

BGer 2C 933/2021 vom 23. September 2022

Bundesgericht, 2022-09-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_933_2021

FR: TF 2C 933/2021 du 23 septembre 2022

IT: TF 2C 933/2021 del 23 settembre 2022

Regeste

Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2007-2012 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Mehrwertsteuerstreit, mithin in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig. Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 147 I 73 E. 2.2; 143 IV 241 E. 2.3.1; 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; 139 II 404 E. 3). Die Verletzung von Grundrechten und kantonalem Recht überprüft das Bundesgericht allerdings nur, wenn eine konkrete Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht gem. Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 3

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV ; Art. 29 VwVG) verletzt, indem sie nicht auf die

"präzisierten" Beschwerdebegehren eingetreten sei. Diese Rüge ist unbegründet.

E. 3.1

Der Streitgegenstand wird durch die Anträge definiert; er kann im Verlaufe des Verfahrens durch die Parteien grundsätzlich nicht mehr erweitert werden (BGE 144 II 359 E. 4.3; 136 II 165 E. 4). Die Anträge müssen in der fristgerecht eingereichten Beschwerde enthalten sein (Art. 52 Abs. 1 VwVG). Die Nachfrist zur Ergänzung der Begründung, welche die Vorinstanz nach Art. 53 VwVG einräumen kann, kann nicht dazu dienen, die Beschwerdefrist zu verlängern. Demgemäss können die fristgerecht formulierten Anträge in der Folge zwar ergänzend begründet, aber auf keinen Fall erweitert werden (Urteil 2C_292/2010 vom 28. April 2011 E. 1.4.2).

E. 3.2

Das Bundesgericht hat im Urteil 2C_1002/2020 vom 28. Dezember 2020 bereits bestätigt, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin zu Recht keine Nachfrist nach Art. 53 VwVG eingeräumt hat. Ebensowenig ist zu beanstanden, dass die Vorinstanz die neuen Anträge der Beschwerdeführerin für unzulässig hält, soweit sie über die ursprünglichen Anträge hinausgehen. Entgegen der Beschwerdeführerin ist an dieser Stelle Art. 99 Abs. 2 BGG nicht einschlägig; diese Bestimmung betrifft das Verfahren vor Bundesgericht, nicht jenes vor der Vorinstanz.

E. 3.3

Der Klarheit halber ist immerhin darauf hinzuweisen, dass die neuen Anträge wenn nicht vollständig, so doch weitgehend in den ursprünglichen Anträgen enthalten waren. Denn der Beschwerdeführerin ging es weiterhin darum, dass die Einspracheentscheide aufgehoben und keine Mehrwertsteuern nachgefordert würden. Dies hat die Vorinstanz nicht übersehen, hat sie sich doch mit sämtlichen Argumenten der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt, mit denen Letztere die Rechtmässigkeit der Mehrwertsteuernachforderungen in Zweifel zu ziehen versuchte.

E. 4

In formeller Hinsicht rügt die Beschwerdeführerin weiter, dass ihre Parteirechte und insbesondere ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden seien, weil erstens die ESTV ihrer Rechtsvorgängerin vor Erlass der Einschätzungsmitteilung im Jahr 2014 keine Fristverlängerung eingeräumt habe und zweitens die ESTV sie vor dem Erlass der Einspracheentscheide vom 11. September 2017 nicht in das Verfahren eingebunden habe.

E. 4.1

Die erstgenannte Rüge ist offensichtlich unbegründet. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die Einschätzungsmitteilung keine Verfügung, sondern ein Verfügungssurrogat darstellt (Urteil 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.3.3; vgl. auch BGE 140 II 202 E. 5.5 und 5.6). Die Einschätzungsmitteilung soll der steuerpflichtigen Person gerade ermöglichen, Stellung zu nehmen, bevor die ESTV eine Verfügung erlässt (BGE 140 II 202 E. 5.5 mit Hinweisen auf die Lehre). Die Rechtsvorgängerin nahm diese Gelegenheit denn auch wahr, indem sie mit Schreiben vom 20. Juni 2014 Stellung zu den Einschätzungsmitteilungen nahm. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist nicht erkennbar.

E. 4.2

Mit der zweitgenannten Rüge hat sich das Bundesgericht bereits im Urteil 2C_923/2018 vom 21. Februar 2020 auseinandergesetzt und sie verworfen. Es kann daher an dieser Stelle auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden (Urteil 2C_923/2018 vom 21. Februar 2020 E. 3.3.1, nicht publ. in: BGE 146 II 73 , aber in: ASA 89 S. 63; vgl. auch Urteil 2C_1002/2020 vom 28. Dezember 2020 E. 2.4 und 2.5).

E. 5

Bevor auf die materiellen Rügen der Beschwerdeführerin eingegangen wird, ist zu klären, welche gesetzlichen Grundlagen in zeitlicher Hinsicht Anwendung finden. Da die Vorinstanz die Beschwerde betreffend die Steuerperiode 2010 infolge Verjährung gutgeheissen hat, liegen vor Bundesgericht noch die Steuerperioden 2007 bis 2009 sowie 2011 und 2012 im Streit.

E. 5.1

Für die Steuerperioden 2007 bis 2009 kommt das alte Recht - das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG; AS 2000 1300) und die Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (AS 2000 1347) - zur Anwendung, während die Steuerjahre 2011 und 2012 neuem Recht - dem MWSTG und der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) - unterstehen (vgl. Art. 112 Abs. 1 MWSTG).

E. 5.2

Verfahrensrechtliche Fragen beurteilen sich allerdings auch bei im Zeitpunkt des Inkrafttretens bereits hängigen Verfahren nach neuem Recht (Art. 113 Abs. 3 MWSTG ; vgl. Urteile 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 4.2 und 5.2.4.1; 2C_947/2014 vom 2. November 2015 E. 3.2, 7.2.4 und 7.2.5, in: RDAF 2015 II S. 605). Das Bundesgericht ist bislang implizit davon ausgegangen, dass die Ermessenseinschätzung keine (rein) verfahrensrechtliche Angelegenheit ist, und hat daher wiederholt auch nach Inkrafttreten des neuen Rechts Art. 60 aMWSTG angewendet, soweit Perioden vor dem 1. Januar 2010 betroffen waren (vgl. Urteile 2C_311/2016 vom 23. Mai 2016 E. 2.3.1; 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.4; 2C_812/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.1). Die Natur der Ermessenseinschätzung braucht hier jedoch nicht weiter erörtert zu werden, da ohnehin keine sachliche Differenz zwischen der altrechtlichen Regelung in Art. 60 aMWSTG und der neurechtlichen Regelung in Art. 79 Abs. 1 MWSTG besteht (vgl. Urteil 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.2 und 2.3).

E. 6

In materieller Hinsicht macht die Beschwerdeführerin zunächst sinngemäss geltend, dass die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung gemäss Art. 79 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 60 aMWSTG nicht gegeben gewesen seien.

E. 6.1

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäsem Ermessen ein (vgl. Art. 79 Abs. 1 MWSTG ; Art. 60 aMWSTG). Aufzeichnungen sind dann im Sinne von Art. 79 Abs. 1 MWSTG unvollständig, wenn sie die mehrwertsteuerlich relevanten Tatsachen - vor allem die steuerbaren Leistungen - nicht vollständig abbilden und sie daher keine Festsetzung der Mehrwertsteuer anhand der tatsächlichen Verhältnisse erlauben. In diesem Fall ist eine

Ermessenseinschätzung selbst dann vorzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person ihre Bücher nach den handelsrechtlichen Grundsätzen geführt und auch alle zusätzlichen Aufzeichnungspflichten beachtet hat, welche die ESTV gegebenenfalls nach Art. 70 Abs. 1 MWSTG aufgestellt hat (Urteil 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 3.4). Da mit der Ermessenseinschätzung keine pönalen Motive verfolgt werden sollen, spielt es keine Rolle, aus welchen Gründen die Aufzeichnungen unvollständig oder unzuverlässig sind und ob den Steuerpflichtigen an dieser Situation ein Verschulden trifft (Urteil 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 3.3 mit zahlreichen Hinweisen).

E. 6.2

Gemäss der Vorinstanz fehlen diverse Aufzeichnungen und Unterlagen. Es sei kein Kassabuch geführt und die Fahrtschreiber seien nur teilweise aufbewahrt worden. Zudem hätten sich die Beschwerdeführerin respektive ihre Rechtsvorgängerin beharrlich geweigert, Unterlagen zu den Steuerperioden 2007 bis 2010 für eine (neuerliche) Prüfung vorzulegen, und dadurch ihre Auskunftspflicht (Art. 68 Abs. 1 MWSTG ; Art. 57 Abs. 1 aMWSTG) missachtet.

E. 6.3

Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass die steuerpflichtige Person nach der Rechtsprechung selbst bei geringem Barverkehr zur Führung zumindest eines einfachen ordentlichen Kassabuchs verpflichtet ist (Urteile 2C_950/2015 vom 11. März 2016 E. 4.3; 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 3.1; 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.2). Die Beschwerdeführerin stellt die Feststellung der Vorinstanz, dass ein ordnungsgemässes Kassabuch fehle, nicht substantiiert infrage. Sie ist jedoch der Ansicht, dass dennoch keine Ermessenseinschätzung Platz greifen dürfe, weil ihre Geschäftsbücher die korrekte Festsetzung der Mehrwertsteuer erlaubten. Dies trifft nicht zu. Wie nämlich bereits die ESTV festgehalten hatte, bestehen erhebliche Zweifel an der Aussagekraft der Geschäftsbücher, zumal der Treibstoffaufwand mit Ausnahme des Jahres 2012 stark von den Erfahrungszahlen der ESTV abwich. Unter diesen Umständen waren die fehlenden Aufzeichnungen unabdingbar für die Festsetzung der Mehrwertsteuer.

E. 6.4

Für die Jahre 2007 bis 2010 blieben die Aufzeichnungen auch deshalb unvollständig, weil es die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin abgelehnt hatte, die Unterlagen für eine neuerliche Prüfung vorzulegen. Entgegen der Beschwerdeführerin war die Vorinstanz nicht gehalten, die Akten zum Konkurs der Rechtsvorgängerin beim zuständigen Konkursamt anzufordern. Die Vorinstanz hatte nämlich im vorliegenden Kontext lediglich zu prüfen, ob die ESTV zu Recht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen hatte. Für die Beurteilung dieser Frage sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Ermessenseinschätzung massgeblich. Im Zeitpunkt der Einschätzungsmitteilungen (23. Mai 2014) und auch noch bei Eröffnung der Veranlagungsverfügungen (5. April 2016) war über die Rechtsvorgängerin aber noch nicht der Konkurs eröffnet worden, sodass sich die fraglichen Unterlagen und Aufzeichnungen im massgeblichen Zeitraum bei ihr befanden. Inwiefern die ESTV ohne Mitwirkung der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin auf die Aufzeichnungen und Unterlagen hätte zugreifen und ihre Entscheidungsgrundlage selbst hätte vervollständigen können, ist nicht ersichtlich.

E. 6.5

Die Beschwerdeführerin beruft sich sodann auf das Recht auf eine wirksame Beschwerde (Art. 13 EMRK) respektive auf die verfassungsmässigen Parteirechte (Art. 29 BV), um die unterbliebene Mitwirkung seitens ihrer Rechtsvorgängerin zu rechtfertigen. Diese Rügen genügen den qualifizierten Begründungsanforderungen (Art. 106 Abs. 2 BGG) nicht. Namentlich legt die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit Art. 13 EMRK nicht dar, inwiefern die Mitwirkungspflicht in ein konventionsmässig geschütztes Recht eingreifen soll und daher vorab über das Bestehen derselben hätte entschieden werden müssen (vgl. zum akzessorischen Charakter von Art. 13 EMRK BGE 147 I 280 E. 7 ; 144 I 340 E. 3.4.2).

E. 6.6

Nach dem Gesagten ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Vornahme der Ermessenseinschätzung wegen der Unvollständigkeit der Aufzeichnungen geschützt hat.

E. 7

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die Ermessenseinschätzungen seien inhaltlich grob falsch. Namentlich führe "die von der ESTV angewendete pauschale Aufrechnung auf der Basis eines Treibstoffverbrauchs zu absurden und völlig unrealistischen Umsatzrenditewerten".

E. 7.1

Neben den Voraussetzungen der Ermessenseinschätzungen kann das Bundesgericht grundsätzlich auch mit voller Kognition prüfen, ob die Vorinstanz bzw. die ESTV eine sachgerechte Bewertungs- bzw. Schätzungsmethode herangezogen hat (Urteile 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; 2C_812/2013 / 2C_813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.2; 2C_715/2013 vom 13. Januar 2014 E. 3.2). Allerdings billigt das Bundesgericht den Steuerbehörden bei der Methodenwahl einen gewissen Beurteilungsspielraum zu, weswegen sich das Bundesgericht insoweit bei der Überprüfung Zurückhaltung auferlegt (Urteil 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.3; vgl. zu den direkten Steuern Urteile 2C_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 3.2.3; 2C_495/2017 / 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 10.1, in: RDAF 2019 II S. 547). Die eigentliche Bewertung oder Schätzung, die aufgrund der zulässigerweise gewählten Methode vorzunehmen ist, gehört zu den Tatfragen, was eine Prüfung nur unter dem Blickwinkel der offensichtlichen Unrichtigkeit bzw. der Willkür zulässt (vgl. oben E. 2.1; Urteile 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4; 2C_812/2013 / 2C_813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.3; 2C_309/2013 / 2C_310/2013 vom 18. September 2013 E. 2.3.2). Infolgedessen prüft das Bundesgericht das Ergebnis einer Bewertung oder Schätzung nur auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin. Erhebt die steuerpflichtige Person Beschwerde ans Bundesgericht, kann sie sich nicht darauf beschränken, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessenseinschätzung allgemein zu kritisieren; sie muss vielmehr nachweisen, dass die von der ESTV vorgenommene Schätzung offensichtlich unrichtig ist (Urteile 2C_27/2021 vom 5. Oktober 2021 E. 3.1.4; 2C_812/2013 / 2C_813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.4.3; 2C_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.4).

E. 7.2

Die ESTV hat die jährlichen Umsätze der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin geschätzt, indem sie vom jährlichen Treibstoffaufwand anhand des Verhältnisses zwischen dem Treibstoffaufwand und den (verbuchten) Fahrtentgelten des Jahres 2012 (13.1 %) auf den Umsatz hochgerechnet hat. Auf das Jahr 2012 hat die ESTV abgestützt, weil das Verhältnis Treibstoffaufwand/verbuchter Umsatz nur in jenem Jahr innerhalb der

Bandbreite der Erfahrungswerte der ESTV aus vergleichbaren Regionen wie Bern, Basel-Stadt, Graubünden, Genf oder Zürich (4.9 % bis 14.6 %) gelegen hat. Eine Schätzung mittels der geschäftlich gefahrenen Kilometer und einem durchschnittlichen Umsatz pro Kilometer sei mangels Unterlagen nicht möglich gewesen.

E. 7.3

Die Beschwerdeführerin beanstandet die gewählte Methode nicht. In Anbetracht dessen, dass die ESTV in der Wahl der Schätzungsmethode durch die mangelhafte Informationslage eingeschränkt war, ist auch nicht ersichtlich, dass ihr eine andere, besser geeignete Methode zur Verfügung gestanden hätte.

E. 7.4

Indessen ist die Beschwerdeführerin der Ansicht, dass die Schätzungen offensichtlich unrichtig seien. Die Vorinstanz hat diesbezüglich überzeugend dargelegt, weshalb die ESTV auf das Verhältnis Treibstoffaufwand/verbuchter Umsatz des Jahres 2012 von 13.1 % abstellen durfte und sie die höheren Werte der anderen Jahre - bzw. den Medianwert hieraus - nicht berücksichtigen musste (vgl. angefochtenes Urteil E. 7.2 und 8.1.2). Die Kritik der Beschwerdeführerin hieran bleibt appellatorisch. Insbesondere zeigt sie nicht auf, dass der Schätzungsparameter von 13.1 % zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen führt. Die resultierenden Umsatzrenditen, welche die Beschwerdeführerin ins Feld führt, belegen die offensichtliche Unrichtigkeit jedenfalls nicht, worauf im Übrigen auch schon die Vorinstanz unter Hinweis auf die Erfahrungswerte der ESTV hingewiesen hat (vgl. angefochtenes Urteil E. 8.1.2).

E. 7.5

Der Beschwerdeführerin ist sodann auch zu widersprechen, soweit sie meint, dass die Schätzungen reduziert werden müssten, weil zwei Taxifahrer Umsätze veruntreut hätten. Die Taxifahrer waren der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin bei der Leistungserbringung als Hilfspersonen behilflich. Wenn sie die vereinnahmten Entgelte nicht abliefern, betrifft dies das Innenverhältnis zwischen ihnen und der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin, nicht aber das hier relevante Aussenverhältnis zwischen der Rechtsvorgängerin und den Kunden (vgl. Urteil 2C_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 5). Für das Aussenverhältnis ist davon auszugehen, dass die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin die Entgelte im Moment der Zahlung der Kunden an die Taxifahrer vereinnahmte. Es gibt demnach keinen Anlass für eine Korrektur der Schätzung wegen Debitorenverlusten.

E. 7.6

Nach dem Gesagten besteht für das Bundesgericht kein Grund, die von der Vorinstanz bestätigten Schätzungen der ESTV infrage zu stellen.

E. 8

Die Beschwerdeführerin rügt des Weiteren, dass die Vorinstanz die Erhebung eines Verzugszinses zu Unrecht geschützt habe. Aufgrund des seit Jahren herrschenden Nullzins- und Nullsteuerungsumfelds stelle ein Verzugszins zum Satz von aktuell 4 % einen Strafzins oder eine Verdachtsstrafe dar.

E. 8.1

Nach Art. 86 Abs. 1 MWSTG hat die steuerpflichtige Person die Steuerforderung innert 60 Tagen nach Ablauf der betreffenden Abrechnungsperiode zu begleichen. Bei verspäteter Zahlung ist nach Art. 87 Abs. 1 MWSTG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (vgl. analog bereits Art. 47 Abs. 1 und 2 aMWSTG). Die Bestimmung des Verzugszinssatzes obliegt dem Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD). Dieses "legt marktübliche Verzugs- und Vergütungszinssätze fest und passt diese periodisch an" (Art. 108 lit. a MWSTG) bzw. ist zuständig dafür, "die Verzugs- und Vergütungszinssätze festzusetzen" (Art. 90 Abs. 3 lit. b aMWSTG).

E. 8.2

Das EFD hat den Verzugs- und den Vergütungszinssatz in einer Verordnung festgesetzt und zuletzt per 1. Januar 2012 geändert. Beide Zinssätze betragen seither 4 % (Art. 4 Abs. 1 lit. a der Verordnung des EFD vom 25. Juni 2021 über die Verzugs- und Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern [Zinssatzverordnung EFD; SR 631.014] ; vgl. auch Art. 1 Abs. 2 der Verordnung des EFD vom 11. Dezember 2009 über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze [AS 2009 6835]), wobei vom 20. März 2020 bis zum 31. Dezember 2020 bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer kein Verzugszins geschuldet war (Art. 2 der Verordnung vom 20. März 2020 über den befristeten Verzicht auf Verzugszinsen bei verspäteter Zahlung von Steuern, Lenkungsabgaben und Zollabgaben sowie Verzicht auf die Darlehensrückerstattung durch die Schweizerische Gesellschaft für Hotelkredit [SR 641.207.2; AS 2020 861]). Für die Zeit vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 betrug der Verzugszinssatz 4.5 %, für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 2009 5 % (Art. 4 Abs. 1 lit. b und c Zinssatzverordnung EFD).

E. 8.3

Verordnungen des Bundesrates und seiner Departemente können vorfrageweise daraufhin überprüft werden, ob sie gesetzes- und verfassungskonform sind (zur vorfrageweisen bzw. konkreten Normenkontrolle von Bundesratsverordnungen Urteil 4A_275/2021 / 4A_283/2021 vom 11. Januar 2022 E. 3.2, zur Publikation vorgesehen; BGE 144 II 454 E. 3.2 und 3.3; 143 II 87 E. 4.4; 143 V 208 E. 3.3 und 4.3; 141 II 169 E. 3.4; zur Normenkontrolle von Departementsverordnungen BGE 144 III 353 E. 2.2 und 2.3). Erweist sich die Rüge der mangelnden Gesetz- oder Verfassungsmässigkeit als begründet, ist der betreffenden Verordnungsbestimmung im konkreten Einzelfall die Anwendung zu versagen (Urteil 4A_275/2021 / 4A_283/2021 vom 11. Januar 2022 E. 3.2, zur Publikation vorgesehen; vgl. auch BGE 140 II 194 E. 5.8). Räumt die gesetzliche Delegationsnorm dem Verordnungsgeber einen sehr weiten Spielraum für die inhaltliche Ausgestaltung der unselbständigen Verordnung ein, so ist dieser Gestaltungsbereich für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden verbindlich (Art. 190 BV ; vgl. BGE 144 II 454 E. 3.3; 143 II 87 E. 4.4; 140 II 194 E. 5.8;). Das Bundesgericht setzt bei der Überprüfung der Verordnung nicht sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Verordnungsgebers, sondern beschränkt sich auf die Prüfung, ob die Verordnung den Rahmen der im Gesetz delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder aus anderen Gründen gesetzes- oder verfassungswidrig ist (vgl. BGE 144 II 454 E. 3.3; 143 II 87 E. 4.4; 141 II 169 E. 3.4; 140 II 194 E. 5.8; je mit Hinweisen). Die Zweckmässigkeit der getroffenen Anordnung entzieht sich der bundesgerichtlichen Kontrolle (BGE 144 II 454 E. 3.3; 143 II 87 E. 4.4; 140 II 194 E. 5.8). Es ist nicht Sache des Bundesgerichts, sich zur Sachgerechtigkeit einer Verordnungsbestimmung etwa in politischer oder wirtschaftlicher Hinsicht zu äussern (vgl. BGE 144 II 454 E. 3.3; 143 II 87 E. 4.4; 139 II 460 E. 2.3; 136 II

337 E. 5.1; je mit Hinweisen).

E. 8.4

Der Verzugszins bezweckt im Mehrwertsteuerrecht den Vor- bzw. Nachteilsausgleich (vgl. zur insoweit analogen Rechtslage im AHV-Recht BGE 139 V 297 E. 3.3.2.2). Er dient nicht dazu, die steuerpflichtige Person zu bestrafen (vgl. Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer [Botschaft 2008], BBl 2008 S. 7024; FELIX GEIGER, in: MWSTG Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 6 zu Art. 108 MWSTG ; a.M. CEDRIC BALLENEGGER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, MWSTG/LTVA, 2015, N. 13 zu Art. 108 MWSTG , der dem Verzugszins auch einen Strafzweck zuschreibt). Dementsprechend ist er unabhängig vom Verschulden der steuerpflichtigen Person geschuldet (vgl. Urteil 2C_809/2017 vom 23. April 2019 E. 2.1 mit Hinweis auf GEIGER, a.a.O., N. 2 zu Art. 87 MWSTG). Der Gesetzgeber hat das EFD in Art. 108 lit. a MWSTG verpflichtet, "marktübliche Verzugs- und Vergütungszinssätze" festzusetzen. Gemäss der Botschaft hat sich das EFD dabei an den Marktverhältnissen zu orientieren (Botschaft 2008, S. 7024). Das EFD muss diese Zinssätze laut Art. 108 lit. a MWSTG periodisch anpassen (vgl. neuerdings auch Art. 1 Abs. 2 Zinssatzverordnung EFD, wonach das EFD die Zinssätze für jedes Kalenderjahr festlegen muss).

E. 8.5

Die Vorinstanz hat den mehrwertsteuerlichen Verzugszins mit kantonalen Verzugszinsen verglichen. Dies ist jedoch nicht zielführend. Die Kantone sind in der Ausgestaltung der Verzinsungsregeln durch das Harmonisierungsrecht nicht gebunden (vgl. Urteile 2C_252/2021 vom 16. August 2021 E. 3, in: StE 2021 B 99.2 Nr. 27; 2C_351/2019 vom 26. September 2019 E. 5.1, in: RDAF 2020 II S. 95, StR 75/2020 S. 63; vgl. zur ähnlichen Situation im Nachsteuerverfahren Urteil 2C_116/2015 / 2C_117/2015 vom 30. September 2015 E. 5.4). Sie müssen ihre Verzugszinsen folglich jedenfalls nicht von Harmonisierungsrechts wegen an einen Marktzins binden. Zudem kennen viele Kantone im Unterschied zum Mehrwertsteuerrecht ein zweistufiges System mit einem (tieferen) Vergütungszins und einem (höheren) Verzugszins (vgl. Urteile 2C_434/2021 vom 3. März 2022 E. 5.1; 2C_252/2021 vom 16. August 2021 E. 3.1.1 und 3.1.2, in: StE 2021 B 99.2 Nr. 27; 2C_116/2015 / 2C_117/2015 vom 30. September 2015 E. 5.5.1). Aus demselben Grund ist das Urteil des deutschen Bundesverfassungsgerichts, auf das die Beschwerdeführerin hinweist (Urteil des deutschen Bundesverfassungsgerichts 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 vom 8. Juli 2021) vorliegend nur von sehr begrenzter Aussagekraft, folgt das deutsche Abgaberecht doch ebenfalls einem zweistufigen Verzinsungssystem mit einem Nachzahlungszins und einem Säumniszuschlag (vgl. § 233a, § 238 Abs. 1 und § 240 Abs. 1 der deutschen Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 [BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61]). Von geringer Bedeutung ist schliesslich auch der privatrechtliche Verzugszinssatz von 5 % (Art. 104 Abs. 1 OR), auf den die ESTV hinweist. Der mehrwertsteuerrechtliche Verzugszins erfasst nämlich bei Weitem nicht nur Konstellationen, die mit einem privatrechtlichen Verzug vergleichbar wären. Dementsprechend darf jedenfalls nicht ausschliesslich auf den privatrechtlichen Verzugszinssatz von 5 % abgestellt werden, um den marktüblichen Zinssatz zu bestimmen (vgl. auch Botschaft 2008, S. 7024, wonach Zinssätze von 5 % in einer Tiefzinsphase zu hoch seien und den Charakter eines Strafzinses erhielten).

E. 8.6

Richtigerweise ist der Mehrwertsteuerrechtliche Verzugszins primär mit den Zinsen zu vergleichen, die auf dem Geld- und Kapitalmarkt vorherrschen. Mit Blick auf die Ausgleichsfunktion des Mehrwertsteuerrechtlichen Verzugszinses (vgl. oben E. 8.5) kommen für diesen Vergleich einerseits die Zinsen infrage, die via Anlage am Markt hätten erzielt werden können (Anlagezinsen), andererseits die Zinsen, die ein durchschnittlicher Verzugszinsschuldner bei anderweitiger Fremdkapitalaufnahme unter vergleichbaren Umständen hätte bezahlen müssen (Kreditzinsen; vgl. auch EFD / ESTV HA Steuerpolitik, Erläuterungen vom 21. Mai 2021 zur Verordnung des EFD über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern, S. 6, abrufbar unter <<https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-84181.html>> besucht am 22. Juni 2022, wonach das EFD für die Festlegung der Verzugszinssätze einerseits die Zinssätze auf Bundesobligationen mit einer Laufzeit von bis zu drei Jahren, andererseits die Zinssätze auf unbesicherten Unternehmenskrediten berücksichtigt). Es bietet sich an, hierbei auf die Statistiken der Schweizerischen Nationalbank abzustellen, die auf dem Internet verfügbar sind (<<https://data.snb.ch>> besucht am 22. Juni 2022) und als notorisch betrachtet werden dürfen (vgl. BGE 143 IV 380 E. 1.2).

E. 8.6.1

Aus den Statistiken der Nationalbank erhellt, dass sich die Schweiz ab der Finanzkrise von 2008 - gleich wie andere europäische Länder (vgl. zu Deutschland Urteil des deutschen Bundesverfassungsgerichts 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 vom 8. Juli 2021 Rn. 204 ff.) - in einer anhaltenden Niedrigzinsphase befand. Die Anlagezinsen, die seit der Finanzkrise auf Bundesobligationen, Festgeldern und Termingeldanlagen erzielt werden konnten, lagen durchwegs deutlich unter den vom EFD vorgesehenen Verzugszinssätzen und vermöchten diese folglich für sich genommen nicht zu rechtfertigen.

E. 8.6.2

In Bezug auf die Kreditzinsen ist am ehesten auf die Zinsen abzustellen, die sogenannte nicht finanzielle Unternehmen auf unbesicherten Krediten bezahlen, da diese die potenzielle Zinersparnis für Mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen am besten abbilden. Die Nationalbank erfasst seit Mai 2009 monatlich Daten zu neuen Kreditvergaben an nicht finanzielle Unternehmen, wobei sie zwischen Kontokorrentkrediten und festverzinslichen Investitionskrediten unterscheidet. Zwischen Mai 2009 und Oktober 2021 (Datum des angefochtenen Urteils) fluktuierten die durchschnittlichen Kontokorrentzinsen auf neu abgeschlossenen Kontokorrentverhältnissen über alle Risikoklassen hinweg gesehen in einer Bandbreite von 4.10 % (Januar 2021) bis 5.70 % (Juli 2011) und die Zinsen auf neuen festverzinslichen Investitionskrediten in einer Bandbreite von 1.45 % (Oktober 2021) bis 1.86 % (Dezember 2009). Auch bei den unbesicherten Unternehmenskrediten war ab 2009 ein erheblicher Rückgang der Zinsen zu beobachten, wenn auch nicht im gleich starken Umfang wie bei den Anlagezinsen.

E. 8.7

Die Statistiken der SNB zeigen, dass Verzugszinsschuldner auch während der Niedrigzinsphase aus der verspäteten Zahlung der Mehrwertsteuer weiterhin einen Zinsvorteil erlangen konnten. So lagen die Zinsen, die nicht finanzielle Unternehmen gemäss den Erhebungen der Nationalbank in Kontokorrentverhältnissen im Durchschnitt bezahlen mussten, konstant - wenn auch zuletzt nur noch knapp - über dem aktuellen

mehrwertsteuerrechtlichen Verzugszinssatz von 4 %. Ein Verzugszinssatz von 4 % (bzw. von 4.5 % vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011) befindet sich damit zwar am oberen Ende des Spektrums der Marktzinsen, die ab der Finanzkrise von 2008 und insbesondere, seitdem die SNB Ende 2014 auf Sichteinlagen einen Negativzins einföhrte, vorherrschten. Er kann aber noch als marktüblich bezeichnet werden und bleibt - trotz gewisser Kritik in der Literatur (vgl. GEIGER, a.a.O., N. 6 zu Art. 108 MWSTG) - innerhalb des Spielraums, der dem EFD als Verordnungsgeber im Lichte der Delegationsnorm Art. 108 lit. a MWSTG zuzubilligen ist (vgl. oben E. 8.3).

E. 8.8

Hält sich die Zinshöhe für die Zeit ab dem 1. Januar 2010 im Gestaltungsspielraum, den Art. 108 lit. a MWSTG dem EFD eröffnet, kann für den Zeitraum vor Inkrafttreten dieser Bestimmung am 1. Januar 2010 und den damals geltenden Verzugszinssatz von 5 % nichts anderes gelten, zumal Art. 90 Abs. 3 lit. b aMWSTG das EFD noch nicht ausdrücklich zur Festlegung marktüblicher Verzugszinsen verpflichtete und die Marktzinsen vor dem 1. Januar 2010 ohnehin noch wesentlich höher als seither lagen.

E. 8.9

Nicht zu beurteilen ist vorliegend, inwiefern der mehrwertsteuerrechtliche Verzugszinssatz mit den Grundrechten der Beschwerdeföhrerin aus der Bundesverfassung und der EMRK vereinbar ist. Obschon die Beschwerdeföhrerin offenbar der Ansicht ist, der Verzugszinssatz verstosse gegen die EMRK, zeigt sie nicht in der gebotenen Dichte auf, welche Bestimmungen der EMRK (oder der Bundesverfassung) dadurch verletzt sein sollen. Damit wird sie den qualifizierten Begründungsanforderungen für geltend gemachte Grundrechtsverletzungen nach Art. 106 Abs. 2 BGG nicht gerecht (vgl. oben E. 2.2).

E. 8.10

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die mehrwertsteuerrechtlichen Verzugszinssätze von 5 % (bis am 31. Dezember 2009), 4.5 % (vom 1. Januar 2010 bis am 31. Dezember 2011) und 4 % (ab dem 1. Januar 2012) für den hier zu beurteilenden Zeitraum im Rahmen der gesetzlichen Delegationsnormen (Art. 108 lit. a MWSTG ; Art. 90 Abs. 3 lit. b aMWSTG) geblieben sind. Das angefochtene Urteil ist in diesem Punkt zumindest im Ergebnis nicht zu beanstanden.

E. 9

Die Beschwerdeföhrerin macht schliesslich geltend, dass ihre Mehrwertsteuerschulden für die Steuerperioden 2007 bis 2009 absolut verjährt seien. Es sei stossend, wenn für altrechtliche (d.h. vor dem 1. Januar 2010 entstandene) Steuerforderungen weiterhin die altrechtliche absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren (Art. 49 Abs. 4 aMWSTG) Anwendung finde und sie deshalb unter Umständen erst nach neurechtlichen (d.h. ab dem 1. Januar 2010 entstandenen) Steuerforderungen verjäherten, für welche nach Art. 42 Abs. 6 MWSTG eine zehnjährige Frist gilt.

E. 9.1

Das Bundesgericht hat sich bereits mehrmals mit dieser Problematik auseinandergesetzt und dabei festgehalten, dass die ungleiche Behandlung alt- und neurechtlicher Steuerforderungen aufgrund der mit Art. 42 Abs. 6 MWSTG erfolgten Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist von 15 auf zehn Jahre nicht unbedenklich ist. In Anbetracht dessen, dass diese Ungleichbehandlung nur sehr wenige Steuerperioden betrifft, erreicht sie

aber nicht das Gewicht eines triftigen Grunds, der eine Abweichung vom klaren Wortlaut der intertemporalrechtlichen Regeln von Art. 112 Abs. 1 Satz 2 MWSTG auf dem Wege einer teleologischen Reduktion rechtfertigen könnte (vgl. Urteil 2C_1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.6 mit Hinweisen; vgl. auch Urteile 2C_263/2020 vom 10. Dezember 2021 E. 6; 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 12).

E. 9.2

Es ist nicht ersichtlich, weswegen für den Fall der Beschwerdeführerin etwas anderes gelten sollte. Die Steuernachfolge nach Art. 16 Abs. 2 MWSTG führt entgegen der Beschwerdeführerin nicht dazu, dass die Steuerforderungen neu entstehen (sog. Novation). Vielmehr ist die Beschwerdeführerin in die steuerlichen Rechte und Pflichten der Rechtsvorgängerin - und damit auch in ihre Steuerschulden - eingetreten, wie sie unmittelbar vor der Unternehmensübernahme bestanden hatten. Die Steuerforderungen für die Steuerperioden 2007 bis 2009 unterliegen demnach gemäss Art. 112 Abs. 1 Satz 2 MWSTG weiterhin altem Recht.

E. 9.3

Die Steuerforderungen für die Jahre 2007 bis 2009 sind nicht verjährt. Hingegen ist für das Steuerjahr 2011 während des Verfahrens vor Bundesgericht am 31. Dezember 2021 die Verjährung eingetreten. Gemäss dem Einspracheentscheid der ESTV vom 11. September 2017 beträgt die Nachforderung für die Steuerperiode 2011 Fr. 12'864.--. Diesen Betrag sowie die Verzugszinsen darauf kann die ESTV nicht mehr geltend machen.

E. 10

Die Beschwerde ist infolge Verjährung betreffend die Steuerperiode 2011 gutzuheissen; im Übrigen ist sie abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang trägt die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten des bundesgerichtlichen Verfahrens nach Massgabe des Unterliegenden (Art. 66 Abs. 1 BGG). In Bezug auf die gestellten Anträge ist sie grösstenteils unterlegen. Die ESTV unterliegt zwar teilweise. Aufgrund der Umstände rechtfertigt es sich jedoch, sie ausnahmsweise von Kosten- und Entschädigungsfolgen zu befreien (Art. 66 Abs. 1 und Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG ; vgl. Urteil 2C_688/2021 vom 27. Januar 2022 E. 9.3). Die ESTV hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.