale, N 60 zu Art. 127 BV).

**3.1.4** Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erschien dem Bundesgericht im Zusammenhang mit einer kantonalen Sondersteuer beispielsweise dann als hinreichend gewahrt, wenn die prozentual ausgestaltete Steuer im Rahmen eines Minimal- und Maximalbetrags von der Höhe des *Umsatzes* (und nicht etwa des Reingewinns) abhängig ist (BGE 128 I 102 E. 6.d [wo es um die vorerwähnte kantonale

gastgewerbliche Patentgebühr ging, die als Gemengsteuer qualifiziert wurde]). Für eine kommunale «zusätzliche Steuer von verhältnismässig geringer Höhe» (neben den ordentlichen Unternehmenssteuern) erachtete das Bundesgericht es als nicht erforderlich, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit möglichst genau berücksichtigt wird (Urteil des BGer vom 22. Dezember 1978, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 49 S. 345 ff. E. 3.c [wo es konkret um die damalige Genfer «taxe professionnelle communale» ging, die sich ebenfalls auf den Umsatz abstützte]). Die altrechtliche Haushaltabgabe («Empfangsgebühr») wurde infolge der Entwicklung des Radio- und Fernsehrechts von einer Regalabgabe umqualifiziert und «eher als Zwecksteuer oder Abgabe sui generis» klassifiziert, vergleichbar mit einer Kurtaxe (BGE 141 II 182 E. 6.3, 6.7), während die Haushaltabgabe, die seit dem 1. Januar 2019 erhoben wird, laut Bundesgericht die herkömmlichen Charakteristika einer Steuer erfüllt und dabei «Elemente der Zwecksteuer» enthält (Urteile des BGer 2C\_547/2022 vom 13. Dezember 2022 E. 3.4, 2C\_852/2021 vom 10. Dezember 2021 E. 2.4.3, je mit weiteren Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht hatte die vorstehend wiedergegebenen Überlegungen betreffend die Haushaltabgabe (ursprünglich) auch für die Unternehmensabgabe übernommen (Urteil des BVGer A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 2.4). Offengelassen hatte es hingegen, ob es sich bei der Unternehmensabgabe um eine Kostenanlastungssteuer handelt, zumal diese ebenfalls als Steuer (und nicht als Mischform) qualifiziere und damit den entsprechenden Regeln unterstehe (Urteil des BVGer A-2902/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 2.6.7).

**3.1.5** Hinsichtlich der Tarifgestaltung für Zwecksteuern hält Art. 69a Abs. 1 RTVG für die neurechtliche Haushaltsabgabe explizit und verbindlich (Art. 190 BV) fest, dass für jeden Privathaushalt eine Abgabe in gleicher Höhe zu entrichten ist (vgl. Urteil des BGer 2C\_852/2022 vom 10. Dezember 2021 E. 2.4.4). Eine Differenzierung der Abgabenhöhe je nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist bundesgesetzlich nicht vorgesehen, wobei sich der Gesetzgeber von der Überlegung hat leiten lassen, dass das Bedürfnis unterschiedliche Sachverhalte unterschiedlich regeln zu können [und damit der Rechtsgleichheit Rechnung zu tragen], in Massenverfahren eine Grenze am Erfordernis der Praktikabilität findet und schematische Regelungen kaum vermeidbar sind (vgl. Botschaft RTVG 2013, BBI 2013 4975, 5041 mit Hinweis; Urteil des BGer 2C\_852/2022 vom 10. Dezember 2021 E. 4.3.2; Urteil des BVGer A-1754/2021 vom 2. Juni 2022 E. 5.3.1 mit Hinweisen). Für die Unternehmensabgabe wurde ein weitgehend degressiver Tarif als nicht mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der



wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar qualifiziert (ausführlich: E. 4.4.1; Urteil des BVGer A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.4.3).

**3.2** Werden Rechtsetzungskompetenzen des Gesetzgebers auf den Verordnungsgeber (auf Bundesebene an den Bundesrat) übertragen, spricht man von Gesetzesdelegation. Die Legislative ermächtigt damit im (formellen) Gesetz die Exekutive zum Erlass von (sog. unselbstständigen) Verordnungen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 110 und Rz. 364).

**3.2.1** Bei unselbstständigen Verordnungen (oder einzelnen Verordnungsbestimmungen) werden zwei Kategorien unterschieden: Die gesetzesvertretenden Verordnungen ergänzen oder ändern die gesetzliche Regelung und übernehmen damit Gesetzesfunktion. Solche Verordnungen darf der Bundesrat gemäss Art. 164 Abs. 2 BV nur gestützt auf eine besondere Ermächtigung des Gesetzgebers erlassen, d.h. es braucht eine genügende Delegationsnorm im Gesetz (vgl. Art. 182 Abs. 1 BV). Vollziehungsverordnungen hingegen sollen Gesetzesbestimmungen verdeutlichen und soweit nötig das Verfahren regeln. Zum Erlass von Vollziehungsverordnungen ist der Bundesrat grundsätzlich aufgrund von Art. 182 Abs. 2 BV auch ohne gesetzliche Ermächtigung befugt (BGE 125 V 266 E. 6a; Urteil des BVGer A-2702/2018 vom 23. April 2019 E. 2.4.3 mit weiteren Hinweisen; PIERRE TSCHANNEN, in: Ehrenzeller/Egli/Hettich/Hongler/Schindler/Schmid/Schweizer [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl. 2023 [nachfolgend: BV-Kommentar], N 12 zu Art. 182 BV).

**3.2.2** Die Gesetzesdelegation gilt als zulässig, wenn sie nicht durch die Verfassung ausgeschlossen ist, in einem Gesetz im formellen Sinn vorgesehen ist, sich auf ein bestimmtes, genau umschriebenes Sachgebiet beschränkt und die Grundzüge der delegierten Materie, d.h. die wichtigen Regelungen, im delegierenden Gesetz selbst enthalten sind (Art. 164 Abs. 2 BV; vgl. BGE 144 II 376 E. 7.2, 137 II 409 E. 6.4, 128 I 113 E. 3c; Urteil des BVGer A-2702/2018 vom 23. April 2019 E. 2.4.2 mit weiteren Hinweisen). Delegiert der Gesetzgeber die Kompetenz der Festlegung einer Steuer an eine nachgeordnete Behörde, so muss er zumindest den Kreis der Steuerpflichtigen, den Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst regeln (Art. 127 Abs. 1 BV; vgl. BGE 143 I 220 E. 5.1.1, 141 V 509 E. 7.1.1, 131 II 271 E. 6.1; Urteil des BGer 2C\_122/2011 vom 7. Juni 2012 E. 2.3, PETER HONGLER, BV-Kommentar, N 16 zu Art. 127 BV mit Hinweisen).

### 3.3

**3.3.1** Das Bundesverwaltungsgericht kann eine Verordnungsbestimmung des Bundesrates auf Beschwerde hin vorfrageweise auf ihre Gesetz- und Verfassungsmässigkeit prüfen (sog. konkrete bzw. akzessorische Normenkontrolle). Bei unselbstständigen Verordnungen prüft das Bundesverwaltungsgericht, ob sich der Bundesrat an die Grenzen der ihm im Gesetz eingeräumten Befugnis gehalten hat (vgl. BVGE 2010/33 E. 3.1.1; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.177 ff.).

**3.3.2** Erweist sich die Verordnung als gesetzmässig und ermächtigt das Gesetz den Bundesrat nicht, von der Verfassung abzuweichen, ist auch die Verfassungsmässigkeit zu prüfen (BGE 143 II 87 E. 4.4, 141 II 169 E. 3.4; Urteil des BVGer A-988/2019 vom 7. November 2019 E. 2.4.4; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 370). Wird dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegation ein sehr weiter Bereich des Ermessens für die Regelung auf Verordnungsstufe eingeräumt, so ist dieser Spielraum nach Art. 190 BV für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Es darf in diesem Fall bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Bundesrates setzen, sondern hat seine Prüfung darauf zu beschränken, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenz offensichtlich sprengt oder aus andern Gründen gesetzes- oder verfassungswidrig ist (statt vieler: BGE 137 II 217 E. 2.3, 131 II 562 E. 3.2, je mit Hinweisen; BVGE 2010/33 E. 3.1.1; Urteile des BVGer A-637/2020 vom 5. Februar 2021 E. 5.3.3, A-2025/2019 vom 24. April 2020 E. 1.6.3, A-2856/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 1.6.4, A-3454/2010 vom 19. August 2011 E. 1.5.2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 370).

**3.3.3** Im Rahmen einer akzessorischen bzw. konkreten Normenkontrolle kann das Gericht namentlich prüfen, ob sich eine Bestimmung einer unselbstständigen Bundesratsverordnung auf ernsthafte Gründe stützt oder Art. 9 BV (Willkürverbot) widerspricht, weil sie sinn- oder zwecklos ist, rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den tatsächlichen Verhältnissen fehlt oder Unterscheidungen unterlässt, die richtigerweise hätten getroffen werden sollen (BGE 147 I 225 E. 4.6 mit weiteren Hinweisen). Für die Zweckmässigkeit der angeordneten Massnahme trägt der Bundesrat die Verantwortung; es ist nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts, sich zu deren wirtschaftlicher oder politischer Sachgerechtigkeit zu äussern (BGE 137 III 217 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen;

Urteil des BVGer A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 1.6.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 2.178).

**3.3.4** Ist eine Verordnungsbestimmung im Rahmen einer akzessorischen Normenkontrolle als verfassungswidrig erkannt worden, führt dies nicht zur formellen Aufhebung der Bestimmung, sondern lediglich dazu, dass ihre Anwendung im konkreten Anwendungsfall unterbleibt (BGE 148 III 172 E. 3.2, 143 II 87 E. 4.4; vgl. BVGE 2011/15 E. 3.3; Urteil des BVGer A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.4.4.; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 2.179a). Davon kann aus Gründen der Verhältnismässigkeit abgesehen werden, wenn die Nichtanwendbarkeit schwerwiegende Auswirkungen zeitigen würde, beispielsweise die durch Verfassung und Gesetz gebotene Finanzierung eines Verfassungsauftrags nicht (mehr) gesichert wäre (Urteil des BVGer A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.4.4).

**3.4** Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung geht in der Regel der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor. Der Umstand, dass das Gesetz in anderen Fällen nicht oder nicht richtig angewendet worden ist, gibt den betroffenen Personen grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden.

Ausnahmsweise und unter strengen Bedingungen wird jedoch im Rahmen des verfassungsmässig verbürgten Gleichheitssatzes ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht anerkannt (Art. 8 Abs. 1 BV). Die Gleichbehandlung im Unrecht setzt voraus, dass die zu beurteilenden Fälle in den tatbestandserheblichen Sachverhaltselementen übereinstimmen und dieselbe Behörde in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht. Eine falsche Rechtsanwendung in einem einzigen Fall oder in einigen wenigen Fällen begründet keinen Anspruch, seinerseits ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden. Zudem muss die zuständige Behörde ausdrücklich zu erkennen geben, auch inskünftig nicht gesetzeskonform entscheiden zu wollen. Schliesslich dürfen einer Gleichbehandlung im Unrecht keine überwiegenden Gesetzmässigkeitsinteressen oder Interessen Dritter entgegenstehen (vgl. zum Ganzen: BGE 146 I 105 E. 5.3 f., 139 II 49 E. 7.1, 136 I 65 E. 5.6, 127 II 113 E. 9, 123 II 248 E. 3c, 122 II 446 E. 4a, 115 Ia 81 E. 2, 112 Ib 381 E. 6; Urteil des BGer 1C\_444/2014 vom 27. Januar 2015 E. 4.2).

#### **4.**

**4.1** Was Radio und Fernsehen betrifft, haben diese zur Bildung und kulturellen Entfaltung, zur freien Meinungsbildung sowie zur Unterhaltung beizutragen. Sie berücksichtigen die Besonderheiten des Landes und die Bedürfnisse der Kantone. Sie stellen die Ereignisse sachgerecht dar und bringen die Vielfalt der Ansichten angemessen zum Ausdruck (Art. 93 Abs. 2 BV). Die Unabhängigkeit von Radio und Fernsehen sowie die Autonomie in der Programmgestaltung sind gewährleistet (Art. 93 Abs. 3 BV).

**4.2** Gemäss Art. 68 Abs. 1 RTVG erhebt der Bund eine Abgabe zur Finanzierung der Erfüllung des verfassungsrechtlichen Leistungsauftrags von Radio und Fernsehen.

Die Abgabe ist geräteunabhängig geschuldet, d.h. unabhängig davon, ob der Haushalt bzw. das Unternehmen über ein Radio- oder Fernsehgerät verfügt. Mit Mobilfunk, Tablet und Computer besitzt nämlich praktisch jeder Haushalt bzw. jedes Unternehmen ein empfangsfähiges Gerät (vgl. Urteile des BVGer A-2902/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 2.2.1, A-2025/2019 vom 24. April 2020 E. 2.2.1; vgl. ausführlich Botschaft vom 29. Mai 2013 zur Änderung des Bundesgesetzes über Radio- und Fernsehen [RTVG; nachfolgend: Botschaft RTVG], BBl 2013 4975 4981 f.). Die Abgabe wird pro Haushalt und pro Unternehmen erhoben (Art. 68 Abs. 2 RTVG). Gemäss Art. 68a Abs. 1 RTVG ist die Bestimmung der genauen Höhe der Abgabe für Haushalte und für Unternehmen dem Bundesrat übertragen, wobei in dieser Gesetzesbestimmung festgehalten wird, welcher Bedarf für die Höhe der Abgabe massgebend ist (vgl. Art. 68a Abs. 1 Bst. a - g RTVG; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4940/2020 vom 22. Juni 2022 E. 2.2.1).

**4.3** Gemäss Art. 70 Abs. 2 RTVG 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 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220). 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 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (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** Das Bundesverwaltungsgericht hat sich in jüngerer Vergangenheit verschiedentlich mit der Unternehmensabgabe für Radio und Fernsehen auseinandergesetzt:

**4.4.1** Im Urteil A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 hatte das Bundesverwaltungsgericht die Gelegenheit, aArt. 67b Abs. 2 RTVV (Fassung vom 18. Oktober 2017, in Kraft ab 1. November 2017 bis 31. Dezember 2020 [AS 2017 5519]), welcher die Tarife für die Unternehmensabgabe festlegt, einer konkreten Normenkontrolle zu unterziehen. Dabei erachtete es die Haushalts- bzw. Unternehmensabgabe für Radio und Fernsehen weder als klassische Steuer noch als Kausalabgabe (dortige E. 2.4 in fine).

Im zu beurteilenden Fall betraf der Sachverhalt ein Unternehmen der Tarifstufe 3 mit einem deklarierten Umsatz in der Höhe von rund Fr. 5'764'000.-. Das Gericht entschied in diesem Anwendungsfall, dass die vorgesehene Regelung zwar gesetzmässig, aber in ihrer Ausgestaltung nicht verfassungskonform sei (Urteil des BVGer A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.1 und 3.4.2 f.). Es hielt fest, dass in den (ursprünglichen) sechs festgesetzten Tarifstufen jeweils sehr heterogene Unternehmen zusammengefasst würden. So sei ein Unternehmen mit einem Umsatz von Fr. 5 Mio. kaum mit einem solchen mit einem Umsatz von knapp Fr. 20 Mio. (beide Tarifstufe 3) zu vergleichen. Auch nähmen die Umsatzunterschiede innerhalb der Tarifstufen in jeder höheren Tarifstufe zu, was dazu führe, dass die relative Belastung der Unternehmen mit steigendem Umsatz stetig abnehme (degressive Belastung). Schliesslich sei die relative Belastung der umsatzstärksten Unternehmen mit einer Belastung zwischen 0.01 Prozent und 0.0036 Prozent des Umsatzes verschwindend klein. Sachliche Gründe, welche eine so grobe Schematisierung bzw. die Begrenzung auf nur sechs Tarifstufen sowie die weitgehend degressive Tarifgestaltung rechtfertigten, seien nicht ersichtlich. Damit verletze die Regelung das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV (Urteil des BVGer A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.4.3). Damit die Abgabe für Unternehmen mit sehr hohen Umsätzen nicht beliebig hoch sei, hätte beispielsweise mit einem linearen oder einem progressiven Tarif – jeweils mit einer fixen Obergrenze – begegnet werden können (Urteil des BVGer

A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.4.2.4). Dem Verordnungsgeber wurde nahegelegt, den Mangel zu analysieren und zeitnah zu beheben.

**4.4.2** Im Urteil des BVGer A-2025/2019 vom 24. April 2020 hat das Bundesverwaltungsgericht sich mit dem Begriff der «kleinen Unternehmen» im Sinne von Art. 70 Abs. 4 RTVG auseinandergesetzt. Es zeigte unter anderem auf, dass bereits der Bundesrat es ablehnte, den Begriff der «kleinen Unternehmen» an die Anzahl der Mitarbeitenden bzw. Vollzeitstellen zu knüpfen, wie dies dem Begriffsverständnis des Europäischen Rechts entspricht. Dabei kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass die Umsatzgrenze von Fr. 500'000.- für die Befreiung kleiner Unternehmen keinesfalls willkürlich, sondern aufgrund sachlicher und durchdachter, vom Gesetzgeber vorgegebenen Kriterien festgelegt worden sei. Hinsichtlich der rechtsgleichen Behandlung berücksichtigte es, dass die Fixierung einer Eintrittsschwelle im Einzelfall als «ungerecht» empfunden werden könne, jedoch im Abgaberecht eine gewisse Schematisierung, die nicht sämtlichen Einzelfällen gerecht zu werden vermöge, aus praktischen und veranlagungsökonomischen Gründen unvermeidlich und in diesem Sinne auch in der vorliegenden Konstellation nicht zu beanstanden sei (Urteile des BVGer A-2025/2019 vom 24. April 2020 E. 3.2.1, 3.3.1 f., A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.3 und E. 3.4.2.4).

**4.4.3** Im Urteil des BVGer A-2856/2019 vom 16. Dezember 2020 hatte das Bundesverwaltungsgericht mit Blick auf ein Unternehmen der (dazumal) höchsten Tarifstufe (6) eine Verletzung der Rechtsgleichheit hingegen verneint. Dies mit der Begründung, die damals betroffene Beschwerdeführerin sei – anders als in der Konstellation im Urteil A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 (E. 4.4.1) – verhältnismässig und rechtswesentlich weniger stark belastet als Unternehmen, deren Umsatz den damaligen Tarifstufen 1 bis 5 zuzuordnen sei (vgl. Urteil des BVGer A-2856/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 3.3.3). Im Urteil A-1078/2019 vom 7. Juli 2020 hatte das Bundesverwaltungsgericht zudem festgestellt, dass sich die Regelung im konkreten Anwendungsfall eines kleinen Unternehmens, welches in die tiefste Tarifstufe gemäss aArt. 67b Abs. 2 RTVV (AS 2017 5519) fiel, als verfassungskonform erweise. Dies mit der Begründung, dass für Unternehmen dieser Kategorie gemäss aArt. 67f RTVV ein Korrektiv über den Gewinn geschaffen und somit das schematische Abstellen auf den Umsatz abgeschwächt worden sei (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4940/2020 vom 22. Juni 2022 E. 2.3.2 mit weiteren Hinweisen).

**4.4.4** In seinem Urteil A-2902/2019 vom 16. Dezember 2020 hatte das Bundesverwaltungsgericht die Gelegenheit, sich mit der *Rechtsnatur* der Unternehmensabgabe näher zu befassen (vgl. des Weiteren Urteile des BVGer A-3926/2021 vom 1. März 2022 E. 4.3.2 und 5.2, A-2856/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 2.5). Es entschied, dass die Unternehmensabgabe als Steuer – und nicht als Kausalabgabe oder Lenkungsabgabe – zu qualifizieren sei (Urteil des BVGer A-2902/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 2.6). Die für Steuern geltenden Grundsätze seien somit zu beachten (Urteile des BVGer A-2902/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 2.6.7, A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.4.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4940/2020 vom 22. Juni 2022 E. 2.3.1).

**4.5** Der Bundesrat hat am 16. April 2020 beschlossen, die Tarifstruktur gemäss Art. 67b Abs. 2 RTVV zu verfeinern, um den Empfehlungen des Bundesverwaltungsgerichts nachzukommen. Hierzu wurde der Tarif (neu) in 18 Tarifstufen unterteilt und weniger degressiv ausgestaltet sowie die kleineren Unternehmen entlastet (Urteil des BVGer A-4940/2020 vom 22. Juni 2022 E. 2.4; vgl. Erläuternder Bericht des BAKOM zur Teilrevision der Radio- und Fernsehverordnung [RTVV], 16. April 2020, Ziff. 2.4).

Gemäss Art. 67b Abs. 2 RTVV (in der seit 1. Januar 2021 in Kraft stehenden Fassung) beträgt die jährliche Abgabe eines Unternehmens pro Jahr (vgl. auch Urteil des BVGer A-3926/2021 vom 1. März 2022 E. 4.2):

	Umsatz in Franken		Abgabe in Franken
a. Stufe 1	500 000 bis	749 999	160
b. Stufe 2	750 000 bis	1 199 999	235
c. Stufe 3	1 200 000 bis	1 699 999	325
d. Stufe 4	1 700 000 bis	2 499 999	460
e. Stufe 5	2 500 000 bis	3 599 999	645
f. Stufe 6	3 600 000 bis	5 099 999	905
g. Stufe 7	5 100 000 bis	7 299 999	1 270
h. Stufe 8	7 300 000 bis	10 399 999	1 785
i. Stufe 9	10 400 000 bis	14 999 999	2 505
j. Stufe 10	15 000 000 bis	22 999 999	3 315
k. Stufe 11	23 000 000 bis	32 999 999	4 935
l. Stufe 12	33 000 000 bis	49 999 999	6 925
m. Stufe 13	50 000 000 bis	89 999 999	9 725
n. Stufe 14	90 000 000 bis	179 999 999	13 665
o. Stufe 15	180 000 000 bis	399 999 999	19 170
p. Stufe 16	400 000 000 bis	699 999 999	26 915
q. Stufe 17	700 000 000 bis	999 999 999	37 790
r. Stufe 18	1 000 000 000 und mehr		49 925

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

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, insb. 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, 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.**

Im vorliegenden Verfahren ist zunächst zu prüfen, ob sich Art. 67b Abs. 2 RTVV in der seit dem 1. Januar 2021 geltenden Fassung für den zu beurteilenden Anwendungsfall der Beschwerdeführerinnen als verfassungskonform erweist.

**5.1** Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, dass Art. 67b Abs. 2 und Art. 67c Abs. 1 zweiter Satz RTVV gegen das Rechtsgleichheitsgebot und das Willkürverbot verstossen. Die gewählte Festlegung der Abgabebeträge sorge für eine Ungleichbehandlung verschiedener Unternehmen, für die es



keine sachliche Begründung gäbe und damit willkürlich sei. Die seit dem 1. Januar 2021 geltende Tarifstruktur benachteilige KMU, während grosse Unternehmen ab einem Umsatz von einer Milliarde Franken bevorteilt würden. Rechtswidrig sei, dass die Tarifstruktur bei einem Umsatz von einer Milliarde Franken ende, womit Grosskonzerne ohne nachvollziehbaren Grund bessergestellt würden. Die vom Bundesverwaltungsgericht gerügte Obergrenze sei somit nicht behoben worden.

Die Vorinstanz verkenne, dass das Bundesverwaltungsgericht nicht nur die geringe Anzahl an Tarifstufen gerügt habe. Es sei auch kritisiert worden, dass Unternehmen mit einem Umsatz von rund Fr. 5.7 Mio. rund das 10-fache mehr aufwenden müssten, als ein Unternehmen mit einem Umsatz von 1 Milliarde Franken oder mehr. Trotz der Erhöhung der Obergrenze habe das verfassungsmässig gewährleistete Gut einer unabhängigen und qualitativ hochstehenden Informationsversorgung via Radio und Fernsehen für Unternehmen mit Milliardenumsätzen faktisch keinen Wert, da faktisch nur die Muttergesellschaft und nicht die Tochtergesellschaften die Abgabe leisten müssten. Zwar sei mit dem heute geltenden Tarifsystem diese Ungleichheit etwas entschärft worden. Unter Berücksichtigung der Möglichkeit zur Bildung einer Unternehmensabgabegruppe werde diese Ungleichheit aber gleichzeitig wieder verschärft. Die neue Tarifstruktur enthalte somit die gleichen nicht nachvollziehbaren, Rechtsungleichheiten wie unter dem alten System. Diese Rechtsungleichheiten hätten entschärft werden können, indem weitere Tarifstufen oberhalb des Umsatzes von 1 Milliarde Franken sowie eine allgemeine Möglichkeit, eine Unternehmensabgabegruppe (ohne Mindestanzahl an Unternehmen) zu bilden, hätten eingeführt werden können.

**5.2** In ihrer Vernehmlassung bringt die Vorinstanz vor, es handle sich bei der Unternehmensabgabe für Radio und Fernsehen um eine Kausalabgabe «im weiteren Sinn», womit die Festlegung der Bemessungsgrundlage der Exekutive überlassen werden könne. Allerdings habe diese sowohl das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip einzuhalten. Die Unternehmensabgabe diene nicht dazu, die Erträge der Abgabeempfänger zu erhöhen (Ertragsneutralität). Der Bundesrat überprüfe die Tarife aufgrund der Bedürfnisse für die definierten Zwecke alle zwei Jahre und passe sie gegebenenfalls an (Bundesrat, Medienmitteilung vom 18. Oktober 2017, Tarif der Radio- und Fernsehabgabe ab 2019: einen Franken pro Tag [[www.bakom.ch](http://www.bakom.ch) > Das BAKOM > Informationen des BAKOM > Medienmitteilungen]). Dabei habe er die Empfehlungen des Preisüberwachers zu berücksichtigen und müsse Abweichungen öffentlich begründen (Art. 68a

Abs. 3 RTVG). Es bestehe eine genügende verfassungsrechtliche und formell-gesetzliche Grundlage zur Erhebung der Unternehmensabgabe. Das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip sei eingehalten.

Hinsichtlich der Beschwerdegründe argumentiert die Vorinstanz, dass Art. 8 BV keinen bestimmten Tarifverlauf vorschreibe. Vielmehr sei dem Bundesrat durch die gesetzliche Delegationsnorm von Art. 70 Abs. 5 RTVG ein grosser Ermessensspielraum für die Festlegung der Tarifstufen eingeräumt worden. Da es sich bei der Unternehmensabgabe um eine Abgabe und nicht eine Steuer handle, sei der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) vorliegend nicht zu beachten. Aufgrund der Kritik des Bundesverwaltungsgerichts an den Tarifstufen – diese seien zu wenig differenziert und zu degressiv – seien die Tarifstufen per 1. Januar 2021 feiner gegliedert worden. Konkret variere die effektive Belastung pro Unternehmen nun zwischen max. 0.03 Prozent und min. 0.0038 Prozent. Damit sei dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sehr wohl Genüge getan worden. Hinsichtlich der unterschiedlichen Tarifstufen sei eine gewisse Schematisierung – welchen tatsächlich nicht sämtlichen Einzelfällen gerecht zu werden vermöge – aus praktischen und verwaltungsökonomischen Gründen unvermeidlich. Das Bundesverwaltungsgericht habe zudem (zu Recht) die Abgabeobergrenze gar nicht beanstandet, sondern die oberste Tarifstufe implizit als verfassungskonform bestätigt. Somit sei das Rechtsgleichheitsgebot nicht verletzt. Es sei auch nicht ersichtlich, inwiefern die geltenden Tarifstufen willkürlich sein sollten.

**5.3** Was die geltend gemachte Verfassungswidrigkeit des seit dem 1. Januar 2021 geltenden Tarifs der Unternehmensabgabe (Art. 67b Abs. 2 RTVV) betrifft, ist vorab festzuhalten, dass die Unternehmensabgabe für Radio und Fernsehen in Art. 70 RTVG und damit in einem Bundesgesetz verankert ist, welches für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich ist (Art. 190 BV). Vor diesem Hintergrund muss das Vorliegen einer verfassungsmässigen Grundlage an dieser Stelle nicht geprüft werden (vgl. diesbezüglich das Urteil des BVGer A-2902/2019 vom 16. Dezember 2020 E. 3.3.1).

**5.3.1** Die Beschwerdeführerinnen behaupten zu Recht nicht, dass Art. 67b Abs. 2 RTVV nicht gesetzmässig sei. Entsprechend kann sich das Gericht an dieser Stelle darauf beschränken, dass Art. 67b RTVV den Vorgaben von Art. 70 Abs. 5 RTVG ohne Weiteres entspricht (E. 4.3).

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ist die Unternehmensabgabe aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichts nicht als Kausalabgabe «im weiteren Sinn», sondern als *Steuer* zu qualifizieren (E. 3.1.4, 4.4.4). Hinsichtlich der Frage der Verfassungswidrigkeit von Art. 67b Abs. 2 RTVV sind daher – soweit es die Art der Steuer zulässt (E. 3.1.2 f.) – die für Steuern massgebenden (Verfassungs-)Grundsätze, anwendbar (E. 4.4.4), die das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV für das Steuerrecht konkretisieren, mithin auch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dem Äquivalenzprinzip ist im Zusammenhang mit der Abgabe für Radio- und Fernsehen – soweit überhaupt anwendbar – insofern Genüge getan, als dass der Teil der Gesamtkosten, welcher durch die Abgabe zu decken ist, so auf die gesetzlich bestimmten Abgabepflichtigen verteilt wird, dass diese einen – mit dem Rechtsgleichheitsgebot übereinstimmenden – Teil zu übernehmen haben (Urteil des BVerfG A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.4.1.2). Indem sich die Unternehmensabgabe laut RTVG nach dem Umsatz richtet, hat der Gesetzgeber mit Blick etwa auf den verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – in Anbetracht der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung (E. 3.1.4, 4.4.3) – zulässigerweise eine gewisse Schematisierung für die Steuerbemessung vorgesehen. Darüber hinaus sind sachliche Gründe, von den verfassungsmässig anwendbaren Grundsätzen der Besteuerung abzuweichen, weder ersichtlich noch in Einhaltung des Legalitätsprinzips gesetzlich vorgesehen. Die Qualifikation der Unternehmensabgabe als Steuer hat zur Folge, dass ein fixer *Maximalbetrag* bei Erreichen eines bestimmten Umsatzes – im geltenden Tarif ab Fr. 1 Mrd. – weder erforderlich noch zulässig ist (anders noch im Urteil des BVerfG A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 2.4, in welchem das Gericht noch davon ausging, dass es sich bei der Haushalts- bzw. Unternehmensabgabe für Radio und Fernsehen weder um eine klassische Steuer noch um eine reine Kausalabgabe handle; vgl. E. 4.4.1). Indessen ist bei der Ausgestaltung der Steuer ein maximaler *Steuersatz* üblich und zulässig (vgl. für Zwecksteuern: Urteile des BVerfG 8C\_881/2008, 8C\_909/2008 vom 5. Mai 2009 E. 6.3 und 2P.329/2001 vom 4. Juli 2003 E. 3.4 in fine).

**5.3.2** Der Verordnungsgeber hat nach eigener Aussage die Empfehlungen des Bundesverwaltungsgerichts zur Tarifgestaltung der Unternehmensabgabe per 1. Januar 2021 umgesetzt. Seinem Verständnis nach hatte das Bundesverwaltungsgericht den bis zum 31. Dezember 2020 geltenden Tarif in sechs umsatzabhängigen Tarifstufen als zu wenig differenziert und zu degressiv erachtet (E. 4.5). Der neue Tarif enthält 18 Tarifstufen und ist damit deutlich differenzierter als der bis zum 31. Dezember 2020 geltende

6-stufige Tarif. Die Eintrittsschwelle für die Abgabepflicht liegt wie zuvor bei einem Mindestumsatz von Fr. 500'000.-. Abgabepflichtig sind sämtliche Unternehmen, welche diese Umsatzgrenze erreichen. Auf diese Weise wird dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung Rechnung getragen.

**5.3.3** Was die Grundsätze der Gleichmässigkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit betrifft, wurde die steuerliche Ungleichbehandlung mit dem neuen Tarif zwar teilweise gemildert. Die Rechtsungleichheiten wurden indessen hinsichtlich der (diesbezüglich) verbleibenden Schematisierung (E. 4.4.1) nur unzureichend beseitigt:

Die einzelnen Tarifstufen umfassen teilweise weiterhin sehr unterschiedliche Unternehmen. Während Tarifstufe 1 Unternehmen mit einem Gesamtumsatz von Fr. 500'000.- bis Fr. 749'999.- einschliesst (Umsatzdifferenz Fr. 249'999.-) und für diese eine Abgabe von Fr. 160.- festsetzt, beträgt die Umsatzdifferenz zwischen den Unternehmen in Tarifstufe 17 knapp Fr. 300 Mio. bei einer Abgabehöhe von Fr. 37'790.-. Die maximale Abgabe von Fr. 49'925.- in Tarifstufe 18 ist von allen Unternehmen geschuldet, deren Gesamtumsatz 1 Milliarde Franken übersteigt. Die relative Steuerbelastung beläuft sich damit auf 0.032 Prozent für Unternehmen mit einem Gesamtumsatz von Fr. 500'000.- während sie für Unternehmen mit einem Gesamtumsatz von Fr. 999'999'999.- 0.0037 Prozent beträgt – mit anderen Worten rund 8.6-mal tiefer liegt. Bei einem Umsatz von 1 Mrd. Fr. beträgt die relative Steuerbelastung 0.0049 Prozent (Tarifstufe 18). Dies bedeutet, dass die relative Belastung der Unternehmen mit steigendem Umsatz über alle Tarifstufen bis Tarifstufe 17 hinweg betrachtet, weiterhin stetig abnimmt und kleinere Unternehmen nach wie vor einer wesentlich höheren relativen Steuerbelastung unterliegen als umsatzstarke Unternehmen.

Entgegen der Auffassung des Verordnungsgebers und der Vorinstanz hat das Bundesverwaltungsgericht den bis zum 31. Dezember 2020 geltenden Tarif nicht bloss als zu wenig differenziert und «zu» degressiv qualifiziert. Vielmehr hat es mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung einen weitgehend degressiven Tarif grundsätzlich als verfassungsrechtlich problematisch erachtet (E. 4.4.1).

**5.3.4** Für die Beschwerdeführerinnen ergeben sich die folgenden relativen Steuerbelastungen:

- Der Beschwerdeführerin 4 wurde für die Unternehmensabgabe 2021 Fr. 235.- (Tarifkategorie 2) in Rechnung gestellt (basierend auf einem Gesamtumsatz von Fr. 811'379.26). Ihre relative Steuerbelastung beträgt 0.028 Prozent und damit rund das 7.5-fache eines Unternehmens mit Gesamtumsatz von Fr. 999'999'999.- (0.0037 Prozent; Tarifkategorie 17).
- Der Beschwerdeführerin 2 wurden für die Unternehmensabgabe 2021 Fr. 1'270.- (Tarifkategorie 7) in Rechnung gestellt (basierend auf einem Gesamtumsatz von Fr. 6'972'980.36). Ihre relative Steuerbelastung beträgt 0.018 Prozent und damit rund das 4.8-fache eines Unternehmens mit Gesamtumsatz von Fr. 999'999'999.- (0.0037 Prozent; Tarifkategorie 17).
- Der Beschwerdeführerin 1 wurden für die Unternehmensabgabe 2021 Fr. 2'505.- (Tarifkategorie 9) in Rechnung gestellt (basierend auf einem Gesamtumsatz von Fr. 14'007'535.57). Ihre relative Steuerbelastung beträgt 0.017 Prozent und damit rund das 4.5-fache eines Unternehmens mit Gesamtumsatz von Fr. 999'999'999.- (0.0037 Prozent; Tarifkategorie 17).
- Der Beschwerdeführerin 3 wurden für die Unternehmensabgabe 2021 Fr. 13'665.- (Tarifkategorie 14) in Rechnung gestellt (basierend auf einem Gesamtumsatz von Fr. 93'667'810.28). Ihre relative Steuerbelastung beträgt 0.014 Prozent und damit rund das 3.7-fache eines Unternehmens mit Gesamtumsatz von Fr. 999'999'999.- (0.0037 Prozent; Tarifkategorie 17).

Die Beschwerdeführerinnen machen daher zu Recht geltend, dass die ihnen in Rechnung gestellten Beträge für die Unternehmensabgabe 2021 gegen das Rechtsgleichheitsgebot verstossen.

**5.3.5** Nach dem Gesagten verstösst im vorliegenden Anwendungsfall die Regelung in Art. 67b Abs. 2 RTVV gegen das Rechtsgleichheitsgebot bzw. die daraus abgeleiteten Grundsätze der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (E. 3.1.2) und erweist sich – der bisherigen Rechtsprechung folgend – als nicht verfassungskonform.

**5.3.6** Es stellt sich die Frage, welche Folgen aus der festgestellten Verfassungsverletzung resultieren:

Grundsätzlich führt eine akzessorische Normenkontrolle nicht zur formellen Aufhebung einer als verfassungswidrig erkannten Rechtsnorm, sondern lediglich dazu, dass deren Anwendung im konkreten Anwendungsfall unterbleibt (E. 3.3.4). Wie bereits unter dem vom Bundesverwaltungsgericht als verfassungswidrig erkannten alten Tarif der Unternehmensabgabe stellt sich auch hier die Frage der Verhältnismässigkeit, würde der Tarif nicht bis zu dessen Abänderung weiterhin angewendet. Eine Nichtanwendung hätte schwerwiegende Auswirkungen zur Folge, zumal die durch Verfassung und Gesetz gebotene Finanzierung von Radio und Fernsehen bis zur Revision des Tarifs nicht gesichert wäre (Urteile des BVGer A-4940/2020 vom 22. Juni 2022 E. 3.5.3.2 f. und A-1378/2019 vom 5. Dezember 2019 E. 3.4.4 f.). Zudem kann die Vorinstanz anders als in BGE 133 I 206 nicht auf eine frühere verfassungskonforme Ordnung zurückgreifen (BGE 133 I 206 E. 13.2), wodurch Rechtsunsicherheit entstehen würde. Sodann ist zu berücksichtigen, dass der Bundesrat in Aussicht gestellt hat, die Tarife alle zwei Jahre zu überprüfen (E. 5.2). Da das Tarifkonzept der Unternehmensabgabe zum wiederholten Mal ein verfassungswidriges Element beinhaltet, wird dem Ordnungsgeber – angesichts der aktuellen Ausgestaltung der Unternehmensabgabe im RTVG – bei der Revision des Tarifs nahegelegt, eine progressive und/oder teilweise lineare Ausgestaltung des Tarifs vorzusehen (beispielsweise mit einem Mindestbetrag oder -steuersatz und einem maximalen Steuersatz [vgl. E. 5.3.1]).

**5.3.7** Zusammenfassend ist aus Gründen der Rechtssicherheit und Verhältnismässigkeit von einer Nichtanwendbarkeit von Art. 67b Abs. 2 RTVV im konkreten Anwendungsfall abzusehen. Die angefochtenen Verfügungen vom 28. September 2021 sind daher nicht aufzuheben und die darin festgesetzten Beträge für die Unternehmensabgabe 2021 bleiben geschuldet.

**6.**

Zu prüfen ist weiter die Verfassungskonformität von Art. 67c Abs. 1 Satz 2 RTVV. Da es sich bei der RTVV um eine unselbständige Verordnung handelt, die auf dem RTVG und damit einem Gesetz im formellen Sinn beruht, ist vorab die Gesetzmässigkeit der beanstandeten Bestimmung zu prüfen (E. 3.3.1 f.).

**6.1** Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dass die sogenannte «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 soll. 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] 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 Verordnunggeber 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 bzw. der Leistungsauftrag des Gesetzgebers nicht mehr erfüllt

werden könnten. Die Eintrittsschwelle zur Bildung einer Unternehmensabgabegruppe sei daher keinesfalls sinn- oder zwecklos bzw. 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; E. 3.1.2). 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 bzw. 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 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 gesetzvertretende Bestimmung handelt (E. 3.2.2). Eine derartige Delegationsbestimmung des Gesetzgebers an den Verordnungsgeber ist im RTVG – anders als für die Festsetzung der Tarifikategorien der Unternehmensabgabe (Art. 70 Abs. 5 RTVG) – nicht ersichtlich (vgl. dazu auch Anfrage Birrer-Heimo, Amtliches Bulletin der Bundesversammlung [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 zu Gute kommen 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 sind, 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 (E. 5.3.6 f.) 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 (E. 4.4.2). Die Beschwerdeführerinnen können sich sodann nicht auf eine Gleichbehandlung im Unrecht berufen, da sie die Voraussetzungen zur Bildung einer Unternehmensabgabegruppe offenbar nicht erfüllen (E. 3.4) 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 (E. 3.3.4).

## **7.**

**7.1** In Anbetracht des Ausgangs des Verfahrens sind den Beschwerdeführerinnen keine Kosten für das vorliegende Verfahren aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'200.- ist den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**7.2** Gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG kann die Beschwerdeinstanz der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen. Gemäss Art. 8 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem

Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) umfasst die Parteientschädigung die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere Auslagen der Partei. Im vorliegenden Fall obsiegen die Beschwerdeführerinnen teilweise. Da übergeordnete Gründe gegen eine Aufhebung der Verfügungen vom 28. September 2021 sprechen (E. 5.3.6 f.), ist den Beschwerdeführerinnen eine Parteientschädigung wie im Falle eines vollständigen Obsiegens zuzusprechen.

Die Vorinstanz hat den obsiegenden Beschwerdeführerinnen eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Die Parteientschädigung ist im vorliegenden Verfahren, mangels Kostennote, praxisgemäss auf Fr. 1'800.- festzusetzen.

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerden werden im Sinne der Erwägungen insofern teilweise gutgeheissen, als festgestellt wird, dass in den vorliegenden Anwendungsfällen Art. 67b Abs. 2 RTVV verfassungswidrig und Art. 67c Abs. 1 Satz 2 RTVV gesetzes- und verfassungswidrig sind. Im Übrigen werden die Beschwerden abgewiesen.

**2.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'200.- wird den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführerinnen eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'800.- auszurichten.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerinnen und die Vorinstanz.

*Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Karolina Yuan

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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