

BGer 9C_361/2024 vom 19. Dezember 2024

Bundesgericht, 2024-12-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_361_2024

FR: TF 9C_361/2024 du 19 décembre 2024

IT: TF 9C_361/2024 del 19 dicembre 2024

Erwägungen

E. 1.1

Die allgemeinen Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG [SR 173.110]). Die Legitimation der ESTV zur vorliegenden Beschwerde geht aus Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 141 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV 2009; SR 641.201) hervor (Urteil 2C_876/2020 vom 13. September 2022 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 149 II 147). Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist darauf, soweit den Eventualantrag betreffend. Mit dem vorliegenden Urteil ist die Festsetzungsverjährung bezüglich der Steuerperiode 2014 noch nicht eingetreten (Art. 42 Abs. 6 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG 2009; SR 641.20]).

E. 1.2

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG). Dementsprechend ist das Bundesgericht weder an die in der Beschwerde vorgebrachten 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 150 II 346 E. 1.5.1).

E. 1.3

Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 42 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 150 I 80 E. 2.1; 150 V 340 E. 2). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 150 I 80 E. 2.1; 150 II 346 E. 1.6).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 150 IV 360 E. 3.2.1). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin nur dann berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 150 V 340 E. 2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE

150 I 50 E. 3.3.1; 150 II 346 E. 1.6; 150 IV 360 E. 3.2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 42 Abs. 2 Satz 1 in Verbindung mit Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 150 I 50 E. 3.3.1; 150 II 346 E. 1.6; 150 IV 360 E. 3.2.1; vorne E. 1.3).

E. 2.1

Der Gesetzmässigkeitsgrundsatz (Art. 5 Abs. 1 BV) beansprucht auf Ebene der Bundesverfassung den Rang eines blossen verfassungsmässigen Prinzips (BGE 149 I 305 E. 3.3; 146 II 56 E. 6.2.1). Was den Bereich des Abgaberechts betrifft, ist das Legalitätsprinzip demgegenüber als verfassungsmässiges Individualrecht ausgestaltet (Art. 127 Abs. 1 BV ; BGE 150 I 1 E. 4.4.1 ; 149 I 305 E. 3.3; 148 II 121 E. 5.1 ; 147 I 16 E. 3.4.2 ; 143 I 227 E. 4.2). Bundesgerichtlicher Rechtsprechung zufolge ist das abgaberechtliche Legalitätsprinzip zwar streng ausgebildet (BGE 149 II 158 E. 5.2.2; 148 II 121 E. 5.1 ; 147 I 16 E. 3.4.2; 144 II 454 E. 3.4; 143 II 87 E. 4.5; 142 II 182 E. 2.2.1). Aufgrund der für das Abgaberecht typischen Regelungsdichte und seiner Natur als Massenfallrecht bleibt tendenziell weniger Raum für vertrauensbegründendes Verhalten der Behörden als in anderen Gebieten des Verwaltungsrechts. Wenn aber feststeht, dass die Steuerbehörde tatsächlich eine Auskunft erteilt hat, ist sie daran gebunden, sobald die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind (BGE 150 I 1 E. 4.4.3).

E. 2.2.1

Die strenge Ausprägung des abgaberechtlichen Legalitätsprinzips kommt etwa darin zum Ausdruck, dass dieses weder aussergesetzliche noch übergesetzliche Revisionsgründe zulässt. Abgaberechtliche Gesetze kennen regelmässig einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid zurückzukommen (BGE 150 II 73 E. 5.2.3; 143 II 646 E. 3.1; 142 II 433 E. 3.1; aus einer grossen Zahl: Urteile 9C_674/2021 vom 20. März 2023 E. 3.3.2; 2F_7/2022 vom 16. Februar 2022 E. 2.1; 2C_47/2016 / 2C_48/2016 vom 22. August 2016 E. 3.4; 2C_322/2015 / 2C_323/2015 vom 4. April 2016 E. 3.4; 2C_200/2014 vom 4. Juni 2015 E. 2.4.1; 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.3; 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe als die im Gesetz genannten sind gegenüber rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen oder rechtskräftigen Einspracheentscheiden folglich ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch von der öffentlichen Hand angerufen werden (Urteile 2C_991/2021 vom 21. Dezember 2021 E. 3.2.5; 2C_629/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 2.4.5; 2C_164/2020 vom 6. Oktober 2020 E. 2.3.3; 2C_652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 3.2.1 mit zahlreichen Hinweisen). Dies trifft in gleicher Weise auf die harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden wie auch auf die Mehrwertsteuer zu (zu dieser insb. das singular gebliebene Urteil 2C_414/2021 vom 3. September 2021 E. 2.2.1; dazu hinten E. 3.4.1).

E. 2.2.2

Das Gesagte bezieht sich grundsätzlich (nur) auf Verfügungen im Sinne von Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021). Darunter fallen aufgrund von Art. 5 Abs. 2 VwVG , neben den "eentlichen" Verfügungen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG (dazu Urteil 9E_1/2023 vom 12. August 2024 E. 1.5.2, zur Publ. vorgesehen; BGE 149 V 250 E. 7.2.1), auch Vollstreckungsverfügungen (Art. 41 Abs. 1 lit. a und b VwVG), Zwischenverfügungen (

Art. 45 und 46 VwVG), Einspracheentscheide (Art. 30 Abs. 2 lit. b und Art. 74 VwVG), Beschwerdeentscheide (Art. 61 VwVG), Entscheide im Rahmen einer Revision (Art. 68 VwVG) und die Erläuterung (Art. 69 VwVG).

E. 2.2.3

Der Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid zurückzukommen, findet im Bereich der Mehrwertsteuer eine zusätzliche Rechtfertigung: So sollte die Neufassung des Mehrwertsteuerrechts von 2009 neben einer "deutlichen Vereinfachung des Systems, der Erhöhung der Transparenz und der verstärkten Kundenorientierung der Verwaltung" insbesondere auch der "Gewährung von grösstmöglicher Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen" dienen (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885, insb. 6887; Diego Clavadetscher, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, N. 13 zu Art. 1). Mit den Anpassungen im Verfahrensrecht wollten die eidgenössischen Räte die Rechtssicherheit erhöhen und dadurch die "etwas angeschlagene Akzeptanz der Mehrwertsteuer verbessern" (Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 Rz. 27; ferner § 3 Rz. 11; § 8 Rz. 1). In den parlamentarischen Beratungen wurde dementsprechend ausgeführt, das Hauptziel der Vorlage müsse darin bestehen, zugunsten der steuerpflichtigen Personen "den Weg zurück zur Rechtssicherheit zu finden" (Eintretensvotum von SR David, 2. Juni 2009, AB 2009 S 405; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 10 Rz. 7). Es sollte die unter dem vorrevidierten Recht von 1994 bzw. 1999 festgestellte "crise du principe de la bonne foi" behoben werden (Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, 2009, Anhang 3, Rz. 1 der Einführung).

E. 2.2.4.1

Nicht als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG konzipiert ist die hier interessierende Einschätzungsmitteilung. Diese wird im Mehrwertsteuergesetz mehrfach - konkret: viermal - erwähnt, wobei der Gesetzgeber davon abgesehen hat, eine Legaldefinition zu liefern. Zu den Rechtsfolgen ergibt sich aus dem Gesetz jedoch, dass:

- die Steuerforderung durch die schriftliche Anerkennung oder die vorbehaltlose Bezahlung einer Einschätzungsmitteilung durch die steuerpflichtige Person rechtskräftig wird (Art. 43 Abs. 1 lit. b MWSTG 2009);
- eine Kontrolle der steuerpflichtigen Person durch die ESTV innert 360 Tagen seit der Ankündigung mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen ist (Art. 78 Abs. 5 MWSTG 2009);
- die Steuerforderung, die sich anlässlich einer Ermessenseinschätzung durch die ESTV ergibt, mit einer Einschätzungsmitteilung festzusetzen ist (Art. 79 Abs. 2 MWSTG 2009);
- auf die Revision, Erläuterung und Berichtigung von Einschätzungsmitteilungen, Verfügungen und Einspracheentscheiden der ESTV die Art. 66-69 VwVG anwendbar sind (Art. 85 MWSTG 2009; dazu: BGE 140 II 202 E. 5.2; Urteil 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.3.2).

Damit entbehrt die Einschätzungsmitteilung zwar einer eigentlichen Legaldefinition. Die eben dargelegten Eigenschaften der Einschätzungsmitteilung lassen aber eine umfassende

Charakterisierung zu, wenngleich es sich um ein Rechtsinstitut sui generis handelt.

E. 2.2.4.2

Praxis und Doktrin qualifizieren die Einschätzungsmitteilung als Verfügungssurrogat (frz.: "succédané de décision"; BGE 140 II 202 E. 5.5). Als solches bildet sie die Vorstufe zu einer Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG (Urteil 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.3.1). Das Mehrwertsteuerrecht unterscheidet somit ausdrücklich zwischen Einschätzungsmitteilung und Verfügung (BGE 140 II 202 E. 5.2). Der Charakter als Verfügungssurrogat hat namentlich zur Folge, dass die Einschätzungsmitteilung - anders als eine Verfügung - nicht innerhalb einer bestimmten Rechtsmittelfrist angefochten werden muss, um den Eintritt der Rechtskraft zu verhindern. Eine Einschätzungsmitteilung erwächst nur durch ausdrückliche schriftliche Anerkennung oder vorbehaltlose Bezahlung in Rechtskraft, nicht aber durch die blossе Passivität der steuerpflichtigen Person (Art. 43 Abs. 1 lit. b MWSTG 2009; Urteil 2C_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.3.3).

E. 2.2.4.3

Die Funktion, die ihr der Gesetzgeber zgedacht hat, ist eine andere als im Fall der eigentlichen Verfügung: Die Einschätzungsmitteilung hält nur, aber immerhin, Bestand und Höhe der Steuerforderung fest (zum Kontrollfall: Art. 78 Abs. 5 MWSTG 2009). Auch bei Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen ("Ermessenseinschätzung" gemäss Art. 79 MWSTG 2009; Urteil 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.2.1) setzt sie (nur) Bestand und Höhe der - diesfalls ermessensweise ermittelten - Steuerforderung fest. In der Regel wird eine Einschätzungsmitteilung kaum oder knapp begründet.

E. 2.2.5

Die Einschätzungsmitteilung ist keiner Einsprache zugänglich. Bestreitet die steuerpflichtige Person den Bestand und/oder den Umfang der Steuerpflicht, wie diese aus der Einschätzungsmitteilung hervorgehen, so hat die ESTV eine Verfügung zu erlassen (Art. 82 Abs. 1 lit. a MWSTG 2009). Die Verfügung unterliegt - auch wenn zuvor eine Einschätzungsmitteilung ergangen war - der Einsprache (Art. 83 Abs. 1 MWSTG 2009), gegebenenfalls der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht (Art. 83 Abs. 4 MWSTG 2009, "Beschwerde omisso medio"; dazu BGE 150 II 346 E. 1.2.5). Der Einspracheentscheid kann mit Beschwerde (Art. 44 VwVG) an das Bundesverwaltungsgericht gezogen werden (Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG; SR 173.32]). Abschliessend besteht die Möglichkeit, gegen den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht zu ergreifen (Art. 82 ff. BGG). Bei den Beschwerden an die beiden eidgenössischen Gerichte handelt es sich um ordentliche Rechtsmittel. Dasselbe trifft auf die Einsprache zu. Diese ist zwar kein typisches Rechtsmittel, das von einer verwaltungsunabhängigen (Gerichts-) Behörde zu beurteilen ist. Übereinstimmend mit der Einsprache gemäss dem harmonisierten Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden (dazu Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E. 5 Ingress; siehe auch Urteile 9F_19/2023 vom 4. Dezember 2023 E. 3; 2P.153/1988 vom 1. März 1989 E. 2a; A.335/1976 vom 17. Februar 1979 E. 7) gilt aber, dass die Einsprache wie ein echtes, ordentliches, reformatorisches Rechtsmittel ausgestaltet ist. Die Einsprache hemmt den Eintritt der Rechtskraft, es können mit ihr alle Mängel gerügt werden und der Einspracheentscheid ersetzt die einsprachebetroffene Verfügung.

E. 2.2.6

Das Mehrwertsteuerrecht kennt im Weiteren auch ausserordentliche Rechtsmittel, konkret die Revision, die Erläuterung und die Berichtigung (Art. 85 MWSTG 2009; vorne E. 2.2.4.1). Diesen Rechtsmitteln unterliegen nicht nur die Verfügungen und Einspracheentscheide, sondern auch die Einschätzungsmitteilungen. Bei Art. 85 MWSTG 2009 handelt es sich um eine klassische "Anknüpfungsnorm": Aufgrund des ausdrücklichen Verweises sind "die Art. 66 - 69 VwVG anwendbar". Indessen fallen zwei Abweichungen auf, die in Art. 85 MWSTG 2009 angelegt sind, der insofern das neuere und speziellere Recht bildet. Zum einen ist in Art. 85 MWSTG 2009 als *lex posterior* und *lex specialis* auch von der Berichtigung die Rede, zum andern geht es in Art. 85 MWSTG 2009 um das Verfahren vor der ESTV. Im Fokus von Art. 66 ff. VwVG stehen demgegenüber Beschwerdeentscheide. Nicht als solche gelten die erstinstanzlichen Verfügungen und - soweit das Bundesverwaltungsrecht solche überhaupt kennt - die Einspracheentscheide der ersten Instanzen. Der sachliche Anwendungsbereich von Art. 85 MWSTG 2009 reicht damit deutlich über jenen von Art. 66 ff. VwVG hinaus, auf den er sich bezieht. Revidierbar, erläuterungsfähig und berichtigungsfähig sind kraft des klaren Gesetzestextes insbesondere auch die Einschätzungsmitteilungen (Art. 78 Abs. 5 und Art. 79 Abs. 2 MWSTG 2009) der ESTV. Wird die Einschätzungsmitteilung demselben Anfechtungsregime unterstellt, das auf die herkömmliche Verfügung und den Einspracheentscheid anwendbar ist, unterstreicht dies deren Charakter als Verfügungssurrogat.

E. 2.2.7.1

Die genannten Rechtsmittel (frz.: "voies de droit") gegenüber Verfügungen und Entscheiden, handle es sich um ordentliche oder ausserordentliche Rechtsmittel, verleihen der rechtsunterworfenen Person einen Rechtsschutzanspruch, indem die Rechtsmittelbehörde von Gesetzes wegen gehalten ist, eine "Antwort in Form eines Urteils zu erteilen" (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 219). Rechtsmittel unterliegen gesetzlichen Fristen, Formen und Verfahren (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 1136). Ihnen stehen die blossen Rechtsbehelfe (frz.: "moyens auxiliaires") gegenüber, mit denen kein Rechtsschutzanspruch einhergeht (Gygi, a.a.O., S. 219; Häfelin/ Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1135). Rechtsbehelfe sind insofern formlos, als grundsätzlich keine gesetzlichen Fristen, Formen und Verfahren zu beachten sind. Unter die Rechtsbehelfe fällt grundsätzlich auch die "Wiedererwägung" (verstanden in einem weiteren Sinn; Karin Scherrer Reber, in: Bernhard Waldmann/Patrick L. Krauskopf, VwVG - Praxiskommentar, 3. Aufl. 2023, N. 11 zu Art. 66 ff.), wobei der "Wiedererwägung" ein "vieldeutiger Sinngehalt" zukommt (Gygi, a.a.O., S. 220). Dies äussert sich im vorliegenden Fall etwa darin, dass die Vorinstanz vom "Widerruf" der zweiten Einschätzungsmitteilung und der "wiedererwägungsweisen Integration der Vorsteuerkorrektur" in die erste Einschätzungsmitteilung spricht (Sachverhalt Bst. B.d).

E. 2.2.7.2

Die Doktrin im allgemeinen Verwaltungsrecht zur "Wiedererwägung im weiteren Sinn" ist höchst uneinheitlich, ebenso die Rechtsprechung. Teils wird danach unterschieden, von wem die

Initiative ausgeht (so namentlich Pierre Tschannen/Markus Müller/Markus Kern, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2022, Rz. 841, wobei die verwendete Abgrenzung unscharf bleibt). Andere Autoren stellen eher die

Wirkung des Rechtsbehelfs ins Zentrum: Hebt die Behörde die rechtskräftige Verfügung oder den rechtskräftigen Entscheid auf, um eine Änderung zuungunsten der rechtsunterworfenen Person vorzunehmen, wird vom "Widerruf" (frz.: "révocation", it.: "revoca") gesprochen. Erfolgt die Änderung der rechtskräftigen Verfügung oder des rechtskräftigen Entscheids hingegen zugunsten der rechtsunterworfenen Person, verwenden diese Autoren den Begriff "Wiedererwägung" (frz.: "reconsidération"; it.: "riconsiderazione"; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1214; 1215 ff. und 1272 ff.). Wieder andere Stimmen fokussieren - vor allem im Zusammenhang mit Art. 58 VwVG - auf den Stand des Verfahrens, indem sie "Wiedererwägungen" gegenüber rechtskräftigen und solche gegenüber noch nicht rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden auseinanderhalten (Pascal Richard/Julien Delaye, in: Commentaire romand, Loi fédérale sur la procédure administrative, 2024, N. 6 zu Art. 58; zum Widerruf

pendente lite : hinten E. 3.3.3.2). Eine weitere Unterscheidung zielt darauf ab, ob es sich um Dauerschuldverfügungen oder Zielschuldverfügungen handelt. Darüber hinaus liesse sich fragen, ob der wiedererwägungsweise bzw. widerrufsweise zu behebende Mangel ursprünglicher oder nachträglich eingetretener Natur sei.

E. 2.2.7.3

Im vorliegenden Zusammenhang drängt sich der Begriff "Widerruf" auf, trachtet doch die ESTV danach, die rechtskräftige erste Einschätzungsmitteilung "anzupassen". Unter dem Widerruf in diesem Sinne ist ganz allgemein der Rechtsbehelf zu verstehen, den die ESTV als zuständige Steuerbehörde aus eigenem Antrieb ergreift, um eine rechtskräftige Einschätzungsmitteilung, eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Einspracheentscheid aus dem Bereich des Mehrwertsteuerrechts aufzuheben und neu zu fassen, indem der Sachverhalt und/oder die Erwägungen des widerrufenen Instruments zugunsten der Eidgenossenschaft bzw. zuungunsten der steuerpflichtigen Person "angepasst" werden.

E. 2.2.8

Nicht zu vergessen ist schliesslich der Rückkommensgrund im Sinne von Art. 12 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) . Danach gilt: "Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht eine Abgabe nicht erhoben, zurückerstattet, ermässigt oder erlassen worden, so sind die Abgabe, die Vergütung, der Beitrag oder der nicht eingeforderte Betrag und der Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, nachzuentrichten oder zurückzuerstatten". Auch dabei handelt es sich um ein rein verwaltungsrechtliches (mithin um kein strafrechtliches) Instrument: Denn die Norm setzt tatbestandsgemäss nur voraus, dass der Bundesverwaltungsgesetzgebung objektiv zuwider gehandelt worden ist, d.h. der objektive Tatbestand einer Bundesverwaltungsstrafrechtsnorm erfüllt wird. Eine Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab (BGE 149 II 129 E. 3.6; 141 II 447 E. 8.4; 129 II 160 E. 3.2; 106 Ib 218 E. 2c; Urteil 9C_716/2022 vom 15. Dezember 2023 E. 3.2, nicht publ. in: BGE 150 II 177). Der Rückkommensgrund gemäss Art. 12 Abs.

1 lit. a VStrR wirkt sich stets zugunsten der Eidgenossenschaft aus.

E. 3.1

Mit der ESTV nimmt auch das Bundesverwaltungsgericht als gegeben an, dass eine rechtskräftige Einschätzungsmitteilung widerrufsweise "geöffnet" und inhaltlich angepasst werden könne. Daran ändert nichts, dass die ESTV vornehmlich den Begriff "Wiedererwägung" verwendet und das Bundesverwaltungsgericht teils denselben Begriff, teils den Begriff "Widerruf" heranzieht. So oder anders übersieht das Bundesverwaltungsgericht nicht, dass eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage fehlt, die den Widerruf oder die Wiedererwägung zulassen könnte. Seine Betrachtungen setzen beim allgemeinen Verwaltungsverfahrensrecht an, um dann auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Widerruf rechtskräftiger Veranlagungsverfügungen einzugehen. Gemäss Urteil 2C_765/2010 vom 20. September 2011 E. 4.1 sei ausnahmsweise eine nachträgliche Abänderung zuungunsten der steuerpflichtigen Person auch bei Fehlen von Revisionsgründen zulässig, wenn der Fehler auf ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde zurückzuführen ist und vom Steuerpflichtigen ohne weiteres erkannt wurde (Sachverhalt Bst. B.c).

E. 3.2.1

Diese vorinstanzliche Sichtweise lässt die Frage aufkommen, ob das damalige Urteil, das im Übrigen in der späteren bundesgerichtlichen Praxis kaum je herangezogen wurde und eine Anschlussgebühr des kommunalen Rechts zum Inhalt hatte, auch im vorliegenden Fall einschlägig sei. Weitere Belege für die Möglichkeit, eine mehrwertsteuerrechtliche Einschätzung oder Verfügung zu widerrufen, zieht die Vorinstanz nicht heran, ebenso wenig wie die ESTV in ihrer Beschwerdeschrift auf spezifisch mehrwertsteuerrechtliche Präjudizien oder Literaturstellen zu verweisen vermag. Sie konzentriert sich auf die Wiedergabe der Praxis und Doktrin zum allgemeinen Verwaltungsrecht, was aber - wie zu zeigen ist - den Eigenheiten des Abgaberechts und insbesondere des Mehrwertsteuerrechts nicht gerecht wird.

E. 3.2.2

Unter den Parteien unbestritten scheint, dass - jedenfalls mehrwertsteuerrechtlich - keine ausdrückliche geschriebene Rechtsgrundlage besteht, die es der ESTV erlauben würde, rechtskräftige Einschätzungsmitteilungen, Verfügungen oder Einspracheentscheide zu widerrufen. Das Bundesgericht hat bis heute nie erwogen, dass die Auslegung der mehrwertsteuerrechtlichen Bestimmungen zur Einsprache (heute: Art. 83 Abs. 1 MWSTG 2009) sinngemäss den Widerruf einer rechtskräftigen Verfügung oder eines rechtskräftigen Einspracheentscheids zuliesse. Auch ist das Bundesgericht bislang nicht von einer echten Lücke ausgegangen, die "modo legislatoris" zu füllen wäre (Art. 1 Abs. 2 ZGB ; BGE 150 I 80 E. 3.1; 147 II 309 E. 4.4; 126 III 129 E. 4), ebenso wenig wie es, negativ, ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers entdeckt hat, das dem Widerruf entgegensteht (vgl. BGE 144 II 273 E. 2.2.1 zum Mehrwertsteuerrecht). Um zulässigerweise praktiziert zu werden, müsste der Widerruf daher ein Fundament im

ungeschriebenen Mehrwertsteuerrecht finden. Denn anders als beispielsweise im Sozialversicherungsrecht hat der Gesetzgeber im Mehrwertsteuerrecht von einer derartigen Grundlage abgesehen. Gemäss Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1) gilt, dass der Versicherungsträger auf formell rechtskräftige Verfügungen oder Einspracheentscheide

zurückkommen kann, "wenn diese zweifellos unrichtig sind und wenn ihre Berichtigung von erheblicher Bedeutung ist" (dazu insb. BGE 149 V 91 E. 7.7; Thomas Flückiger, in: Basler Kommentar, Allgemeiner Teil des Sozialversicherungsrechts, 2020, N. 1 f. zu Art. 53; Margit Moser-Szeless, in: Commentaire romand, Loi sur la partie générale des assurances sociales [LPGA], 2018, N. 1 ff. zu Art. 53 ATSG). Derlei besteht im Mehrwertsteuerrecht gerade nicht.

E. 3.3.1

Praxis und Doktrin haben - soweit sie sich im abgaberechtlichen Zusammenhang überhaupt mit der Möglichkeit der Wiedererwägung oder dem Widerruf auseinandergesetzt haben, was nur sporadisch der Fall war - den wiedererwägenden Charakter der Einsprache hervorgehoben. In der Literatur zum Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (BRB WUSt 1941, WUStB; AS 1941 793) wurde etwa betont, dass die ESTV aufgrund der Einsprache "genötigt" sei, "ihre erste Entscheidung nochmals zu prüfen (gesetzlicher Anspruch auf Wiedererwägung [um welche die einsprechende Person ersucht]) " (Wilhelm Wellauer, Warenumsatzsteuer, 1959, Rz. 843). Die Einsprache zwingt die ESTV, "ihren Standpunkt zu überprüfen (Wiedererwägung) " (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 1983/1992, Rz. 845). Aufgrund dieses an die Wiedererwägung erinnernden Charakters sei auch unbedenklich, dass "dieselbe Behörde über die Einsprache [entscheidet], die zuvor die einsprachebetroffene Verfügung erlassen hatte" (so Urteil A.42/1965 vom 1. Oktober 1965 E. 4; auch dazu Metzger, a.a.O., Rz. 845). In einem späteren Urteil fand das Bundesgericht, dass die warenumsatzsteuerrechtliche Einsprache "nach ihrer Bestimmung und Natur im Grunde nur zu einer Wiederholung bzw. zu einer Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens führt und damit einem Wiedererwägungsgesuch gleichkommt " (Urteil 2A.55/1992 vom 4. Mai 1994 E. 1; Auszeichnung durch das Bundesgericht).

E. 3.3.2.1

Diese Erläuterungen beziehen sich auf die Einsprache während laufender Einsprachefrist, wogegen es vorliegend um den Widerruf einer rechtskräftigen Verfügung geht (bzw. einer ebensolchen Einschätzungsmittelteilung). Zum BRB WUSt 1941 ist - genau gleich wie zum seinerzeitigen Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BRB WSt 1940, BdBSt; BS 6 390) - zu ergänzen, dass beide Erlasse einzig die Einsprache und die Beschwerde kannten (Art. 99, 106 und 112 BRB WSt 1940 bzw. Art. 6 BRB WUSt 1941). Demgegenüber sahen sie keine ausserordentlichen Rechtsmittel vor (Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], III. Teil, 2. Aufl. 1992, N. 11 zu Art. 126 BRB WSt 1940; Metzger, a.a.O., Rz. 860). Umso stärker schien der Druck auf das Zulassen der Wiedererwägung zugunsten der steuerpflichtigen Person zu sein. Grundlegende Erwägungen stellte das Bundesgericht erstmals im Jahr 1933 in einem nicht publizierten, den Militärflichtersatz betreffenden Urteil an. Es erwog, die Revision rechtskräftiger Militärsteuerentscheide sei im Gesetz zwar nicht geregelt, um dann weiterzufahren: "Sie kann in einzelnen Fällen, je nach den Umständen, elementares Gebot der Billigkeit sein; insofern handelt es sich um eine Lücke im Gesetz, die die vollziehenden und rechtsanwendenden Behörden auszufüllen haben". Mit Bezug auf das Militärflichtersatzgesetz schloss das Bundesgericht damit auf eine echte Lücke (Urteil A.45/1933 vom 22. November 1933 E. 3 i.S. Wirz; offenlassend noch die zeitlich vorangehenden BGE 56 I 113 E. 2 und 3 sowie 57 I 220 E. 2b aus den Jahren 1930

und 1931). Darauf hat die spätere bundesgerichtliche Praxis zum Militärflichtersatz durchwegs Bezug genommen (Urteil A.23/1934 vom 24. Mai 1934 E. 1; BGE 61 I 200 E. 2 vom 19. September 1935; BGE 71 I 101 E. 2 vom 23. März 1945).

E. 3.3.2.2

Dieselbe Einschätzung wandte das Bundesgericht in der Folge auch auf die Wehrsteuer und die Warenumsatzsteuer an. So hielt es fest, dass die Revision, "ausser beim Vorliegen gesetzlicher Revisionsgründe" auch dann zulässig sei, "wenn die entscheidende Behörde von handgreiflich unrichtigen tatsächlichen Voraussetzungen ausgegangen ist oder eine Verfügung auf offenkundig unrichtige rechtliche Erwägungen gestützt hat" (BGE 70 I 167 E. 1 vom 3. November 1944 betreffend Krisenabgabe, Wehropfer und Wehrsteuer; ähnlich BGE 74 I 403 E. 3 vom 10. Dezember 1948 betreffend Wehrsteuer und neues Wehropfer). Ebenfalls von einer Lücke, die "modo legislatoris" zu füllen sei, ging das Bundesgericht alsdann im Umfeld der Warenumsatzsteuer aus. Im Urteil A.115/1949 vom 18. November 1949 erkannte es (dortige E. 2; leicht gekürzt und redaktionell überarbeitet) :

"Im Bundesratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer ist, wie in der übrigen Fiskalgesetzgebung des Bundes, die Möglichkeit der Revision rechtskräftiger Entscheide nicht vorgesehen. Nach der Praxis des Bundesgerichts ist jedoch trotz Fehlens einer positiven Vorschrift einem Begehren um Revision unter bestimmten Voraussetzungen Folge zu geben. (...) Da im anwendbaren Steuererlass [gemeint war der BRB WUSt 1941] das Revisionsverfahren nicht geordnet ist, ist diese Lücke auszufüllen, und es sind (...) auf die Revisionsgesuche die allgemeinen Bestimmungen über Entscheidungen (Art. 5 BRB WUSt 1941) sowie über Einsprachen und Beschwerden (Art. 6 BRB WUSt 1941) sinngemäss anzuwenden."

Diese Sichtweise behielt das Bundesgericht auch später bei (so etwa Urteil A.309/1976 vom 14. März 1977 E. 1, publ. in: BGE 103 Ib 87 , ebenso zur Warenumsatzsteuer; Urteile A.390/1978 vom 21. September 1979 E. 3a, publ. in: BGE 105 Ib 245 , und A.177/1985 vom 18. Oktober 1985 E. 1, publ. in: BGE 111 Ib 209 , je zum BRB WSt 1940).

E. 3.3.2.3

Hier von Bedeutung ist, dass die auslegungswise geschaffene Möglichkeit der Revision einer rechtskräftigen Verfügung oder eines rechtskräftigen Einspracheentscheids, was wiederum die Militärflichtersatzabgabe, die Warenumsatzsteuer oder die Wehrsteuer betrifft, anfänglich einzig der steuerpflichtigen Person zugestanden wurde (so ausdrücklich BGE 61 I 200 E. 2 ; 70 I 167 E. 1.3 ; 71 I 101 E. 2 ; 74 I 403 E. 3; auch noch in BGE 111 Ib 209 E. 1). Erst nach einiger Zeit liess das Bundesgericht die Revision bundessteuerrechtlich auch zugunsten der Eidgenossenschaft zu (früh dazu das Urteil A.79/1967 vom 29. März 1968 E. 4 betreffend den BRB WSt 1940, mit Hinweisen zur Revision kantonrechtlicher Veranlagungsverfügungen in BGE 78 I 196 E. 1 und 87 I 172 E. 3). Diese Ausdehnung erfolgte nicht ohne mahnden Unterton: "Da der Steuerpflichtige sich auf die Rechtskraft eines Entscheides soll verlassen und entsprechend disponieren können, ist es sicher angezeigt, die Abänderung zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur mit grösster Zurückhaltung und unter Wahrung der berechtigten Interessen des Betroffenen zuzulassen. Zurückhaltung ist aber dort nicht mehr geboten, wo die Gründe der Rechtssicherheit rechtsmissbräuchlich ins Feld geführt werden" (Urteil A.316/1977 vom 5. Mai 1978 E. 3a; BRB WSt 1940). Der Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs ging daraufhin in die ständige Rechtsprechung ein (Urteil A.495/1984 vom 24. Juli 1985 E. 3c; BRB WSt 1940). Dabei

rückte das Element der Erkennbarkeit in den Fokus ("...une taxation erronée peut être modifiée au détriment du contribuable, lorsque l'erreur des autorités fiscales est manifeste et pouvait être reconnue sans autre par le contribuable"; Urteil 2A.508/2002 vom 4. April 2003 E. 2.2 zum BRB WSt 1940; im Bereich des kommunalen Abgaberechts: Urteil 2C_765/2010 vom 20. Dezember 2011 E. 4.1).

E. 3.3.2.4

Zusammenfassend zeigt sich, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung unter Herrschaft des BRB WSt 1940 und des BRB WUSt 1941 gewissermassen im Gleichschritt vorankam. Beide Erlasse kannten keine ausserordentlichen Rechtsmittel, was zunehmend als unbillig empfunden wurde. In einer ersten Phase zog das Bundesgericht die Analogie zur prozessualen Revision, wobei es diese Rechtswohlthat einzig den steuerpflichtigen Personen zubilligte. Ausgangspunkt der "modo legislatoris" geschaffenen Rückkommensmöglichkeit auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Einspracheentscheid bildete die Erkenntnis, dass eine Lücke vorliege, die richterrechtlich zu füllen sei. In einer zweiten Phase gesellte sich zur Revision zugunsten der steuerpflichtigen Person die - wenn auch eingeschränkte - Revision zugunsten der Eidgenossenschaft.

E. 3.3.3.1

Die damalige Rechtslage kann - bei allen Parallelen - nicht auf das heutige Recht übertragen werden. Gegenteilig enthalten sowohl das harmonisierte Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden als auch das geltende Mehrwertsteuerrecht einen abschliessenden Positivkatalog an ausserordentlichen Rechtsmitteln. Es handelt sich dabei um:

- die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person; Art. 51 StHG bzw. Art. 147 ff. DBG), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; Art. 52 StHG bzw. Art. 150 DBG) und die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 53 f. StHG bzw. Art. 151 ff. DBG), je in Bezug auf die harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden;

- die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person), die Erläuterung (auf Antrag der steuerpflichtigen Person) und die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; Art. 85 MWSTG 2009), wozu - spezialgesetzlich - die Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR (vorne E. 2.2.8) kommt; dies alles bezüglich der Mehrwertsteuer.

Vor diesem Hintergrund betont das Bundesgericht immer wieder den Numerus clausus der Rechtsgründe, die zur Aufhebung einer rechtskräftigen Verfügung oder eines rechtskräftigen Einspracheentscheids berechtigen. Insbesondere hat das Bundesgericht in zahlreichen Urteilen erwogen, dass - bezogen auf den Bereich der harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden - eine wiedererwägungsweise und ebenso eine widerrufswise Aufhebung ausgeschlossen sei (vorne E. 2.2). Wie es sich heute mit der Zulässigkeit der Wiedererwägung bzw. des Widerrufs im Bereich der Mehrwertsteuer verhält, hat das Bundesgericht noch nicht abschliessend beurteilt. Es hat, soweit ersichtlich, erst einmal davon gesprochen, dass auch das geltende Mehrwertsteuerrecht von einem Numerus clausus der Aufhebungs- oder Abänderungsgründe beherrscht werde (Urteil 2C_414/2021 vom 3. September 2021 E. 2.2.1). Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass der Bundesgesetzgeber dem Postulat der Rechtssicherheit gerade im Bereich der Mehrwertsteuer zentrale Bedeutung beimisst (vorne E. 2.2.7). Rechtssicherheit bedeutet im Mehrwertsteuerrecht namentlich, dass auf eine rechtskräftige Einschätzungsmittelteil, eine

rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Einspracheentscheid nur in den gesetzlich vorgesehenen Fällen zurückzukommen ist.

Darauf ist nachfolgend näher einzugehen, wobei das harmonisierte Steuerrecht zum Ausgangspunkt genommen werden darf. Erstens besteht zum harmonisierten Steuerrecht eine gefestigte bundesgerichtliche Praxis, zweitens ist kein Grund ersichtlich, um die bislang parallel verlaufende Rechtsprechung (vorne E. 3.3.2.4) aufzugeben.

E. 3.3.3.2

Was das harmonisierte Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden angeht, so kennt dieses die drei eben genannten ausserordentlichen Rechtsmittel. Weiteren Gründen steht der Numerus clausus entgegen (vorne E. 2.2), sieht man von der Möglichkeit ab, eine Veranlagungsverfügung bis zum Ablauf der Einsprachefrist und zugunsten der rechtsunterworfenen Person in Wiedererwägung zu ziehen (Wiedererwägung

pendente lite ; dazu schon vorne E. 2.2.7.2) : Auf eine noch nicht in Rechtskraft erwachsene Verfügung kann die Veranlagungsbehörde während der laufenden Einsprache- oder Beschwerdefrist zurückkommen, ohne dass die nach Eintritt der formellen Rechtskraft erforderlichen Voraussetzungen der Nachsteuer erfüllt sein müssten. Macht die Behörde vom Widerrufsrecht Gebrauch und erlässt sie eine neue Verfügung (Zweitverfügung), so wird die rektifizierte Erstverfügung in gleicher Weise von Gesetzes wegen durch die Zweitverfügung ersetzt, wie ein Einspracheentscheid die einsprachebetroffene Verfügung ersetzt (Hansjörg Seiler, Rechtsfragen des Einspracheverfahrens in der Sozialversicherung [Art. 52 ATSG], in: René Schaffhauser/Franz Schlauri [Hrsg.], Sozialversicherungsrechtstagung 2007, 2007, S. 65, insb. 100; Moser-Szeless, a.a.O., N. 94 zu Art. 53 ATSG). Die Praxis zu Widerruf oder Wiedererwägung, die

pendente lite ergriffen werden, wie sie sich unter dem BRB WSt 1940 herausgebildet hat (dazu insb. BGE 121 II 273 E. 1a/bb), gilt im Bereich des harmonisierten Steuerrechts unvermindert weiter (Urteile 2C_331/2019 vom 7. April 2020 E. 3.1; 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.2 und 2.3; 2C_426/2012 vom 18. Januar 2013 E. 3.2; 2C_637/2012 vom 4. Oktober 2012 E. 5.1; 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3).

E. 3.3.3.3

Für die im allgemeinen Verwaltungsrecht verbreitete "Wiedererwägung im weiteren Sinn", bestehend aus Widerruf und Wiedererwägung im engeren Sinn, die sich gleichermassen gegen rechtskräftige Verfügungen oder Einspracheentscheide richtet, bleibt damit im harmonisierten Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden ausdrücklich kein Raum (Urteile 2C_331/2019 vom 7. April 2020 E. 3.1; 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.3; 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3 mit Hinweisen). Nach allgemeinem Verwaltungsrecht gilt hingegen, dass eine Verwaltungsbehörde auf eine materiell unrichtige Verfügung zurückkommen kann, wenn das Interesse an der richtigen Durchführung des objektiven Rechts höher zu gewichten ist als jenes an der Wahrung der Rechtssicherheit bzw. des Vertrauensschutzes (BGE 138 I 61 E. 4.3; 136 II 177 E. 2; 130 II 32 E. 2.4 ; 127 I 133 E. 6; 120 Ib 42 E. 2b; 113 Ia 146 E. 3a; 109 Ib 246 E. 4c; 100 Ib 368 E. 3; dabei fällt auf, dass teils von einem "Kann", teils von einem "Muss" gesprochen wird, was im vorliegenden Zusammenhang aber ohne Bedeutung ist). Vorbehalten bleibt zudem die der rechtsunterworfenen Person zukommende Befugnis, zu ihren Gunsten die Wiedererwägung von rechtskräftigen Verfügungen zu verlangen (sog. "qualifizierte Wiedererwägung", ursprünglich aus Art. 4 BV 1874 hergeleitet; vgl. BGE 113 Ia 146 E. 3a; 109 Ib 246 E. 4;

nunmehr BGE 146 I 185 E. 4.1 ; 138 I 61 E. 4.3; 136 II 177 E. 2; Benoît Bovay, Procédure administrative, 2. Aufl. 2015, S. 391 ff.; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, Band II, 3. Aufl. 2011, S. 399 ff.; zum Ganzen zuletzt: Urteil 2C_313/2023 vom 19. April 2024 E. 6.3, zur Publ. vorgesehen). Dies alles findet im harmonisierten Steuerrecht keine Grundlage, gegenteils herrscht hier - anders als im übrigen Verwaltungsrecht - der angesprochene Numerus clausus. Dieser ist eine Folge des streng ausgebildeten abgaberechtlichen Legalitätsprinzips (vorne E. 2.1 und insb. 2.2.1). Ein solches ist dem übrigen Verwaltungsrecht fremd; dort kommt dem Legalitätsprinzip lediglich die Bedeutung eines Verfassungsprinzips zu (auch dazu vorne E. 2.1).

E. 3.3.3.4

Einschränkend ist immerhin anzufügen, dass der harmonisierungsrechtliche Berichtigungstatbestand jüngst in einem Einzelfall weit ausgelegt wurde. Das Bundesgericht hat dies damit begründet, dass "mit Bezug auf das Risiko des Nichtbemerkens von Fehlern" zwischen der steuerpflichtigen Person und der Veranlagungsbehörde "keine volle Symmetrie" herrsche (Urteil 2C_331/2019 vom 7. April 2020 E. 4.3.2.3). Vorliegend kann freilich kein berichtigungsfähiger Sachverhalt ("Fehler bei der Handarbeit", d.h. Fehler in der Willensäusserung oder Erklärungsirrtum; Urteil 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.4.3) erblickt werden: Angesprochen ist vielmehr ein mutmasslicher "Fehler bei der Kopfarbeit", d.h. ein Fehler bei der Willensbildung oder Grundlagenirrtum (Urteile 2C_331/2019 vom 7. April 2020 E. 3.2.3; 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.4.4). Veranlagungsfehler sind nicht berichtigungsweise, sondern im Rechtsmittelweg geltend zu machen (grundlegend zum Ganzen BGE 82 I 18 E. 1; 142 II 433 E. 3.2.3; weiterführend bzw. bestätigend die Urteile A.316/1977 vom 5. Mai 1978 E. 2; A.495/1984 vom 24. Juli 1985 E. 1; 2A.251/1988 vom 10. August 1989 E. 3; 2A.96/1992 vom 29. Juni 1993 E. 3; 2A.283/1996 vom 10. Dezember 1998 E. 2a; 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.4.4; 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.5; 2C_331/2019 vom 7. April 2020 E. 3.2.3). Steht der Behörde kein Rechtsmittel (mehr) zur Verfügung, so hat es - abgesehen vom Vorliegen eines absoluten Ausnahmefalles - beim Veranlagungsfehler zu bleiben. Insbesondere kann es nicht angehen, die Rechtsfolgen des Veranlagungsfehlers auf die steuerpflichtige Person zu überwälzen, wenn die Behörde der ihr obliegenden Untersuchungs- und/oder Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen ist. Eine derartige Überwälzung lässt das harmonisierte Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden nicht zu (Urteil 2C_908/2019 vom 20. Oktober 2020 E. 3.2.4; bestätigt mit Urteil 2C_487/2022 vom 5. September 2023 E. 8.3).

E. 3.3.3.5

Wie in einer neuesten Publikation festgehalten wird, ist damit die in Teilen der Lehre geführte "Kontroverse darüber, ob und inwieweit im Steuerrecht über die Revision hinaus Platz für eine einfache Wiedererwägung von Veranlagungen bleibe, ein Ende gesetzt" (Martin Zweifel/Michael Beusch/Silvia Hunziker/Moritz Seiler, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl. 2024, § 40 Rz. 9). Schon im frühen Schrifttum zur Mehrwertsteuer waren grundlegende Bedenken gegenüber dem (Weiter-) Bestand einer Wiedererwägung bzw. des Widerrufs geäussert worden (André Moser, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhandkammer [Hrsg.], mwst.com, 2000, N. 20 der Vorbemerkungen zu den Art. 65 bis 68). Andere Stimmen, insbesondere zu den harmonisierten Steuern, werfen auch heute noch die Frage auf, ob aufgrund von Art. 5 Abs. 3, Art. 8 und Art. 9 BV eine "Revision" auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage

zulässig sei, wenn deren Verweigerung unter dem "Aspekt der Gerechtigkeit" zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führen würde (dazu Urteil 2C_47/2016 / 2C_48/2016 vom 22. August 2016 E. 3.4, mit zahlreichen Hinweisen auf Literaturstellen; siehe auch Zweifel/Beusch/ Hunziker/Seiler, a.a.O., § 40 Rz. 9 und 11, je mit Hinweisen). Darauf ist hier, mit Blick auf die gefestigte bundesgerichtliche Praxis, zu deren Änderung keinerlei Anlass besteht, nicht weiter einzugehen.

E. 3.4.1

Es ist nun zu fragen, ob die vorangehenden Erwägungen gleichermassen auch auf das Mehrwertsteuerrecht von 2009 anwendbar seien, und zwar insbesondere auf die Einschätzungsmitteilung. Wie dargelegt, ist der Stand der Gesetzgebung und der Rechtsprechung in den beiden hier interessierenden Steuerarten im Gleichschritt vorangekommen (vorne E. 3.3.2.4). Beide Bundesratsbeschlüsse sahen keine ausserordentlichen Rechtsmittel vor, was die (bundesgerichtliche) Praxis als zunehmend stossend empfand. In Füllung der festgestellten echten Lücke liess das Bundesgericht eine (aussergesetzliche oder übergesetzliche) Revisionsmöglichkeit zu. Deren Rechtfertigung entfiel gleichsam, als mit dem harmonisierten Steuerrecht von 1990 bzw. dem Mehrwertsteuerrecht von 1994 ausserordentliche Rechtsmittel geschaffen wurden. Entsprechend betont das Bundesgericht seither - vor allem in Bezug auf das harmonisierte Steuerrecht, das zahlenmässig das grössere Fallgut hervorruft als die Mehrwertsteuer - den Numerus clausus der Gründe, die ein Rückkommen auf eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung oder einen rechtskräftigen Einspracheentscheid zulassen. Im Bereich der Mehrwertsteuer kam die Frage - soweit ersichtlich - erst einmalig auf, wobei das Bundesgericht im Urteil 2C_414/2021 vom 3. September 2021 E. 2.2.1 die harmonisierungsrechtlichen Überlegungen übernahm (dazu vorne E. 2.2.1 und 3.3.3.1). Die damalige Aussage - eher beiläufig geäussert und ohne abschliessende Vertiefung, die nun vorzunehmen bleibt - ist klar und eindeutig. Sie ist zu bestätigen.

E. 3.4.2

Zusammenfassend heisst dies: Im Abgaberecht herrscht ein aus Art. 127 Abs. 1 BV hergeleiteter Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung zurückzukommen. Im Mehrwertsteuerrecht tritt das gesetzgeberisch gewollte Postulat der gesteigerten Rechtssicherheit hinzu. Dies schliesst es aus, wiedererwägungsweise (zugunsten der steuerpflichtigen Person) bzw. widerrufsweise (zugunsten der Eidgenossenschaft) auf eine rechtskräftige Einschätzungsmitteilung, eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Einspracheentscheid zurückzukommen. Dies trifft in gleicher Weise auf das harmonisierte Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden zu.

E. 4.1

Gemäss den vorinstanzlichen Feststellungen, die insofern unbestritten und daher für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG), war die Frage der "periodenkonformen" Zuweisung der Nachbelastung von Fr. yyy, die nach Auffassung der ESTV vorzunehmen war, Thema mehrfacher Besprechungen und Korrespondenzen.

Allem Anschein nach erstmals kam die Frage anlässlich der Besprechung vom 21. Januar 2021 auf (Sachverhalt Bst. A.c). Die von der ESTV in Aussicht genommene bzw. gestellte "Umbuchung" von der ersten Einschätzungsmitteilung (Steuerperiode 2013) in die zweite Einschätzungsmitteilung (Steuerperioden 2014 bis 2018) blieb indes aus (Sachverhalt Bst.

A.d). Alsdann kam die ESTV im E-Mail vom 18. Juni 2021 auf den weiterhin offenen Punkt zurück, wobei sie nun den Standpunkt vertrat, dass die beabsichtigte "Umbuchung" zu geschehen habe, noch bevor die beiden Einschätzungsmitteilungen in Rechtskraft erwachsen seien (Sachverhalt Bst. A.e). Schliesslich hielt die ESTV in ihrem Schreiben vom 11. August 2022 fest, dass die zweite Einschätzungsmitteilung rechtskräftig sei, nachdem die Steuerpflichtige diese vorbehaltlos anerkannt habe. Entsprechend stellte sie in Aussicht, die definitive Vorsteuerkorrektur "wiedererwägungsweise" in die rechtskräftige zweite Einschätzungsmitteilung einzupflegen (Sachverhalt Bst. A.f). Diesem Ansinnen ist die Steuerpflichtige umgehend (auch dazu Sachverhalt Bst. A.f), später im Einspracheverfahren (Sachverhalt Bst. A.h) und zuletzt im vorinstanzlichen Verfahren (Sachverhalt Bst. B.a) entgegengetreten.

E. 4.2

Das Mehrwertsteuerrecht von 2009, wie es heute in Kraft steht, kennt einen abschliessenden Katalog ausserordentlicher Rechtsmittel. Die zweite Einschätzungsmitteilung ist - auch nach Ansicht der ESTV (siehe schon deren Schreiben vom 11. August 2022; Sachverhalt Bst. A.f) - mit der vorbehaltlosen Anerkennung seitens der Steuerpflichtigen (auch dazu Sachverhalt Bst. A.f) in Rechtskraft erwachsen (Art. 43 Abs. 1 lit. b MWSTG 2009; vorne E. 2.2.4.3). Ein Rückkommen darauf wäre einzig im Rahmen der Vorgaben von Art. 85 MWSTG 2009 oder von Art. 12 Abs. 1 VStrR denkbar. Dadurch, dass die ESTV die streitbetroffene Nachbelastung von Fr. yyy (Sachverhalt Bst. A.c) nicht rechtzeitig von der ersten in die zweite Einschätzungsmitteilung übertragen hat, ist ihr ein Veranlagungsfehler unterlaufen. Die Behebung eines solchen im Rahmen der Berichtigung scheidet mangels eines blossen "Fehlers bei der Handarbeit" (d.h. Fehler in der Willensäusserung oder Erklärungsirrtum; vorne E. 3.3.3.4) aus. Von vornherein nicht gegeben ist, wie ausgeführt, die Möglichkeit des Widerrufs zuungunsten der steuerpflichtigen Person.

E. 4.3

Es hat folglich beim eingetretenen "Fehler bei der Kopfarbeit" (auch dazu vorne E. 3.3.3.4) zu bleiben. Die Beschwerde ist damit unbegründet, weshalb sie - wenn auch motivsubstituierend (vorne E. 1.2) - abzuweisen ist.

E. 5.1

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten nach dem Unterliegerprinzip der ESTV aufzuerlegen, die in ihrer Eigenschaft als Abgabegläubigerin Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG verfolgt (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 BGG).

E. 5.2

Die ESTV hat der Steuerpflichtigen, die sich durch ein Treuhandbüro vertreten lässt, eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 9 des Reglements des Bundesgerichts vom 31. März 2006 über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173.110.210.3]). Das Bundesgericht legt die Entschädigung aufgrund der Akten als Gesamtbetrag fest, in welchem auch die Mehrwertsteuer enthalten ist (Art. 12 Abs. 1 dieses Reglements; Urteile 9C_323/2023 vom 7. August 2024 E. 4.3, zur Publ. vorgesehen; 2C_140/2021 vom 17. November 2022 E. 4.2).

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