

# **BVGer A-1496/2024 vom 30. Januar 2025**

Bundesverwaltungsgericht, 2025-01-30, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1496\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1496_2024)

FR: TAF A-1496/2024 du 30 janvier 2025

IT: TAF A-1496/2024 del 30 gennaio 2025

## **Regeste**

Mehrwertsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Die angefochtenen Einspracheentscheide vom 15. Februar 2024 sind Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig.

### **E. 1.2**

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 MWSTG).

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids vom 5. Februar 2024 grundsätzlich zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Dies gilt auch hinsichtlich des an die B.\_\_\_\_\_ adressierten Entscheids vom 5. Februar 2024, deren Steuernachfolgerin die Beschwerdeführerin ist (Art. 16 Abs. 2 MWSTG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

### **E. 1.4.1**

Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbstständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts. Sie hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (Urteile des BGer 6B\_803/2021, 6B\_838\_/2021, 6B\_839/2021 vom 22. März 2023 E. 1, 1C\_679/2021, 1C\_680/2021 vom 23. September 2022 E. 1.1; Urteil des BVGer A-6860/2023, A-6868/2023 vom 17. April

2024 E. 1.4.1 mit Hinweisen).

#### **E. 1.4.2**

Die Beschwerdeführerin und die vormalige Steuerpflichtige 2 haben vorliegend gegen zwei Einspracheentscheide der Vorinstanz Beschwerde erhoben. Die Beschwerden betreffen einen gemeinsamen Sachverhalt für dieselben Steuerperioden. Da im vorliegenden Verfahren auch die gleichen Rechtsfragen aufgeworfen werden, erscheint es aus prozessökonomischen Gründen als angezeigt, die beiden Beschwerdeverfahren A-1496/2024 und A-1499/2024 zu vereinigen.

#### **E. 1.5**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin 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). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden (Art. 50 und 52 VwVG) ist demnach einzutreten.

#### **E. 2.1**

Die vorliegend angefochtenen Einspracheentscheide richten sich gegen Nichteintretensverfügungen, die vorliegend mitangefochten sind (vgl. Urteil des BVGer A-2253/2024 vom 29. Januar 2024 E. 1.4 mit Hinweisen). Wird ein Nichteintretensentscheid bzw. ein einen Nichteintretensentscheid bestätigender Einspracheentscheid angefochten, prüft das Bundesverwaltungsgericht nur die Rechtsfrage, ob die Vorinstanz auf die bei ihr erhobene Einsprache bzw. Beschwerde oder ein Wiedererwägungsgesuch zu Recht nicht eingetreten ist (vgl. Urteil des BVGer A-A-601/2018 vom 6. November 2018 E. 2.3.1 mit Hinweisen). Hingegen kann auf materielle Anträge im Beschwerdeverfahren gegen den Nichteintretensentscheid nicht eingetreten werden (BGE 132 V 74 E. 1.1; BVGE 2011/30 E. 3; Urteile des BVGer A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 1.3.1, A-4464/2017 vom 14. November 2017 E. 2; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl., 2022, Rz. 2.8 und 2.164, je mit Hinweisen).

#### **E. 2.2.1**

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung begeht eine Behörde eine Gehörsverletzung im Sinne einer formellen Rechtsverweigerung nach Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101), wenn sie auf eine ihr frist- und formgerecht unterbreitete Sache nicht eintritt, obschon sie darüber entscheiden müsste (BGE 142 II 154 E. 2, 134 I 229 E. 2.3; Urteil des BGer 1C\_590/2021 vom 13. Februar 2023 E. 5.3; Urteil des BVGer A-2231/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 5.1 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 1C\_646/2022 vom 19. Dezember 2023]).

#### **E. 2.2.2**

Keine formelle Rechtsverweigerung liegt vor, wenn eine Behörde oder ein Gericht nicht auf die Sache eintritt oder diese mit Hinweis auf die Bindungswirkung eines vorangehenden Gerichtsurteils abweist, weil sie mit einer abgeurteilten Sache («res iudicata») identisch ist (BGE 81 I 5 einzige Erwägung; Urteil des BGer 2C\_890/2018 vom 18. September 2019 E. 3.2, vgl. auch im Ergebnis: Urteil des BGer 1C\_590/2021 vom 13. Februar 2023). Eine «res iudicata» liegt dann vor, wenn über den Streitgegenstand bereits gerichtlich entschieden

wurde und sich wieder die gleichen Parteien gegenüberstehen (Urteile des BVGer A-2231/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 5.2 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 1C\_646/2022 vom 19. Dezember 2023], A-1028/2021 vom 26. August 2021 E. 1.2.2.1 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_781/2021 vom 19. Oktober 2021]). Dies trifft im Steuerrecht zu, wenn eine Steuer vom nämlichen Steuersubjekt bzw. seines Steuernachfolgers für dasselbe Steuerobjekt, für die gleiche Steuerperiode und aus demselben Rechtsgrund gefordert wird (BGE 81 I 5 einzige Erwägung; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., 2019, § 33, Teil V, S. 564 f.).

### **E. 2.2.3**

Kann ein Beschwerdeentscheid nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden - beispielsweise weil der Entscheid letztinstanzlich ist - erwächst er in formelle Rechtskraft (Urteil des BGer 2C\_313/2023 vom 19. April 2024 E. 6.3 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1028/2021 vom 26. August 2021 E. 1.2.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_781/2021 vom 19. Oktober 2021]; Tschannen/Müller/Kern, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., 2022, § 31 N. 824). Beschwerdeentscheide können nach Eintritt der formellen Rechtskraft nur noch im Verfahren der Revision abgeändert werden (Art. 66 VwVG, Art. 45 f. VGG, Art. 121 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]), weshalb sie auch materiell rechtskräftig werden (Urteil des BGer 1C\_126/2015 vom 5. November 2015 E. 7.2; Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., 2013, N. 1191 f.). Die materielle Rechtskraft eines früheren Entscheids bedeutet grundsätzlich nur eine Bindung an das Dispositiv. Allerdings können zur Feststellung der Tragweite des Dispositivs weitere Umstände, namentlich die Begründung des Entscheids herangezogen werden (BGE 144 I 11 E. 4.2; Urteile des BGer 1C\_2/2023 vom 2. Juni 2023 E. 3.3, 1C\_590/2021 vom 13. Februar 2023 E. 5.3; Urteil des BVGer A-1028/2021 vom 26. August 2021 E. 1.2.2.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_781/2021 vom 19. Oktober 2021]).

### **E. 2.2.4**

Im Verwaltungsverfahrenrecht gilt der Grundsatz der materiellen Rechtskraft nur für Rechtsmittelentscheide. Nach diesem Grundsatz darf eine Verwaltungsbehörde bei einer bereits gerichtlich beurteilten Streitsache grundsätzlich keine neue Verfügung erlassen (Urteil des BVGer A-1028/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 1.2.2.1 mit Hinweisen [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_781/2021 vom 19. Oktober 2021]).

### **E. 2.3**

Aus Art. 29 BV folgt im Sinne einer verfahrensrechtlichen Minimalgarantie grundsätzlich ein Anspruch auf Wiedererwägung. Diese soll aber nicht dazu dienen, rechtskräftige Entscheide immer wieder in Frage zu stellen (BGE 138 I 61 E. 4.3, 136 II 177 E. 2.1; zum Vorbehalt der Wiedererwägung im Abgabe- und namentlich im Mehrwertsteuerrecht: Urteil des BGer 9C\_361/2024 vom 19. Dezember 2024 E. 3.4.2 [zur Publikation vorgesehen]); Urteil des BGer 1C\_185/2019 vom 12. November 2019 E. 4.1; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, 4. Aufl., 2021, § 9 N. 658). Insoweit haben Verwaltungsbehörden ein rechtskräftiges Urteil eines Verwaltungsgerichts im Allgemeinen zu beachten. Der Anspruch auf Wiedererwägung greift gegenüber gerichtlich bestätigten Verwaltungsakten indes dann, wenn es darum geht,

einen zeitlich offenen Dauersachverhalt an die im Laufe der Zeit geänderte Sach- und Rechtslage oder an neue Erkenntnisse anzupassen (BGE 97 I 748 E. 4b S. 752 f.; Urteile des BGer 1C\_63/2018 vom 29. Januar 2020 E. 5, 2C\_185/2019 vom 12. November 2019 E. 4.1; Urteil des BVGer A-837/2019 vom 10. Juli 2019 E. 4.2.4.1). Nach der Rechtsprechung ist die Rechtskraftwirkung von Dauerverfügungen insoweit beschränkt, als die Verwaltungsbehörde verpflichtet ist, auf einen Verwaltungsakt zurückzukommen, wenn die Umstände sich seither wesentlich geändert haben oder wenn der Gesuchsteller erhebliche Tatsachen und Beweismittel namhaft macht, die ihm im früheren Verfahren nicht bekannt waren oder die schon damals geltend zu machen für ihn rechtlich oder tatsächlich unmöglich war oder keine Veranlassung bestand (BGE 138 I 61 E. 4.3, 136 II 177 E. 2.1, je mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-1510/2022 vom 6. Juli 2020 E. 2.4.3, A-837/2019 vom 10. Juli 2019 E. 4.2.4.1). Der Beschwerdeführer hat dabei im Einzelnen darzulegen, inwiefern die neuen Umstände zu einer anderen Beurteilung führen müssen (BGE 136 II 177 E. 2.2.1; zum Ganzen: Urteil des BGer 1C\_462/2015 vom 22. Februar 2016 E. 3.2).

### **E. 3**

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2010 bis 2014. Somit ist in casu das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG (mitsamt der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 [MWSTV, SR 641.201]) massgebend. Rechtsprechung, welche sich noch auf das alte Mehrwertsteuerrecht bezieht, wird zitiert, soweit sie auch für das neue Recht massgeblich ist.

#### **E. 3.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 BV; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Der Mehrwertsteuer im Inland unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen; sie sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Über die Steuer wird grundsätzlich vierteljährlich abgerechnet, wobei die steuerpflichtige Person gegenüber der ESTV innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen hat (Art. 35 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 71 Abs. 1 MWSTG). Die Steuerforderung ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode durch die steuerpflichtige Person zu begleichen (Zahlungsfrist, Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Steuerforderung und Vorsteuerguthaben entstehen somit von Gesetzes wegen und unabhängig davon, ob Steuer und Vorsteuerabzug durch die steuerpflichtige Person rechtzeitig und richtig abgerechnet werden (BGE 137 II 136 E. 6.3). Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung und unabhängig vom Verschulden ein Verzugszins zu bezahlen (Art. 87 Abs. 1 MWSTG; vgl. zur Höhe des Verzugszinssatzes: Art. 108 Bst. a MWSTG i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. a und b sowie Art. 1 Abs. 1 Bst. c der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 25. Juni 2021 über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern [SR 631.014]). Sind mehrere Abrechnungsperioden betroffen, wird der Verzugszins praxisgemäss ab dem mittleren Verfall erhoben (Urteile des BVGer A-251/2023 vom 16. Februar 2024 E. 2.2.2, A-4410/2021 vom 27. März 2023 E. 2.6.2, je mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-938/2023 vom 11. Juli 2024 E. 2.1.1). Gemäss Art. 43 Abs. 1 MWSTG wird die Steuerforderung rechtskräftig durch eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung, einen in Rechtskraft erwachsenen Einspracheentscheid oder ein in Rechtskraft erwachsenes Urteil (Bst. a), die schriftliche Anerkennung oder die vorbehaltlose Bezahlung einer

Einschätzungsmitteilung durch die steuerpflichtige Person (Bst. b) oder den Eintritt der Festsetzungsverjährung (Bst. c). Bezahlt die steuerpflichtige Person die Einschätzungsmitteilung «unter Vorbehalt» so fällt die Pflicht zur Verzinsung der Mehrwertsteuernachforderung weg (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG e contrario; Marie-Chantal May Canellas, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, N. 19 zu Art. 43 MWSTG).

### **E. 3.2.1**

Eine Ausnahme von der verschuldensunabhängigen Pflicht zur Bezahlung eines Verzugszinses statuiert Art. 87 Abs. 2 MWSTG. Nach dieser Bestimmung ist kein Verzugszins geschuldet «bei einer Nachbelastung, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte» (Urteil des BGer 2C\_809/2017 vom 19. April 2019 E. 2.2).

### **E. 3.2.2**

Der Sinngehalt von Art. 87 Abs. 2 MWSTG ist auf den ersten Blick unklar, da die grammatikalische Auslegung verschiedene Varianten zulässt. Rechtsprechungsgemäss ist die Bestimmung so zu lesen, dass dem Bund - wäre der Steuerfall aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen (korrekt) abgewickelt worden - trotz des Fehlers kein Steuerausfall entstanden wäre (ausführlich: Urteil des BGer 2C\_809/2017 vom 19. April 2019 E. 2.2 mit Hinweisen).

### **E. 3.2.3**

Art. 87 Abs. 2 MWSTG steht in einem gewissen Spannungsverhältnis zu Art. 108 Abs. 1 Bst. b MWSTG, der die Ausnahmen von der Verzugszinspflicht an das Eidgenössische Finanzdepartement (nachfolgend: EFD) delegiert. Abs. 2 von Art. 87 MWSTG wurde erst im parlamentarischen Verfahren von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) eingebracht (Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2. Aufl., 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], N. 7 zu Art. 87 MWSTG, Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, § 10 N. 139, Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl., 2021, Teil V, Ziff. 7.2.1 f.), weshalb die Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 688 (nachfolgend: Botschaft Vereinfachung MWST), keine Auslegung dieser Bestimmung enthalten dürfte. Betrachtet man jedoch die Beispiele für Ausnahmen von der Verzugszinspflicht, welche das EFD gemäss der Botschaft Vereinfachung MWST dereinst regeln könnte, lassen sich diese unter Art. 87 Abs. 2 MWSTG subsumieren: So hält die Botschaft Vereinfachung MWST fest, dass dank der Kompetenzdelegation an das EFD beispielsweise bei Formmängeln, die nachträglich noch korrigiert werden können, kein Verzugszins erhoben werde. Ferner sei denkbar, generell aufgrund von Fehlern der Steuerpflichtigen keinen Verzugszins zu belasten, wenn diese Fehler für den Bund zu keinen Steuerausfällen führen. Dies ist zum Beispiel dann denkbar, wenn der Empfänger oder die Empfängerin der Leistung zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und daher aus dieser Transaktion für den Bund kein effektiver «Steuermeertrag» resultiert (Botschaft Vereinfachung MWST, BBl 2008 7024, vgl. auch Botschaft zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes vom 25. Februar 2015, BBl 2015 2663 [nachfolgend: Botschaft Teilrevision MWSTG], die darin vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung von Art. 87 Abs. 2 MWSTG wurde vom Parlament abgelehnt; für weitere Anwendungsfälle: Geiger, MWSTG Kommentar, N. 1 ff. zu Art. 87 MWSTG,

Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, a.a.O., Ziff. 7.2.2 mit Hinweisen auf das Protokoll der WAK-N vom 9./10. Februar 2009).

#### **E. 4.1**

Bei der Verrechnung handelt es sich um einen zur finanziellen Befriedigung des Gläubigers führenden Untergangsgrund seiner Forderung. Die Verrechnung ist ein echtes Bezahlungssurrogat, wobei der zu entrichtende Steuerbetrag bereits festgelegt ist. Die Verrechnung von Steuerforderungen des Gemeinwesens im Besonderen ist unter bestimmten, relativ engen Voraussetzungen zulässig und bedarf keiner Mitwirkung des Steuerschuldners, sondern wird durch die Verrechnungserklärung des Forderungsgläubigers - des Gemeinwesens - bewirkt (Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 167; einschränkend für die Mehrwertsteuer: BGE 137 II 136 E. 6.3). Das Gemeinwesen kann nämlich seine Forderungen mit Gegenforderungen der Privaten unabhängig davon zur Verrechnung bringen, ob die Forderungen oder die Gegenforderungen öffentlich- oder privatrechtlich sind (BGE 111 Ib 150 E. 3; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., 2020, § 11, N. 791). Privatpersonen dagegen können ihre Forderungen gegenüber dem Gemeinwesen mit einer öffentlich-rechtlichen Forderung des Gemeinwesens - wie insbesondere Steuerforderungen - nur verrechnen, sofern dieses zustimmt (zum Ganzen: Urteile des BGer 9C\_549/2024 vom 8. Oktober 2024 E. 2.2, 2C\_863/2022 vom 9. November 2022 E. 4.2.1 mit Hinweisen; Urteile des BVerfG A-2266/2019 vom 15. Januar 2020 E. 2.2, A-6002/2019 vom 16. Oktober 2019 E. 2.3, A-2962/2018 vom 13. März 2019 E. 2.4; Beusch, a.a.O., S. 171 f., Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., § 11, N. 793).

#### **E. 4.2.1**

Damit eine Verrechnung einer Steuerforderung zulässig ist, müssen vorab drei Voraussetzungen erfüllt sein: Forderung und Gegenforderung müssen zwischen den gleichen Rechtsträgern bestehen (sog. Identität der Parteien), die Forderungen müssen gleichartig sein (z.B. Geldforderungen) und schliesslich muss die Forderung des Verrechnenden fällig, diejenige der anderen Partei erfüllbar sein (Beusch, a.a.O., S. 167 f.; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., § 11, N. 789). Die Verrechnungsbefugnis setzt schliesslich voraus, dass die Verrechnung weder durch Vertrag (Art. 126 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) noch durch das Gesetz (Art. 125 OR) ausgeschlossen wird (zum Ganzen: Urteil des BVerfG A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 3.2.1 mit Hinweisen). Die Verrechnung wird nicht von Amtes wegen beachtet (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., § 11, N. 787).

#### **E. 4.2.2**

Was die erforderliche Identität der Parteien betrifft, so ist mangels eines «echten» Konzernsteuerrechts bei den Steuerpflichtigen auf die einzelnen, rechtlich selbständigen Gesellschaften abzustellen, es sei denn, gesetzlich gälten diese rechtlich selbständigen Einheiten wie etwa bei der mehrwertsteuerlichen Gruppenbesteuerung ausdrücklich als ein Steuersubjekt (Urteil des BVerfG A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 3.3.2.1 f. und 3.3.3 mit Hinweisen; Beusch, a.a.O., S. 168). Die zur Verrechnung gebrachte Forderung hat sich gegen den Kompensaten zu richten; dieser muss Schuldner der Verrechnungsforderung sein. Dabei vermag ein zwischen dem Kompensaten und dem Dritten - dem Schuldner der Verrechnungsforderung - bestehendes Rechtsverhältnis die fehlende Gegenseitigkeit nicht zu ersetzen, sofern lediglich letzterer Schuldner der Verrechnungsforderung ist (Urteil des

BVGer A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 3.3.1).

### **E. 5.1**

Vorliegend ist streitig und zu prüfen, ob die Vorinstanz betreffend den Verzugszins der Steuerperioden 2010 - 2014 zur Recht keine materielle Verfügung erlassen, sondern einen Nichteintretensentscheid gefällt hat (E. 5.5 f.). Sodann ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Wiederwägung der Verfügungen vom 25. Mai 2018 erfüllt sind (E. 6).

### **E. 5.2**

Die Beschwerdeführerin macht zunächst eine Rechtsverweigerung geltend, da ihr zu Unrecht der Erlass einer materiellen Verfügung verweigert worden sei. Die Vorinstanz sei gestützt auf Art. 82 Abs. 1 MWSTG verpflichtet, auf Verlangen eine Verfügung zu erlassen, ohne dass hierfür eine Begründungspflicht bestehe. Daraus folge, dass die Vorinstanz bei einer Verzugszinsabrechnung auf Verlangen zwingend eine Verfügung erlassen müsse. Dies gelte auch dann, wenn der Vorinstanz die Begründung haltlos erscheine. Vorliegend verhalte sich die Vorinstanz widersprüchlich: Einerseits trete sie auf den Antrag auf Ausstellen einer Verfügung nicht ein. Andererseits begründe sie diese formelle Weigerung mit materiellen Argumenten. So behaupte die Vorinstanz, ein Anwendungsfall von Art. 87 Abs. 2 MWSTG liege nicht vor. Dies sei nicht richtig, da sich aufgrund des Vorsteuerabzugsrechts der Hotel AG aus der Nachbelastung der Pachtzinsdifferenzen für den Bund kein Steuerausfall ergeben habe. Ihre Steuerschuld sowie jene der früheren Steuerpflichtigen 2, hätten durch Verrechnung mit dem Vorsteuerguthaben der Hotel AG getilgt werden können. Die Vorinstanz habe durch die falsche Abrechnung daher keinen Steuerausfall erlitten. Aus Sicht der Beschwerdeführerin lässt sich die vorliegende Konstellation auch unter die Praxis der Vorinstanz subsumieren, wonach bei Konzerngesellschaften, die Leistungen an eng verbundene Gesellschaften erbringen, auf eine nachträgliche Rechnungsstellung, Verbuchung und Versteuerung verzichtet werde, wenn die leistende [recte wohl: empfangende] Gesellschaft zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei. Dies werde von der Vorinstanz nicht berücksichtigt. Demzufolge stelle die Nichtanwendung dieser Praxis eine unzulässige rechtsungleiche Behandlung dar. Weiter liegt laut der Beschwerdeführerin mit den Urteilen des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2021 keine «res iudicata» betreffend die Zinsberechnung vor, welche die Zinsen bis zum 28. Februar 2023 zum Gegenstand habe. Diese Urteile würden zwar den Beginn des Verzugs und den Verzugszinssatz festlegen. Es sei aber weder der tatsächliche Eintritt des Verzugs festgestellt noch eine Zinsberechnung vorgenommen worden. Die Zinsberechnung sei zum Zeitpunkt der Urteile noch ausgeschlossen gewesen, da weder der tatsächliche Eintritt des Verzugs noch das Ende des Verzugs festgestanden hätten. Infolge der Verrechnung seien weder sie noch die vormalige Steuerpflichtige 2 je in Verzug geraten. Mit den bundesgerichtlich festgesetzten Mehrwertsteuernachforderungen seien vielmehr gleichzeitig Vorsteuerabzüge in gleicher Höhe bei der Hotel AG entstanden. Letztere habe diese mit der Abrechnung für das 4. Quartal 2022 bei der ESTV geltend gemacht. Die so entstandenen Vorsteuerguthaben der Hotel AG seien mit ihrer Steuerforderung sowie jener der vormaligen Steuerpflichtigen 2 verrechnet worden. Grundsätzlich hätten sich die beiden Mehrwertsteuernachforderungen und die Vorsteuerguthaben der Hotel AG immer gleichzeitig gegenübergestanden («Verrechnungssubstrat»). Nur sei bis zum rechtskräftigen Abschluss der Verfahren vor Bundesgericht nicht bekannt gewesen, in welcher Höhe die Verrechnung vorgenommen

werden könne. Da die Verrechnung nicht Gegenstand der Steuerjustizverfahren habe bilden können, liege auch hinsichtlich der Verrechnung keine «res iudicata» vor. Schliesslich verweist die Beschwerdeführerin betreffend ihr Wiedererwägungsgesuch auf ihre Einsprache vom 5. Juni 2023. Dort macht sie geltend, dass hinsichtlich der Verzugszinsforderung ein Dauersachverhalt vorliege. Infolge der Verrechnung der gerichtlich bestätigten Mehrwertsteuernachforderung mit dem Vorsteuerguthaben der Hotel AG liege eine grundlegende Veränderung des Sachverhalts vor. Damit seien die Eintretensvoraussetzungen für ein Wiedererwägungsgesuch bei Vorliegen einer gerichtlich bestätigten Verfügung erfüllt. Daher seien die Verfügungen vom 18. Mai 2018 unter dem Gesichtspunkt der Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse zu prüfen. Im Ergebnis führe dies dazu, dass der Verzugszins bei einer gesamtheitlichen Betrachtung nicht geschuldet sein könne.

### **E. 5.3**

In ihrer Vernehmlassung weist die Vorinstanz darauf hin, dass das Bundesgericht im Rahmen der Urteile 2C\_27/2021 und 2C\_29/2021 vom 5. Oktober 2021 rechtskräftig über die Mehrwertsteuernachforderungen für die Steuerperioden 2010 - 2014 zuzüglich Verzugszins entschieden habe. Laut den zuvor gefällten Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts A-2490/2020 und A-2495/2020 vom 18. November 2020, sei die Verzugszinspflicht unbestritten gewesen. Die Gerichte hätten sich somit bereits rechtskräftig mit der Frage des Verzugszins auseinandergesetzt. Infolge materieller Rechtskraft des Streitgegenstandes habe sie dem Antrag der Beschwerdeführerin nach einer anfechtbaren Verfügung nicht mit einer materiellen Verfügung entsprechen können. Bei dem von ihr gefällten Nichteintretensentscheid handle es sich jedoch auch um eine anfechtbare Verfügung, was die Beschwerdeführerin verkenne. Entgegen der Beschwerdeführerin sei nicht von einem vorhandenen «Verrechnungssubstrat» auszugehen. Ein solches lasse sich nicht in retrospektiver Betrachtung aus gegenüberstehenden Mehrwertsteuerschulden und Vorsteuerguthaben zwischen den drei involvierten Gesellschaften herleiten. Vielmehr sei von drei eigenständigen Steuersubjekten auszugehen. Auch der Hinweis in den EM Nr. (...) und Nr. (...) lasse diesen Schluss nicht zu. Dort werde einzig angedeutet, dass die Hotel AG einen (zusätzlichen) Vorsteuerabzug geltend machen könne, wenn die Rechnung zur Einforderung der Pachtzinsdifferenzen und ein Nachweis der Bezahlung dieser Rechnung vorliegen würde. Dieses Vorsteuerguthaben wäre in erster Linie zur Tilgung der Steuerschuld der Hotel AG in der Höhe von 71'927.- aus dem Steuerjustizverfahren, das im Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2496/2020 vom 18. November 2020 endete, vorgesehen gewesen. Infolge der Bezahlung dieser Steuerschuld samt Verzugszins habe für die Hotel AG im 4. Quartal 2022 ein Vorsteuerguthaben resultiert. Dieses hätte entweder zur Bezahlung offener Mehrwertsteuerforderungen verwendet oder ihr vergütet werden sollen. Die Hotel AG habe jedoch keinen rechtlichen Anspruch auf eine anderweitige Verwendung des Guthabens gehabt. Gleiches gelte für die Beschwerdeführerin. Vor diesem Hintergrund bleibe für eine Verrechnung unter «Nahestehenden» kein Raum. Soweit sich die Beschwerdeführerin darauf berufe, dass gestützt auf Art. 87 Abs. 2 MWSTG kein Verzugszins geschuldet sei, habe sie den Zeitpunkt zur Geltendmachung dieser Rüge verpasst. So habe sie es unterlassen, in ihrer Einsprache zu beantragen, dass bei einer allfälligen rechtskräftigen Festsetzung der Pachtzinsdifferenzen kein Verzugszins geschuldet wäre. Das damalige Versäumnis könne im vorliegenden Verfahren nicht von Neuem (wieder) zum Verfahrensgegenstand gemacht werden.

#### **E. 5.4**

Vorab ist festzuhalten, dass die materiellen Fragen nicht zu prüfen sind (E. 2.1). Dies erkennt die Beschwerdeführerin grundsätzlich an (Rz. 22 der Beschwerden). Nicht zu prüfen ist daher, ob sich die Beschwerdeführerin hinsichtlich der rechtskräftig festgesetzten Mehrwertsteuernachforderungen im Verzug befand. Gleiches gilt für die Frage, ob die Vorinstanz eine Praxis kennt, wonach bei Konzerngesellschaften auf eine Verrechnung, nachträgliche Rechnungsstellung, Verbuchung und Versteuerung unter nahestehenden Personen verzichtet wird, wenn die empfangende Gesellschaft zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. So hat die Vorinstanz bereits in Ziff. 3 der Beiblätter zu den EM Nr. (...) und (...) darauf hingewiesen, dass der Vorsteuerabzug von der Hotel AG erst nach Rechnungsstellung und Bezahlung der Pachtzinsdifferenzen geltend gemacht werden könne. Soweit die Beschwerdeführerin dies rügt, hätte sie dieses Vorbringen im damaligen Zeitpunkt geltend machen können bzw. müssen. Ebenso hätte die Frage, ob ein Anwendungsfall von Art. 87 Abs. 2 MWSTG vorliegt, in den Steuerjustizverfahren, die mit den Urteilen des Bundesgerichts 2C\_27/2020 und 2C\_29/2020 vom 5. Oktober 2021 endeten, von der Beschwerdeführerin vorgebracht werden können bzw. müssen. Ein Anwendungsfall von Art. 87 Abs. 2 MWSTG ist zwar nicht augenfällig, zumal die Auslegung der Bestimmung sprachlich und entstehungsgeschichtlich nicht eindeutig ist (vgl. E. 3.2.2 f.). Ein entsprechendes Vorbringen hätte wohl zu einer vertieften Prüfung der Frage geführt. Da es sich auch hier um eine Frage des materiellen Rechts handelt, ist sie vorliegend nicht zu prüfen.

#### **E. 5.5**

Die Anträge der Beschwerdeführerin auf Erlass einer materiellen Verfügung beziehen sich auf sie selbst bzw. die vormalige Steuerpflichtige 2, deren Steuernachfolgerin sie ist, sowie auf die Verzugszinspflicht auf den Mehrwertsteuernachforderungen für die Steuerperioden 2010 - 2014. Betreffend die Verzugszinspflicht setzte die Vorinstanz mit den EM Nr. (...) und Nr. (...) vom 18. Juli 2017 neben den Mehrwertsteuernachforderungen für die Steuerperioden 2010 - 2014 auch fest, dass die Beschwerdeführerin bzw. die vormalige Steuerpflichtige 2 einen Verzugszins von 4 % ab dem 13. Oktober 2013 bzw. 18. Oktober 2014 (mittlerer Verfall) schuldeten. In der Folge wurde die Verzugszinspflicht der Mehrwertsteuernachforderungen sowohl in den vorinstanzlichen Verfügungen vom 25. Mai 2018 und Einspracheentscheiden vom 13. März 2020 als auch in den Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts vom A-2490/2020 und 2495/2020 vom 18. November 2020 jeweils sowohl in den Erwägungen als auch im Dispositiv festgehalten. Mit den Urteilen des Bundesgerichts 2C\_27/2021 und 2C\_29/2021 vom 5. Oktober 2021 wurden die Beschwerden gegen die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts abgewiesen (Ziffer 1 des Dispositivs). Die Verzugszinspflicht wurde jeweils in der Erwägung 3.6 bestätigt, die zur Bestimmung der Tragweite des Dispositivs heranzuziehen ist (vgl. E. 2.3). Das Bundesgericht führte diesbezüglich aus, es sei nicht zu beanstanden, dass die ESTV gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG für die Steuerperioden 2012 - 2014 auf der Differenz zwischen dem ermittelten Drittpachtzins und den effektiv bezahlten Pachtzinsen zusätzliche Mehrwertsteuer (zuzüglich Verzugszins) festgesetzt habe. Damit ist die Verzugszinspflicht materiell rechtskräftig beurteilt worden. Infolge dessen ist die Vorinstanz an die Dispositive der genannten Bundesgerichtsurteile gebunden. Die Vorinstanz ist daher zu Recht von einer «res iudicata» ausgegangen (E. 2.2.2 ff.). Mit der Beschwerdeführerin ist jedoch insoweit übereinzustimmen, als sich die Höhe der Verzugszinsforderung nicht bereits mit Eintreten

der materiellen Rechtskraft, sondern erst im Zeitpunkt des Untergangs der Steuerforderung berechnen lässt. Dies ändert indessen am Bestehen einer Verzugszinspflicht nichts. Zu Recht wird die Berechnungsweise der Verzugszinsforderung von der Beschwerdeführerin auch nicht beanstandet. Ob die Verrechnung der Mehrwertsteuernachforderungen mit dem Vorsteuerguthaben der Hotel AG etwas an der Verzugszinspflicht zu ändern vermögen, wird im Rahmen der Wiedererwägungsgesuche (E. 6) geprüft.

#### **E. 5.6**

Gestützt auf diese Erwägungen liegt betreffend die Verzugszinspflicht infolge «res iudicata» keine Rechtsverweigerung seitens der Vorinstanz vor.

#### **E. 6**

Weiter ist zu prüfen, ob die Eintretensvoraussetzungen für eine Wiedererwägung der Verzugszinspflicht - insbesondere aufgrund der Verrechnung - erfüllt sind.

#### **E. 6.1**

Vorweg ist festzuhalten, dass aus mehrwertsteuerlicher Sicht hinsichtlich der Beschwerdeführerin bzw. der vormaligen Steuerpflichtigen 2 unter geltendem Recht grundsätzlich kein Anspruch auf Verrechnung von Umsatzsteuernachforderungen mit dem Vorsteuerguthaben der Hotel AG besteht, zumal es sich bei den Unternehmen um rechtlich selbstständige Gesellschaften bzw. um verschiedene Steuersubjekte handelt (E. 4.2.2). Fraglich ist, ob die von der Vorinstanz dennoch vorgenommene Verrechnung mangels Parteiidentität zwischen der Beschwerdeführerin und der vormaligen Steuerpflichtigen 2 als Schuldnerinnen der Mehrwertsteuernachforderungen (des Staates) und der Hotel AG als Gläubigerin des Vorsteuerguthabens (gegenüber dem Staat) überhaupt zulässig war (E. 4.2.1 und 4.2.2). Hierbei handelt es sich um eine materielle Rechtsfrage, die - wie bereits erwähnt - vorliegend nicht zu prüfen ist (vgl. E. 5.4). Selbst wenn sich die Mehrwertsteuernachforderungen und der Vorsteuerüberschuss im Sinne eines «Verrechnungssubstrats» stets gegenübergestanden hätten, vermöchte dies jedenfalls keinen Anspruch auf Verrechnung zu begründen, weil die Verrechnung einer Steuerforderung durch Private der Zustimmung des Gemeinwesens bedarf (vgl. E. 4.1). Auch bestand von vornherein keinerlei Pflicht der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin und die vormalige Steuerpflichtige 2 auf eine Möglichkeit zur Tilgung der Mehrwertsteuernachforderung mittels Verrechnung hinzuweisen (E. 4.2.1). Unabhängig davon, ob die Verrechnung zulässig war, so wurden damit jedenfalls nur die Mehrwertsteuernachforderungen ohne den Verzugszins mit dem Vorsteuerguthaben verrechnet (Beschwerdebeilage 7). Der Zinslauf endete alsdann erst mit der Verrechnung der Mehrwertsteuernachforderungen, d.h. mit deren Tilgung (Urteil des BVGer A-2962/2018 vom 13. März 2019 E. 3.3.4.1). Um den Zinslauf vorzeitig zu beenden, hätten die Beschwerdeführerin bzw. die vormalige Steuerpflichtige 2 die Mehrwertsteuernachforderungen bereits nach Eingang der EM Nr. (...) und Nr. (...) auch «unter Vorbehalt», d.h. ohne Anerkennung der Steuerschuld, bezahlen können (E. 3.1). Ob eine Mehrwertsteuernachforderung durch Verrechnung oder durch Bezahlung getilgt wird, ist für das Ende des Zinsenlaufs daher unbeachtlich. In beiden Fällen endet die Zinspflicht mit der Tilgung der Mehrwertsteuernachforderung. Der Umstand der Verrechnung vermag daher hinsichtlich der Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen keine wesentliche (nachträgliche) Veränderung der Verhältnisse im Sinne einer Eintretensvoraussetzung für eine Wiedererwägung zu begründen. Ebenso wenig liegt eine Änderung der Rechtslage zwischen dem Eintritt der Rechtskraft der Urteile des

Bundesgerichts 2C\_27/2021 und 2C\_29/2021 je vom 5. Oktober 2021 und der Verrechnung der Mehrwertsteuernachforderungen mit dem Vorsteuerguthaben vor. Unter diesen Umständen kann offengelassen werden, ob es sich beim Zinslauf um einen Dauersachverhalt handelt.

#### **E. 6.2**

Gestützt auf diese Erwägungen sind die Eintretensvoraussetzungen für eine Wiedererwägung nicht erfüllt. Die Vorinstanz ist daher zu Recht nicht auf die Wiederwägungsgesuche vom 5. Juni 2023 eingetreten.

#### **E. 7.1**

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 7'200.- festzusetzen (vgl. Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die einbezahlten Kostenvorschüsse in der Höhe von Fr. 8'500.- sind im Umfang von Fr. 7'200.- zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Der Restbetrag in der Höhe von Fr. 1'300.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzubezahlen.

#### **E. 7.2**

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE). Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

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