

# **BVGer A-205/2023 vom 20. September 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-09-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-205\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-205_2023)

FR: TAF A-205/2023 du 20 septembre 2024

IT: TAF A-205/2023 del 20 settembre 2024

## **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 Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Die Einsprachen (Sprungbeschwerden) richten sich gegen zwei Verfügungen der Vorinstanz im Sinne von Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Einsprachen (Sprungbeschwerden) sachlich zuständig.

### **E. 1.2**

Vorliegend ist vorab im Rahmen der Eintretensfrage zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Sprungbeschwerde erfüllt sind.

#### **E. 1.2.1**

Verfügungen der ESTV müssen eine Rechtsmittelbelehrung sowie eine «angemessene» Begründung enthalten (Art. 82 Abs. 2 MWSTG). Gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG können solche Verfügungen innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Richtet sich die Einsprache hingegen gegen eine «einlässlich» begründete Verfügung der ESTV, ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (sog. Sprungbeschwerde; Art. 83 Abs. 4 MWSTG; ausführlich: Urteile des BVGer A-2350/2020 vom 17. Januar 2022 E. 1.2.1, A-1912/2021 vom 10. Juni 2021 E. 2.2 ff., A-427/2021 vom 15. März 2021 E. 2.1 ff.).

#### **E. 1.2.2**

Die Vorinstanz ist den Anträgen der Beschwerdeführerinnen, die vorliegenden Einsprachen als Sprungbeschwerden ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten, nachgekommen (vgl. Sachverhalt Bst. H). Die angefochtenen Verfügungen der Vorinstanz sind im Sinne von Art. 83 Abs. 4 MWSTG einlässlich begründet. Die Einsprachen vom 15. Dezember 2022 sind damit als Sprungbeschwerden entgegenzunehmen und das Bundesverwaltungsgericht ist dementsprechend auch funktionell für deren Beurteilung zuständig.

### **E. 1.3**

Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das MWSTG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG, vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Die Beschwerdeführerinnen sind als Adressatinnen der angefochtenen Entscheide, mit welchem ihre Begehren abgewiesen wurden, grundsätzlich zu den vorliegenden Beschwerden legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach - unter Vorbehalt des in E. 1.4.1 bis E. 1.4.4 Ausgeführten - einzutreten.

#### **E. 1.4.1**

Die Beschwerdeberechtigung setzt u.a. voraus, dass die Beschwerdeführerin durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 48 Abs. 1 Bst. b und c VwVG).

#### **E. 1.4.2**

Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.; Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 1.2.2, A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 1.2.3).

#### **E. 1.4.3**

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-6248/2018 vom 8. Januar 2020 E. 1.3). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1954/2022 vom 16. Februar 2023 E. 1.2.1). Die für die Bestimmung des Streitgegenstandes massgebenden Rechtsbegehren sind nicht nach ihrem möglicherweise ungenauen oder untechnischen Wortlaut, sondern nach ihrem erkennbaren wirklichen Sinn auszulegen (Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.213). Unklare Rechtsbegehren wird die Beschwerdeinstanz grundsätzlich unter Zuhilfenahme der Begründung auslegen (vgl. BGE 137 II 313 E. 1.3; Urteil des BGer 2C\_974/2014 vom 27. April 2015 E. 1.2; Urteil des BVGer A-3835/2023 vom 15. Mai 2024 E. 1.3.3; Zibung/Hofstetter, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 3. Aufl. 2023 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 49 N. 51).

#### **E. 1.4.4.1**

Im Rahmen ihrer Hauptanträge verlangen die Beschwerdeführerinnen im Wesentlichen, dass sie - mangels Steuerpflicht - rückwirkend für die Steuerperioden 2015 - 2018 (Beschwerdeführerin 1) bzw. 2015 - 2019 (Beschwerdeführerin 2) aus dem Register der MWST-Pflichtigen zu löschen seien und ihnen dementsprechend sämtliche in den besagten Steuerperioden bezahlten Mehrwertsteuern zurückzuerstatten seien. Aus der Beschwerdebegründung, die hier zur Interpretation der Rechtsbegehren herangezogen werden muss (E. 1.3.3), ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin 1 im Rahmen ihres

Hauptantrags auch ihre Steuerpflicht in der Steuerperiode 2019 bestreitet und dementsprechend ihre Löschung aus dem Register der MWST-Pflichtigen verlangt. Dies ergibt sich u.a. aus ihrem Eventualantrag betreffend 2019 sowie aus ihren Ausführungen unter dem Titel «Zu III.8 Ergebnis» im Rahmen der Replik vom 28. April 2023.

Dementsprechend wird seitens beider Beschwerdeführerinnen im Hauptpunkt die Löschung aus dem Register der MWST-Pflichtigen in den hier relevanten Steuerperioden 2015 - 2019 mangels Steuerpflicht verlangt. Diesbezüglich ist auf die Beschwerden einzutreten. Die seitens der Beschwerdeführerinnen im Hauptpunkt ebenfalls formulierten Feststellungsbegehren sind dabei inhaltlich bereits von den Leistungsbegehren erfasst. Ihnen kommt insofern keine eigenständige Bedeutung zu. Mangels eines Feststellungsinteresses ist auf die Feststellungsbegehren demnach nicht einzutreten (E. 1.4.1 f.).

#### **E. 1.4.4.2**

Auf die Eventualanträge der Beschwerdeführerinnen ist einzutreten mit Ausnahme des Antrags der Beschwerdeführerin 2, wonach die Steuerforderungen der Steuerperioden 2017 bzw. 2019 auf CHF 12'854.- bzw. CHF 0.- festzusetzen seien. Diese Beträge entsprechen den Steuerforderungen, wie sie die ESTV im Rahmen der angefochtenen Verfügung vom 15. November 2022 festgesetzt hat. Insofern fehlt es der Beschwerdeführerin 2 diesbezüglich an der materiellen Beschwer bzw. am Rechtsschutzinteresse, womit auf die Beschwerde (den Eventualantrag betreffend) insoweit nicht einzutreten ist.

#### **E. 1.5.1**

Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbständiges 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 (vgl. anstelle vieler: BGE 131 V 222 E. 1, 128 V 124 E. 1; Urteil des BVGer A-6390/2016, A-6393/2016 vom 14. September 2017 E. 1.1.1).

#### **E. 1.5.2**

Die Rechtsschriften in den Verfahren A-205/2023 und A-207/2023 sind bis auf wenige Ausnahmen identisch. Des Weiteren sind die (eng verbundenen) Beschwerdeführerinnen in diesen Verfahren durch den gleichen Rechtsanwalt vertreten und die in diesen Verfahren angefochtenen Entscheide beziehen sich auf denselben, konnexen Sachverhalt. Im Übrigen sind in beiden Verfahren im Wesentlichen die gleichen Rechtsfragen zu beantworten. Vor diesem Hintergrund erscheint es aus prozessökonomischen Gründen als angezeigt, die beiden Beschwerdeverfahren A-205/2023 und A-207/2023 zu vereinigen.

#### **E. 1.6.1**

Gemäss Art. 62 Abs. 2 VwVG kann das Bundesverwaltungsgericht eine angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei ändern, wenn die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht. Eine solche Berichtigung zuungunsten einer Partei (reformatio in peius) wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn der betroffene Entscheid

offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 142 V 337 E. 3.1, 119 V 241 E. 5, 108 Ib 227 E. 1b; Urteile des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 1.3.1, A-667/2015 vom 15. September 2015 E. 1.7, A-4728/2011 vom 20. August 2012 E. 3, je m.H.). Eine Steuerkorrektur von erheblicher Bedeutung erblickte das Bundesverwaltungsgericht etwa in der Erhöhung einer Nachforderung von CHF 88'572.20 um 10 % (CHF 8'857.20) auf CHF 97'429.40 (vgl. Urteil des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 3.4). Keine erhebliche Bedeutung der Korrektur sah das Bundesverwaltungsgericht in einem Fall, bei welchem eine Steuerforderung auf CHF 361'118.- statt richtigerweise auf CHF 379'523.- festgesetzt worden war (vgl. Urteil des BVGer A-412/2013 vom 4. September 2014 E. 5.4.2). Auch eine Erhöhung der Abgabeforderungen von CHF 36'308.15 auf CHF 38'714.45 bzw. CHF 1'309.10 auf CHF 1'390.85 wurde als nicht erheblich eingestuft (vgl. Urteil des BVGer A-667/2015 vom 15. September 2015 E. 5; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 1.4.1).

### **E. 1.6.2**

Beabsichtigt das Bundesverwaltungsgericht, die angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei zu ändern, so bringt es der Partei diese Absicht zur Kenntnis und räumt ihr Gelegenheit zur Gegenäusserung ein (Art. 62 Abs. 3 VwVG). Zugleich ist die von der Verschlechterung der Rechtslage bedrohte Partei ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass sie ihr Rechtsmittel bis zur Eröffnung des Endurteils zurückziehen kann, womit die angefochtene Verfügung in Rechtskraft erwachsen würde (BGE 122 V 166 E. 2; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, a.a.O., Rz. 3.201). Eine reformatio in peius kann auch von der Vorinstanz beantragt werden. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um ein eigentliches Rechtsbegehren, sondern lediglich um eine prozessuale Anregung (vgl. Urteil des BVGer A-2657/2014 vom 1. Juni 2015 E. 2.2; Thomas Häberli, Praxiskommentar VwVG, Art. 62 N. 30).

### **E. 1.6.3**

In ihrer Vernehmlassung beantragt die ESTV eine Neufestsetzung der Steuerforderung gegenüber der Beschwerdeführerin 1 betreffend die Steuerperioden 2015 - 2018. Die zur Festsetzung beantragte Steuerforderung bzw. Steuernachforderung ist um CHF 2'649.- höher als mit Verfügung vom 15. November 2022 festgesetzt (vgl. Sachverhalt Bst. I und M). Im Rahmen ihrer Eingabe vom 18. Juli 2024 erklärt sich die Beschwerdeführerin 1 mit einer allfälligen reformatio in peius einverstanden (vgl. Sachverhalt Bst. N).

### **E. 1.6.4**

Ob die Voraussetzungen einer reformatio in peius vorliegend erfüllt sind, ist im Rahmen der materiellen Beurteilung zu prüfen (vgl. E. 4.4.2).

### **E. 1.7**

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).

### **E. 2.1**

Nach den allgemeinen intertemporalen Regeln sind in verfahrensrechtlicher Hinsicht diejenigen Rechtssätze massgebend, welche im Zeitpunkt der Beschwerdebeurteilung Geltung haben, unter Vorbehalt spezialgesetzlicher Übergangsbestimmungen (vgl. BGE 130 V 1 E. 3.2). In materieller Hinsicht sind dagegen grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei der Erfüllung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts Geltung hatten (vgl. BGE 134 V 315 E. 1.2, 130 V 329 E. 2.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-553/2021 vom 8. Februar 2022 E. 1.2.1).

## **E. 2.2**

Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperioden 2015 bis 2019. In materieller Hinsicht findet daher für die Steuerperioden 2015 bis 2017 das am 1. Januar 2010 in Kraft getretene MWSTG in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung (AS 2009 5203) bzw. die dazugehörige Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV, SR 641.201) Anwendung. Für die Steuerperioden 2018 bis 2019 ist indes das ab 1. Januar 2018 geltende, teilrevidierte MWSTG (Änderung vom 30. September 2016; AS 2017 3575) bzw. die dazugehörige MWSTV massgebend. In der Folge wird das MWSTG mit «MWSTG» zitiert, soweit die Fassungen vor und nach der Teilrevision - soweit hier relevant - inhaltlich identisch sind. Ansonsten wird das MWSTG entweder mit «MWSTG 2009» oder mit «MWSTG 2016» zitiert.

### **E. 2.3.1**

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Nettoallphasensteuer (auch als Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug bzw. Mehrwertsteuer bezeichnet; Art. 1 Abs. 1 MWSTG; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Die Steuer wird auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Inlandsteuer), auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger und Empfängerinnen im Inland (Bezugssteuer) und auf Einfuhren von Gegenständen (Einfuhrsteuer) erhoben (Art. 1 Abs. 2 MWSTG). Die Erhebung erfolgt nach den Grundsätzen der Wettbewerbsneutralität, der Wirtschaftlichkeit der Entrichtung und der Erhebung und der Überwälzbarkeit (Art. 1 Abs. 3 MWSTG).

### **E. 2.3.2**

Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt, dass ein modernes Verbrauchssteuersystem wie die Mehrwertsteuer nach Möglichkeit in seinen Auswirkungen neutral sein muss. Das heisst, es darf den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht beeinträchtigen. Einerseits muss die Mehrwertsteuer deshalb umfassend sein und alle Waren und Dienstleistungen im Inland gleichmässig erfassen. Andererseits muss vermieden werden, dass eine Steerkumulation entsteht, weil die Waren und Dienstleistungen auf allen Stufen der Produktion und Verteilung und bei der Einfuhr besteuert werden. Diesem Zweck dient der Vorsteuerabzug. Damit wird die Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer dem Grundsatz nach verwirklicht, das heisst es wird sichergestellt, dass die Endbelastung beim Konsumenten immer gleich hoch ist, unabhängig davon, auf welchem Weg die Ware oder Dienstleistung zu ihm gelangt (vgl. BGE 124 II 193 E. 8a m.w.H.; Urteile des BVGer A-1763/2020 vom 22. September 2021 E. 5.5.1.2, A-5789/2018 vom 27. Mai 2020 E. 2.2.2; vgl. Felix Geiger, in: Geiger/Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: MWSTG Kommentar], Art. 1 MWSTG N. 29;

Niklaus Honauer et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 4. Aufl. 2024, Rz. 141 ff.).

#### **E. 2.4.1**

Nach Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Art. 10 Abs. 2 MWSTG 2009 von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen in diesem Sinne betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Von der Steuerpflicht ist - unter anderem - befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG 2009). Gemäss Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2016 ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und entweder (Bst. a) mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder (Bst. b) Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat. Ein Unternehmen betreibt gemäss Art. 10 Abs. 1bis MWSTG 2016, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht als Entgelt gelten (Bst. a) und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Bst. b). Von der Steuerpflicht ist unter anderem befreit, wer innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als CHF 100'000.- Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG 2016). Die Befreiung von der Steuerpflicht greift «ex lege», sobald das nach Art. 10 Abs. 1bis MWSTG 2016 bzw. Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 erforderliche Unternehmen betrieben wird. Mit Betreiben des Unternehmens wird der Unternehmensträger zum Steuersubjekt des MWSTG. Sobald die Befreiungstatbestände - wie die oben beschriebenen Umsatzlimiten - nicht oder nicht mehr erfüllt sind, tritt die obligatorische Steuerpflicht ein, das heisst, das Unternehmen muss sich mehrwertsteuerlich registrieren lassen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5378/2023 vom 15. Mai 2024 E. 2.4.1; Regine Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 103).

#### **E. 2.4.2**

Die subjektive Mehrwertsteuerpflicht knüpft bei demjenigen an, der ein Unternehmen betreibt («wer» ein Unternehmen betreibt [Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 und 2016]; auch «Unternehmensträger» genannt). Steuerpflichtig wird somit nicht das Unternehmen, sondern der Unternehmensträger (Urteil des BVGer A-5711/2022 vom 1. Februar 2024 E. 2.5; Honauer et al., a.a.O., Rz. 470 ff.). Für die Beurteilung der subjektiven Steuerpflicht eines Unternehmensträgers sind materiell-qualitative Elemente ([i] berufliche oder gewerbliche Tätigkeit, [ii] Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen, [iii] Selbstständigkeit, [iv] Auftritt nach aussen unter eigenem Namen) entscheidend. Ausschlaggebend ist einzig der Betrieb eines Unternehmens. Wer ein solches betreibt, ist steuerpflichtig (vgl. Niklaus Honauer, Die subjektive Steuerpflicht - Massgebliche Verbesserungen und mehr Rechtssicherheit, in: Der Schweizer Treuhänder, 2010, S. 252 f.; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5378/2023 vom 15. Mai 2024 E. 2.4.2).

#### **E. 2.4.2.1**

«Beruflich» oder «gewerblich» im Sinne des Mehrwertsteuerrechts (Art. 10 Abs. 1 bis Bst. a MWSTG 2016 bzw. Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2009) ist jede Art von Tätigkeit, die Dritten gegenüber zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Es sind möglichst umfassend sämtliche Tätigkeiten einzubeziehen, die zur Erbringung von Leistungen führen, welche geeignet sind, dem nicht-unternehmerischen Endverbrauch zugeführt zu werden (Urteil des BVGer A-4946/2022 vom 28. September 2023 E. 2.6.1 m.w.H.; Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 3 N. 20).

#### **E. 2.4.2.2**

Weiter muss die Tätigkeit des Unternehmensträgers auf die Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet sein. Als Leistung gilt gemäss Art. 3 Bst. c MWSTG die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts. Das Entgelt ist der Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG). Wenn ein Unternehmensträger eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, hat das Kriterium der Einnahmenerzielungsabsicht regelmässig keine eigene Bedeutung; die Einnahmenerzielungsabsicht wohnt dem Typus der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit inne (vgl. Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 49). Die Erzielung von Einnahmen muss zudem nachhaltig sein (Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG 2009; Art. 10 Abs. 1 bis Bst. a MWSTG 2016). Der Begriff umfasst ein zeitliches und ein qualitatives Element. Zeitlich wird eine gewisse Dauerhaftigkeit verlangt, und quantitativ, dass die Tätigkeit ein bestimmtes Ausmass erreicht (Baumgartner et al., a.a.O., § 3 N. 26).

#### **E. 2.4.2.3**

Weiter ist Selbständigkeit Voraussetzung für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit. 2.4.2.3.1 Bei Prüfung der selbständigen Erwerbstätigkeit darf grundsätzlich auch für mehrwertsteuerliche Zwecke die direktsteuerliche Praxis herangezogen werden. Demzufolge besteht die selbständige Erwerbstätigkeit in einem Vorgehen, bei welchem die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (Urteil des BGer 2C\_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.2.2). Wenngleich es im Sinne der Einheit der Rechtsprechung durchaus wünschenswert wäre, den Begriff der selbständigen Tätigkeit direkt- und mehrwertsteuerlich in ähnlicher Weise aufzufassen, darf nicht aus den Augen verloren werden, dass Einkommens- und Gewinnsteuer einerseits und Mehrwertsteuer andererseits unterschiedlichen Konzepten folgen. Geht es direktsteuerlich um die Besteuerung des Einkommens bzw. Gewinns des Leistungserbringers, soll mehrwertsteuerlich der Konsum des Leistungsempfängers erfasst werden. Insofern findet die begriffliche Harmonisierung ihre Grenzen an der unterschiedlichen Zweckgebung der Steuerarten (BGE 138 II 251 E. 2.4.2; Urteil des BVGer A-1418/2018 vom 24. April 2019 E. 2.4.2). Dabei hat die Beurteilung der Tätigkeit in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (sog. «wirtschaftliche Betrachtungsweise»). Die zivilrechtlichen Verhältnisse oder die Qualifikation aus Sicht des öffentlichen Rechts (z.B. Sozialversicherungen, direkte Steuern) sind nicht ausschlaggebend, bilden aber ein Indiz (BGE 144 V 111 E. 4.2; Urteil des BGer 2C\_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.2.2; Urteile des BVGer A-4281/2022

vom 4. März 2024 E. 4.3.1, A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.3.1 und 3.4.3, A-5345/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2.1 m.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_927/2019 vom 10. Februar 2020]). 2.4.2.3.2 Ob eine Tätigkeit in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als selbständig oder unselbständig erbracht gilt, bestimmt sich aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren. Diese umfassen das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht, und die Freiheit, die Erfüllung der Aufgaben selbständig organisieren zu können. Eine Rolle spielen kann ferner, ob jemand Personal beschäftigt, erhebliche Investitionen tätigt, über eigene Geschäftsräumlichkeiten verfügt, verschiedene und wechselnde Auftraggeber hat sowie betriebswirtschaftlich und arbeitsorganisatorisch unabhängig ist (statt vieler: Urteil des BGer 2C\_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 4.1.4; Urteile des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 4.3.2, A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 2.3.1 f.; Britta Rehfisch/Olivia Schwarz, Selbständige Tätigkeit und Zuordnung von Leistungen im MWST-Recht - Die Crux des Aussenauftritts, in: zsis) Band 1/2022, Rz. 12 mit Verweis auf die Rechtsprechung; Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 68). Die Abgrenzung, ob eine selbstständige Tätigkeit oder eine unselbstständige Tätigkeit vorliegt, ist ausschliesslich bei natürlichen Personen vorzunehmen (BGE 138 II 251 E. 2.4.2; Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 66).

#### **E. 2.4.2.4**

2.4.2.4.1 Die Frage, ob ein Unternehmer im eigenen Namen auftritt oder nicht, ist nicht nur für den Tatbestand der Selbständigkeit massgeblich und nach dem neuen Recht ausdrückliches Erfordernis für die subjektive Steuerpflicht (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG), sondern auch für die Zurechnung der einzelnen Umsätze bzw. die Bestimmung des mehrwertsteuerlichen Leistungserbringers entscheidend (vgl. Art. 20 Abs. 1 MWSTG), wobei von einem einheitlichen Verständnis des Begriffs auszugehen ist (Urteile des BGer 2C\_727/2021 vom 11. Mai 2022 E. 4.1.4, 2C\_255/2020 vom 18. August 2020 E. 4.2; Urteil des BVGer A-4115/2021 vom 10. August 2022 E. 2.3.4; Ralf Imstepf, Der mehrwertsteuerliche «Aussenauftritt», in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 S. 451 ff., S. 464). Das Handeln wird grundsätzlich demjenigen mehrwertsteuerlich zugerechnet, der nach aussen, mithin gegenüber Dritten im eigenen Namen auftritt (zum Ganzen statt vieler: Urteile des BVGer A-4281/2022 vom 4. März 2024 E. 4.4.1, A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 2.2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_727/2021 vom 11. Mai 2022]). 2.4.2.4.2 Ein Aussenauftritt liegt dann vor, wenn das Handeln der potentiell Steuerpflichtigen in ihrer physischen, wirtschaftlichen Umwelt wahrnehmbar ist («un minimum d'apparence économique») und die Tätigkeit «in eigenem Namen» bzw. «eigenständig» erfolgt. Der potenziell Steuerpflichtige kann diese beiden Voraussetzungen in seiner Funktion als Leistungserbringer oder Leistungsempfänger erfüllen. Entscheidend sind auch hierbei grundsätzlich nicht die privatrechtlichen Verhältnisse, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. E. 4.3.1; Urteil des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E. 3.3.2; Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 72; Imstepf, a.a.O., S. 458 f. [noch zum alten Recht, wobei der Begriff des Aussenauftritts gemäss dem Autor mit dem Inkrafttreten des neuen MWST per 1. Januar 2010 nicht in seiner Substanz verändert wurde]). Der Aussenauftritt dient auch der Abgrenzung zu reinen Innengesellschaften (stille Gesellschaft). Letztere ist mangels Aussenauftritts nicht fähig, Steuersubjekt zu werden. Ihre Leistungen sind jener Person zuzurechnen, die für die Gesellschaft nach aussen auftritt (Urteil des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E.

3.3.3; Schluckebier, MWSTG Kommentar, Art. 10 MWSTG N. 35). Massgebend ist die Frage, wie die angebotene Leistung für die Allgemeinheit bzw. für den neutralen Dritten objektiv erkennbar in Erscheinung tritt. Neben den Verträgen und der Rechnungsstellung werden somit die Wahrnehmbarkeit als Leistungserbringerin z.B. durch das Angebot von Leistungen auf einer Webseite, Gebäudeanschriften usw. beurteilt (Rehfish/Schwarz, a.a.O., Rz. 18 mit Verweis auf die Rechtsprechung des BVGer). Imstepf räumt ein, dass grundsätzlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise entscheidend sei. Dennoch trete insbesondere auch derjenige gegen aussen als Leistungserbringer respektive Leistungsempfänger auf, der sich in einem Vertrag zur Leistung bzw. zur Zahlung des Entgelts verpflichtet. Er werde nämlich i.d.R. durch den Vertragsabschluss in seiner physischen, wirtschaftlichen Umwelt wahrnehmbar (Aussenauftritt i.e.S.) in eigenem Namen tätig (Eigenständigkeit). Die zivilrechtlichen Verträge bzw. deren Ausgestaltung stellen dementsprechend im Rahmen der wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung eines Sachverhalts nach seiner Auffassung zwar nicht die einzigen, aber doch gewichtige (und oftmals wohl auch entscheidende) Indizien für den mehrwertsteuerrechtlich relevanten Aussenauftritt dar. Dies gelte umso mehr, als dass die tatsächlichen Leistungsverhältnisse im Nachhinein oftmals überhaupt nur aufgrund der Vertragsverhältnisse nachvollzogen und gewürdigt werden könnten (vgl. dazu auch: Urteil des BVGer A-2978/2022 vom 31. Januar 2024 E. 3.3.2; Imstepf, a.a.O., S. 458 ff.).

#### **E. 2.5.1**

Das Steuerrecht geht - wie das Privatrecht - von der rechtlichen Selbständigkeit juristischer Personen aus. Sie wird nur ausnahmsweise, unter dem Gesichtspunkt des so genannten Durchgriffs («principe de la transparence»), durchbrochen. Diese Rechtsfigur basiert auf dem Rechtsmissbrauchsverbot und erlaubt es, durch den Schleier einer juristischen Person hindurch zu greifen, wenn sich die Berufung auf deren rechtliche Selbständigkeit durch die dahinter stehende natürliche Person als rechtsmissbräuchlich erweist (BGE 145 III 351 E. 4.2, 144 III 541 E. 8.3, 138 II 239 E. 4.2, 132 III 489 E. 3.2). Das Bundesgericht versagt es dem Steuerpflichtigen allerdings, sich zu seinen eigenen Gunsten auf den Durchgriff zu berufen. Wer sich als natürliche Person einer juristischen Person bedient, muss sich deren Selbständigkeit entgegenhalten lassen (BGE 136 I 49 E. 5.4; Urteil 2C\_344/2018 vom 4. Februar 2020 E. 3.4.2; vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_799/2021 vom 9. Mai 2022 E. 4.4.1). Steuerpflichtige Personen können ihre wirtschaftlichen Verhältnisse demnach grundsätzlich so gestalten, wie sie ihnen steuerlich am günstigsten erscheinen. Diese freie Gestaltungsmöglichkeit findet ihre Grenze in dem aus dem verfassungsrechtlichen Verbot des Rechtsmissbrauchs (vgl. Art. 5 Abs. 3 BV, vgl. auch Art. 2 Abs. 2 ZGB) abgeleiteten Institut der Steuerumgehung (vgl. BGE 98 Ib 314 E. 3d; statt vieler: Urteile des BVGer A-2703/2020 vom 12. Mai 2021 E. 2.6, A-5200/2018 vom 28. August 2019 E. 2.5).

#### **E. 2.5.2**

Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts ist ein Durchgriff im Steuerrecht nur dann zulässig, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung die Identität von Gesellschaft und Gesellschafter besteht sowie der Steuerumgehungstatbestand erfüllt ist (Marlene Kobierski, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, 2012, S. 171; vgl. zum Beispiel BGE 136 I 65 E. 5.4 sowie die Urteile des BGer 2C\_799/2021 vom 9. Mai 2022 E. 4.4.4, 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 3.3.3, 2C\_742/2008 vom 11. Februar 2009 E. 5.4 f.). Grundlage der steuerlichen Beurteilung eines Vorgangs bilden dementsprechend die zivilrechtlichen Verhältnisse. Die juristische Form bleibt ungeachtet der wirtschaftlichen Realität - unter

Vorbehalt der Steuerumgehung - für die steuerliche Beurteilung verbindlich. Anders verhält es sich, wo das Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorschreibt oder sich steuerrechtliche Normen ausschliesslich an wirtschaftlichen Gesichtspunkten orientieren, wobei sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch zum Vorteil des Steuerpflichtigen auswirken kann (Urteile des BGer 2C\_799/2021 vom 9. Mai 2022 E. 4.4.4, 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 3.3.3; vgl. auch Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 18 Rz. 10 ff., wonach ein Durchgriff entweder aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Vorschriften oder aber aufgrund des Steuerumgehungsvorbehalts erfolgen kann).

### **E. 2.5.3**

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die direkten Steuern und die Verrechnungssteuer (statt vieler: BGE 147 II 338 E. 3.1, 142 II 399 E. 4.2; vgl. zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung ferner Kobierski, a.a.O, S. 87 ff.), welche auch für die Mehrwertsteuer übernommen wurde (BGE 138 II 239 E. 4.2; Urteil des BGer 2C\_119/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.1), wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn: - erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. «objektives» Element oder «Umwegstruktur»); - zweitens angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. «subjektive» Element (oder «Missbrauchsabsicht») spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen ist, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen; - drittens das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (sog. «effektives» Element oder «Steuervorteil»).

### **E. 3.1**

Im Rahmen ihrer Hauptanträge verlangen die Beschwerdeführerinnen im Wesentlichen, dass sie - mangels Steuerpflicht - rückwirkend für die Steuerperioden 2015 - 2019 aus dem Register der MWST-Pflichtigen zu löschen seien und ihnen dementsprechend sämtliche in den besagten Steuerperioden bezahlten Mehrwertsteuern zurückzuerstatten seien (vgl. Sachverhalt Bst. G und E. 1.4.4.1). Zur Begründung führen die Beschwerdeführerinnen im Wesentlichen aus, die bundesgerichtliche Beurteilung (Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018) entspreche auch den Kriterien für die Abgrenzung zwischen selbständig und unselbständig bei der Mehrwertsteuer und sei dementsprechend als Präjudiz zu berücksichtigen. Sie - die Beschwerdeführerinnen - hätten sich bis zum Vorliegen des Bundesgerichtsurteils auf der von ihnen vorgenommenen rechtlichen Gestaltung in allen Steuerarten, das heisst einkommenssteuerlich, sozialversicherungsrechtlich und auch mehrwertsteuerlich behaften lassen. Wenn das Bundesgericht höchstrichterlich festhalte, dass keine Selbstständigkeit vorliege, so sei es höchst widersprüchlich, wenn die ESTV (gestützt auf die höchstrichterliche Rechtsprechung) nunmehr das Gegenteil behauptete. Da sowohl die Einzelfirma (die Beschwerdeführerin 2) als auch die GmbH (die Beschwerdeführerin 1) im Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 mittels Durchgriffs ignoriert worden seien, existierten diese steuerlich gar nicht bzw. sämtliche Geldströme von den Kliniken würden als Lohnzahlungen an F.\_\_\_\_\_ qualifizieren. Ihnen

- den Beschwerdeführerinnen - könne dementsprechend gar kein (steuerbarer) Umsatz zugewiesen werden. Ihre Mehrwertsteuerpflicht sei dementsprechend rückwirkend aufzuheben und die bezahlten Steuern seien zurückzuerstatten.

### **E. 3.2**

Betreffend die Hauptanträge der Beschwerdeführerinnen, wonach sie nicht steuerpflichtig seien, verweist die ESTV im Wesentlichen auf ihre Verfügungen vom 15. November 2022 und führt aus, dass die Beschwerdeführerinnen auf der selbst geschaffenen Gesellschaftskonstruktion zu behaften seien (vgl. Sachverhalt Bst. I.b).

### **E. 3.3**

Streitgegenstand ist somit im Hauptpunkt, ob die Beschwerdeführerinnen in den Steuerperioden 2015 bis 2019 zurecht als Steuerpflichtige registriert waren bzw. ob sie im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG 2009 bzw. Art. 10 Abs. 1bis MWSTG 2016 in den genannten Steuerperioden unternehmerisch tätig waren.

#### **E. 3.3.1**

Zurecht unbestritten erscheint, dass vorliegend eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit sowie die Ausrichtung auf eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen gegeben ist. Das ist zum einen aus dem Zweck der Beschwerdeführerinnen ersichtlich (Beratung im Gesundheitswesen und auf dem Gebiet der Krankenversicherung), welchem mit Blick auf die Beratungsverträge mit den Kliniken und den in Rechnung gestellten Leistungen unzweifelhaft nachgelebt wurde. Überdies zeigen die seitens der Beschwerdeführerinnen in den relevanten Steuerperioden selbst deklarierten Umsatz- und Bezugsteuern, dass ihre Tätigkeiten offensichtlich auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtet waren (vgl. E. 2.4.2.1 f.).

#### **E. 3.3.2**

Strittig ist indes, ob die Kriterien der Selbständigkeit sowie - damit einhergehend - des Auftritts nach aussen unter eigenem Namen erfüllt sind.

##### **E. 3.3.2.1**

Bei der Beschwerdeführerin 1 - einer GmbH - ist die Selbständigkeit sowohl direktsteuerlich als auch mehrwertsteuerlich grundsätzlich als gegeben zu betrachten. Sie wird nur ausnahmsweise, unter dem Gesichtspunkt des so genannten Durchgriffs, durchbrochen (E. 2.4.2.3 und E. 2.5.1), worauf weiter hinten noch Bezug genommen wird (E. 3.3.5.4). Demnach hat die Beschwerdeführerin 1 grundsätzlich als selbständig zu gelten. Bei der Beschwerdeführerin 2 - einer natürlichen Person als (allfällige) Unternehmensträgerin - ist unter Würdigung sämtlicher einschlägiger Faktoren zu prüfen, ob ihre Tätigkeit in mehrwertsteuerlicher Hinsicht als selbständig oder unselbständig erbracht gilt. Zu diesen Faktoren gehören das Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, das Tragen des unternehmerischen Risikos (Gewinn und Verlust), die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht, und die Freiheit, die Erfüllung der Aufgaben selbständig organisieren zu können. Eine Rolle spielen kann ferner, ob jemand Personal beschäftigt, erhebliche Investitionen tätigt, über eigene Geschäftsräumlichkeiten verfügt, verschiedene und wechselnde Auftraggeber hat sowie betriebswirtschaftlich und arbeitsorganisatorisch unabhängig ist (vgl. E. 2.4.2.3.2). Laut Handelsregister ist B.\_\_\_\_\_ (i.e. die Beschwerdeführerin 2) Inhaberin der Einzelfirma und F.\_\_\_\_\_ deren Prokurist. Dies deckt sich mit der unbestrittenen Sachverhaltsdarstellung der

Beschwerdeführerinnen, wonach das Tagesgeschäft von F. \_\_\_\_\_ auf der Basis eines Arbeitsvertrages mit der Einzelfirma erledigt worden sei. Weiter ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin 2 ihre Umsätze einerseits aus dem Beratungsvertrag mit der D. \_\_\_\_\_ AG erzielte und andererseits aus dem Zusammenarbeitsvertrag mit der eng verbundenen Beschwerdeführerin 1, welche ihrerseits Beratungsdienstleistungen an die E. \_\_\_\_\_ AG erbrachte. Die Beschwerdeführerinnen führten sodann im Rahmen ihrer (unbestrittenen) Sachverhaltsdarstellung aus, dass es sich bei den Kliniken um nicht nahestehende Drittparteien handeln würde. Aus dem Beratungsvertrag (aus dem Jahr 2007) ergibt sich im Wesentlichen, dass die Beschwerdeführerin 2 die D. \_\_\_\_\_ AG bezüglich Kranken- und Unfallversicherung der in der Klinik hospitalisierten Patienten hinsichtlich Versicherungsabwicklung berät und die anspruchsberechtigten Versicherungsleistungen durchsetzt. Des Weiteren führt die Beschwerdeführerin 2 für die D. \_\_\_\_\_ AG die Taxverhandlungen und bearbeitet die klinikeigene Taxordnung. Sodann berät die Beschwerdeführerin 2 die D. \_\_\_\_\_ AG hinsichtlich einer wirtschaftlichen Betriebsführung. Weiter werden der Beschwerdeführerin 2 im Anwendungsbereich des Beratungsmandates liegende Fragestellungen zur Erledigung übertragen, insbesondere im Bereich des öffentlichen Gesundheitsrechts. Der Beratungsaufwand richtet sich nach Bedarf und Dringlichkeit. Das Beratungshonorar beträgt CHF 240'000.- im Kalenderjahr bzw. CHF 20'000.- pro Monat. Spesen werden keine in Rechnung gestellt. Die Rechnungstellung erfolgt monatlich. Mit dem Honorar sind die Beratung, die Sachbearbeitung und die Sekretariatsarbeiten abgegolten. Diesem Beratungsvertrag wurde nachgelebt, was sich an den aktenkundigen Leistungsabrechnungen seitens der Beschwerdeführerin 2 zeigt, wonach sie gestützt auf den geltenden Beratungsvertrag die erbrachten Dienstleistungen in ihrem Namen in Rechnung stellte, wobei F. \_\_\_\_\_ in seiner Funktion als Geschäftsführer jeweils unterzeichnete. Weiter verpflichtete sich die Beschwerdeführerin 2 im Rahmen des Zusammenarbeitsvertrags (aus dem Jahr 2006) im Wesentlichen dazu, von der Beschwerdeführerin 1 akquirierte Beratungsaufträge zur Ausführung zu übernehmen und dabei in eigenem Namen aufzutreten. Die Beratungsdienstleistungen werden der Beschwerdeführerin 1 nach effektivem Zeitaufwand in Rechnung gestellt. Im Rahmen einer weiteren Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin 1 und der Beschwerdeführerin 2 aus dem Jahr 2011 wurde vereinbart, dass die Beschwerdeführerin 1 das Beratungsmandat mit der E. \_\_\_\_\_ AG an die Beschwerdeführerin 2 zur direkten Ausführung überträgt. Die Rechnungstellung an die E. \_\_\_\_\_ AG erfolgt indes weiterhin durch die Beschwerdeführerin 1, wobei sie den ungekürzten Honorarbetrag an die Beschwerdeführerin 2 überweist (vgl. zum besseren Verständnis: Sachverhalt Bst. B.a und N). Ein Geschäftslokal, ein Internetauftritt oder ähnliches sind nicht aktenkundig, womit sich der Aussenaustritt der Beschwerdeführerin 2 im Wesentlichen in den beschriebenen Elementen (Verträge und Rechnungen) manifestiert (vgl. E. 2.4.2.4.2 in fine). Und Letztere sprechen für einen eigenständigen Aussenaustritt der Beschwerdeführerin 2. Zudem ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin 2 auch ein unternehmerisches Risiko trug - wie sie im Rahmen ihrer Eingabe vom 18. Juli 2024 auch selbst darlegte (vgl. Sachverhalt Bst. N letzter Absatz) - , zumal die Beratungsverträge mit den Kliniken seitens der Letzteren ohne Weiteres auch hätten gekündigt werden können mit der Folge, dass die Beschwerdeführerin 2 anderweitig Ertrag hätte generieren müssen. Überdies sind auf Basis des zugrunde liegenden Sachverhalts keinerlei Indizien ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin 2 nicht die Wahlfreiheit gehabt hätte, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht, und die Freiheit gehabt hätte, die Erfüllung der Aufgaben selbständig organisieren zu

können. Für Letzteres spricht etwa, dass gemäss Beratungsvertrag «mit dem Honorar die Beratung, die Sachbearbeitung und die Sekretariatsarbeiten abgegolten sind». Damit kommt zum Ausdruck, dass sämtliche der genannten Arbeiten Sache der Beschwerdeführerin 2 waren und dass sie diese eigenverantwortlich und in eigener Organisation zu besorgen hatte. Auch die Beschäftigung eines Mitarbeiters ist ein weiteres Indiz für ihre Selbstständigkeit. Alles in allem ist somit erstellt, dass die Beschwerdeführerin 2 in den hier relevanten Steuerperioden selbständig tätig war.

#### **E. 3.3.2.2**

Betreffend den Auftritt nach aussen unter eigenem Namen ist für die Beschwerdeführerin 2 auf das unter dem Punkt «Selbständigkeit» Ausgeführte zu verweisen (E. 3.3.2.1). Für die Beschwerdeführerin 1 gilt sodann, dass sich deren Aussenauftreten - wie bei der Beschwerdeführerin 2 - nicht in einem Geschäftslokal oder einem Internetauftritt, oder ähnlichem, sondern im Wesentlichen in den Vertragsverhältnissen und den gestellten Rechnungen manifestiert (vgl. E. 2.4.2.4.2 in fine). Die Beschwerdeführerin 1 hatte in den relevanten Steuerperioden - soweit aktenkundig - einen Beratungsvertrag mit der E.\_\_\_\_\_ AG sowie die in E. 3.3.2.1 bereits dargestellten zwei Vereinbarungen betreffend die Zusammenarbeit mit der Beschwerdeführerin 2. Aus dem Beratungsvertrag (aus dem Jahr 2006) ergibt sich im Wesentlichen, dass die Beschwerdeführerin 1 die E.\_\_\_\_\_ AG in den Bereichen Organisation und Wirtschaftlichkeit, öffentliches Gesundheitsrecht, Kranken- und Unfallversicherung für die behandelten Patienten sowie Qualitätssicherung berät. Die zur Bearbeitung anstehenden Frage- und Problemstellungen werden der Beschwerdeführerin 1 vom Delegierten des Verwaltungsrates (der E.\_\_\_\_\_ AG) übergeben. Der Beratungsaufwand richtet sich nach Bedarf und Dringlichkeit. Mit dem Honorar sind die Beratung, die Sachbearbeitung und die Sekretariatsarbeiten abgegolten. Der Beratungsvertrag kann nach Zustimmung durch die Auftraggeberin zur Führung substituiert werden. Sodann sind diverse Rechnungen der Beschwerdeführerin 1 aktenkundig, wonach sie in den relevanten Steuerperioden der D.\_\_\_\_\_ AG, der G.\_\_\_\_\_ AG, der H.\_\_\_\_\_ AG, der I.\_\_\_\_\_ AG und der J.\_\_\_\_\_ GmbH im eigenen Namen Rechnung für diverse Leistungen stellte, wobei F.\_\_\_\_\_ in seiner Funktion als Geschäftsführer jeweils unterzeichnete. Damit ist das Handeln der Beschwerdeführerin 1, welches in eigenem Namen erfolgt, in ihrer physischen, wirtschaftlichen Umwelt wahrnehmbar. Das Kriterium des «Auftritts nach aussen unter eigenem Namen» ist demnach auch bei der Beschwerdeführerin 1 erfüllt.

#### **E. 3.3.3**

Aufgrund des Gesagten haben beide Beschwerdeführerinnen grundsätzlich als unternehmerisch tätig zu gelten. Des Weiteren erfüllen sie auch die übrigen Voraussetzungen für die Bejahung der Steuersubjekteigenschaft.

#### **E. 3.3.4**

Die Beschwerdeführerinnen stützen sich im Wesentlichen auf das Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018, bei welchem sie mittels Durchgriffs ignoriert worden seien, was auch für die Mehrwertsteuer gelten müsse.

#### **E. 3.3.4.1**

Im Rahmen des Urteils 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 führte das Bundesgericht u.a. aus, das Verwaltungsgericht (i.e. die Vorinstanz) habe hinsichtlich des Sachverhalts festgehalten, dass dem Beschwerdeführer (gemeint ist der «Angestellte» F.\_\_\_\_\_ und

Gatte der Einzelfirmeninhaberin) auf der rechtlichen Ebene nur der ihm durch das Einzelunternehmen seiner Gattin ausbezahlte Lohn von CHF 97'790.- persönlich zurechenbar gewesen sei (betrifft die im damaligen Verfahren massgebliche Steuerperiode 2007). Angesichts der Tatsache, dass ausschliesslich F. \_\_\_\_\_ gegenüber den beiden Gesellschaften (Kliniken) tätig wurde und der Tatsache, dass die seitens der Kliniken (an die Beschwerdeführerinnen) ausbezahlten Leistungsentgelte den Lohn von F. \_\_\_\_\_ um ein Vielfaches überstiegen, habe die Steuerkommission (...) F. \_\_\_\_\_ ein steuerbares Einkommen von CHF 377'926.- zugerechnet, woran das Verwaltungsgericht infolge Rechtskraft dieses Punktes gebunden gewesen sei (Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 Sachverhalt Bst. D und E. 3.2.1 f.). Weiter hielt das Bundesgericht fest, dass das Verwaltungsgericht im Rahmen seiner Feststellungen u.a. berücksichtigt habe, dass das Verhältnis zwischen F. \_\_\_\_\_ und den beiden Gesellschaften (gemeint sind die Kliniken) auf der rechtlichen Ebene nicht als Arbeitsvertrag ausgestaltet gewesen sei und dass F. \_\_\_\_\_ in den Räumlichkeiten einer der Kliniken kostenpflichtig ein Büro gemietet habe. Trotz all dieser Elemente hätten - nach den Feststellungen des Verwaltungsgerichts - die tatsächlichen Begebenheiten stattdessen so gelegen, dass F. \_\_\_\_\_ vollständig in die Arbeitsorganisation der beiden Gesellschaften (Kliniken) eingebunden gewesen sei, wobei er (quasi) seine gesamte Arbeitskraft nur ihnen zur Verfügung gestellt habe. Er sei somit von den Gesellschaften (Kliniken) wirtschaftlich abhängig gewesen, wie es bei Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses bzw. einer unselbständigen Erwerbstätigkeit üblich sei (Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 E. 3.2.2 in fine). Das Bundesgericht hielt mit Blick auf die Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichts weiter fest, Letzteres habe die Frage aufgeworfen, inwiefern die - im Hinblick auf die Zeit nach dem Konkurs der Aktiengesellschaft von F. \_\_\_\_\_ - neu geschaffenen rechtlichen Strukturen bei an sich unveränderten Tätigkeiten bezweckt hätten, den in der Höhe umfangreicher Forderungen unbefriedigt gebliebenen Konkursgläubigern (u.a. die Steuerbehörden des Wohnsitzkantons) den Zugriff auf das jetzige Einkommenssubstrat zu erschweren. Diese Frage habe das Verwaltungsgericht namentlich auf den Umstand gestützt, dass F. \_\_\_\_\_ auf der rechtlichen Ebene nicht die von ihm erwirtschafteten jährlichen Gesamteinnahmen persönlich zurechenbar gewesen seien, sondern nur der ihm ausbezahlte Lohn von CHF 97'790.- (vgl. dazu m.w.H. Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 Sachverhalt Bst. A und E. 3.2.3). Im Einklang mit der Beurteilung des Verwaltungsgerichts könne diese Frage hier indes offen bleiben. Vielleicht hätten die besagten rechtlichen Strukturen nicht zum Zweck, aber doch unbestreitbar zur Folge, dass namentlich dem Wohnsitzkanton (als Gläubiger umfangreicher, im Konkurs unbefriedigt gebliebener Forderungen) der Zugriff auf das neue Einkommenssubstrat schwieriger gemacht worden sei (Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 E. 3.2.3).

#### **E. 3.3.4.2**

Sodann wirft das Bundesgericht die Frage auf, ob die Behörden die Wahl solcher rechtlicher Strukturen nicht als verbindlich anzuerkennen hätten, solange keine Steuerumgehung vorliege, was dann aber genau zu belegen wäre. Unabhängig von einer allfälligen Umgehung sei für das vorliegende Verfahren Folgendes massgeblich: Auf jeden Fall sei das Verwaltungsgericht dazu ermächtigt gewesen, eine umfassende Beweiswürdigung vorzunehmen. Dabei habe es feststellen müssen, dass die neu geschaffenen Strukturen in mehreren wesentlichen Punkten von den tatsächlichen wirtschaftlichen Begebenheiten abgewichen hätten. Die eben diskutierte Frage des erschwerten Gläubigerzugriffs verdeutliche einerseits das Ausmass und die Tragweite des

Auseinanderklaffens zwischen den tatsächlichen Verhältnissen und dem geschaffenen rechtlichen Konstrukt. Andererseits lasse sie zusätzlich als gerechtfertigt erscheinen, wenn das Verwaltungsgericht angesichts des genannten Auseinanderklaffens auf die wirtschaftlichen Tatsachen und nicht auf die gegenläufigen juristischen Gebilde abgestellt habe (Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 E. 3.2.3 in fine). Das Verwaltungsgericht - so das Bundesgericht weiter - sei aufgrund seiner Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zur rechtlichen Beurteilung gelangt, dass F.\_\_\_\_\_ im hier massgeblichen Jahr 2007 eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt habe, was sich auf der Grundlage der für das Bundesgericht verbindlichen Tatsachenfeststellungen als bundesrechtskonform erweise (Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 E. 3.3).

### **E. 3.3.5**

Der Argumentation der Beschwerdeführerinnen, wonach das Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 für das vorliegende Verfahren verbindlich sein soll, ist Folgendes entgegen zu halten.

#### **E. 3.3.5.1**

Vorab ist den Beschwerdeführerinnen zu entgegnen, dass es zwar wünschenswert ist, wenn zur Prüfung der selbständigen Erwerbstätigkeit auch für mehrwertsteuerliche Zwecke die direktsteuerliche Praxis herangezogen werden kann, wobei die begriffliche Harmonisierung ihre Grenzen in den unterschiedlichen Zwecken der Steuerarten findet und die Qualifikation aus direktsteuerlicher und/oder sozialversicherungsrechtlicher Sicht demnach nicht ausschlaggebend ist, sondern nur (aber immerhin) Indizwirkung hat (E. 2.4.2.3.1). Insofern kann aus der direktsteuerlichen Beurteilung im Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 nicht abgeleitet werden, dass diese «automatisch» auch für die mehrwertsteuerliche Beurteilung zu gelten hat.

#### **E. 3.3.5.2**

Des Weiteren war das Bundesgericht in seinem Urteil 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 grundsätzlich an den seitens des Verwaltungsgerichts festgestellten Sachverhalt und damit an dessen Beweiswürdigung gebunden (vgl. anstatt vieler: BGE 140 III 264 E. 2.3). Das Bundesverwaltungsgericht ist indessen im vorliegenden Verfahren nicht an die genannten Feststellungen gebunden, sondern stellt den Sachverhalt unter Vorbehalt der Mitwirkungspflicht der Parteien von Amtes wegen fest (Art. 12 f. VwVG). In diesem Zusammenhang kann natürlich auch das Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 als Indiz herangezogen werden, wobei nicht ausser Acht gelassen sollte, dass dieses eine völlige andere Steuerperiode (2007) betrifft und keinesfalls gesagt werden kann, dass das Verwaltungsgericht auch für die hier in Frage stehenden Steuerperioden (2015 bis 2019) zum Schluss gekommen wäre, dass F.\_\_\_\_\_ vollständig in die Arbeitsorganisation der beiden Gesellschaften (Kliniken) eingebunden und von diesen wirtschaftlich abhängig gewesen sei. Und auch wenn das Verwaltungsgericht in einem neueren Verfahren zu diesem Schluss kommen würde, wäre es hier nicht verbindlich.

#### **E. 3.3.5.3**

Sodann fällt auf, dass im Rahmen des Urteils 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 bzw. in den entsprechenden vorinstanzlichen Verfahren im Wesentlichen die Frage thematisiert wurde, ob F.\_\_\_\_\_ selbständig oder unselbständig erwerbstätig war. Diese Frage stellt sich jedoch - zumindest im vorliegenden Verfahren - nicht. Denn sowohl beim rechtlichen

Konstrukt als auch bei den seitens des Verwaltungsgerichts festgestellten «tatsächlichen wirtschaftlichen Begebenheiten» (vgl. Sachverhalt Bst. B.a f.) war F. \_\_\_\_\_ unselbständig erwerbend. Damit ist im Prinzip nicht relevant, ob F. \_\_\_\_\_ vollständig in die Arbeitsorganisation der Kliniken eingebunden war, denn er war - wie gesagt - ohnehin unselbständig erwerbend. Und auch wenn er vollständig in die Arbeitsorganisation der Kliniken eingebunden gewesen wäre, wäre es immer noch möglich, dass er formell bei der Beschwerdeführerin 2 angestellt gewesen, jedoch an die Kliniken verliehen worden wäre (vgl. Urteil des BVGer A-358/2017 vom 31. August 2017 E. 3.3). Vielmehr geht es im vorliegenden Verfahren darum, ob die Beschwerdeführerinnen im mehrwertsteuerlichen Sinne als selbständig zu gelten haben. Dies ist - wie in E. 3.3.2.1 bereits ausgeführt - für die Beschwerdeführerin 1 - unter Vorbehalt des Durchgriffs - schon aufgrund ihrer eigenen Rechtspersönlichkeit zu bejahen. Und auch für die Beschwerdeführerin 2 kann die Selbständigkeit bejaht werden (E. 3.3.2.1).

#### **E. 3.3.5.4**

Zu fragen bleibt, ob sich aus anderen Gründen ein Abstellen auf die seitens des Bundesgerichts im Rahmen des Urteils 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 angewandte wirtschaftliche Betrachtungsweise aufdrängt. Die Beschwerdeführerinnen schreiben richtigerweise von einem zweifachen Durchgriff (durch die Beschwerdeführerinnen 1 und 2), welcher mit dem Urteil des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 letztinstanzlich geschützt wurde und mit welchem ihre jeweiligen Existenzen ignoriert worden seien (vgl. Sachverhalt Bst. B.b).

3.3.5.4.1 Nach ständiger Rechtsprechung ist ein steuerlicher Durchgriff grundsätzlich nur dann zulässig, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung die Identität von Gesellschaft und Gesellschafter besteht sowie der Steuerumgehungsstatbestand erfüllt ist (vgl. E. 2.5.2 sowie E. 3.3.4.2, wonach das BGer die Frage aufwirft, ob für die Vornahme eines Durchgriffs nicht eine Steuerumgehung vorliegen müsste, die Frage indes offen lässt und das Abstellen des Verwaltungsgerichts auf die von diesem festgestellten tatsächlichen wirtschaftlichen Begebenheiten schützt). Eine Steuerumgehung liegt u.a. dann vor, wenn angenommen werden muss, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären und wenn das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führte, würde es von den Steuerbehörden hingenommen (E. 2.5.3). Aus mehrwertsteuerlicher Sicht kann Letzteres eindeutig verneint werden, zumal die Beschwerdeführerinnen unter Beachtung des rechtlichen Konstrukts Mehrwertsteuern zu bezahlen haben, während sie bei einem zweifachen Durchgriff im Sinne des Urteils des BGer 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 keine Mehrwertsteuern zu bezahlen hätten. Eine Steuerumgehung ist somit vorliegend nicht gegeben, womit - der ständigen Rechtsprechung folgend - im vorliegenden Fall ein Durchgriff nicht in Betracht kommt.

3.3.5.4.2 Im Übrigen dürfen sich die Beschwerdeführerinnen nicht zu ihren eigenen Gunsten auf den Durchgriff berufen. Sie müssen sich ihre Selbständigkeit entgegenhalten lassen (E. 2.5.1). Nach dem Gesagten ist auf die seitens der Beschwerdeführerinnen gewählte rechtliche Struktur abzustellen. Der Vorhalt unter Punkt B.III.7 der Beschwerden, wonach sich die ESTV in der vorliegenden Sache rechtsmissbräuchlich verhalte, vermag mit Blick auf die vorangehenden Ausführungen nicht zu überzeugen.

#### **E. 3.4**

Die Beschwerden sind somit im Hauptpunkt, i.e. der Frage, ob die Beschwerdeführerinnen in den Steuerperioden 2015 bis 2019 zurecht als Steuerpflichtige registriert waren,

abzuweisen. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die Ausführungen der Parteien betreffend den Grundsatz «Fakturierte Steuer = geschuldete Steuer» bzw. Art. 27 Abs. 2 MWSTG einzugehen.

#### **E. 4.1**

Im Rahmen der EM Nr. (...) und Nr. (...), welche seitens der ESTV mit zwei Verfügungen vom 15. November 2022 bestätigt wurden, nahm die ESTV betreffend die Beschwerdeführerin 1 für folgende Unstimmigkeiten Korrekturen vor:

«Umsatzdifferenzen», «Satzdifferenzen», «Umsatz- und Vorsteuern 2019», «Privatanteile an den Fahrzeugkosten und Mietentgelt für Fahrzeuge», «Storno Rechnungen (...)», «Zu hoher Vorsteuerabzug» und «Vorsteuerdifferenzen». Betreffend die Beschwerdeführerin 2 nahm die ESTV sodann folgende Korrekturen vor: «Umsatzdifferenzen», «Nicht versteuerte Umsätze - Benzinkosten», «Weniger Umsatz verbucht als fakturiert», «Storno Rechnungen (...)» und «Vorsteuerdifferenzen».

#### **E. 4.2**

Im Rahmen ihres Eventualantrags verlangt die Beschwerdeführerin 1, dass die Steuerforderungen 2015 bis 2018 ohne Korrektur aufgrund der Selbstdeklaration festzulegen seien, während die Festlegung der Steuer für 2019 zu sistieren sei, bis über die Vorjahre entschieden sei und die Grundlagen für die allfällige Erstellung einer Jahresrechnung vorhanden seien. Die Beschwerdeführerin 2 verlangt sodann mit ihrem Eventualantrag, dass die Steuerforderungen betreffend die Steuerperioden 2015, 2016 und 2018 aufgrund ihrer Selbstdeklaration festzulegen seien. Zur Begründung ihres Eventualantrags führt die Beschwerdeführerin 1 hinsichtlich der Steuerperiode 2019 aus, bei zeitnahe Entscheidung über ihre Steuerpflicht wäre sie in der Lage gewesen, ihre Buchhaltung fristgerecht nachzuführen. Weiter führen die Beschwerdeführerinnen zur Begründung ihrer Eventualanträge aus, dass hinsichtlich der Benzinkosten ein Missverständnis vorliege und dass die entsprechenden Korrekturen rückgängig zu machen seien (vgl. Sachverhalt Bst. G.b). Hinsichtlich der Aufrechnungen unter den Titeln «Satzdifferenzen» (Beschwerdeführerin 1) sowie «Weniger Umsatz verbucht als fakturiert» (Beschwerdeführerin 2) führen die Beschwerdeführerinnen übereinstimmend aus, dass auf diese Details nicht mehr eingegangen werden müsse. Denn nachdem das Bundesgericht alle entsprechenden Zahlungsflüsse als Arbeitslohn qualifiziert habe, würden gar keine steuerpflichtigen Umsätze vorliegen. Warum und inwiefern die Beschwerdeführerinnen mit den übrigen, im Rahmen der EM Nr. (...) und Nr. (...) vorgenommenen und mit Verfügung vom 15. November 2022 bestätigten Korrekturen nicht einverstanden sind, führen diese nicht aus.

#### **E. 4.3**

Die ESTV beantragt betreffend die Beschwerde der Beschwerdeführerin 2 eine teilweise Gutheissung in Höhe von CHF 2'649.- hinsichtlich des Punktes «Benzinkosten», während sie betreffend die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 als «Gegenkorrektur» eine reformatio in peius im Umfang desselben Betrages beantragt. Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass sie irrtümlicherweise davon ausgegangen sei, dass die Beschwerdeführerin 2 der Beschwerdeführerin 1 Treibstoff verkauft, aber nicht versteuert habe. Die entsprechenden Korrekturen (Umsatzaufrechnung bei der Beschwerdeführerin 2 und Gewährung des entsprechenden Vorsteuerabzugs bei der Beschwerdeführerin 1) seien rückgängig zu machen (vgl. Sachverhalt Bst. I.a). Hinsichtlich

der nicht nachgeführten Buchhaltung der Beschwerdeführerin 1 betreffend die Steuerperiode 2019 hält die ESTV mit Verweis auf die Verfügung vom 15. November 2022 im Wesentlichen fest, dass die Beschwerdeführerin 1 ihrer handelsrechtlichen Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung nicht nachgekommen sei. Zudem sei sie der mehrwertsteuerlichen Pflicht, innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuerforderung abzurechnen (Art. 71 Abs. 1 MWSTG), nicht nachgekommen. Es sei daher völlig korrekt, wenn die ESTV bei Fehlen eines Jahresabschlusses die Steuerforderung der Steuerperiode 2019 gestützt auf andere Unterlagen festgelegt habe (Art. 79 MWSTG). Es gebe keine Anhaltspunkte dafür, dass die Steuerfestsetzung durch die ESTV nicht pflichtgemäss erfolgt wäre, womit an dieser unverändert festzuhalten sei.

#### **E. 4.4.1**

Betreffend die Steuerperiode 2019 der Beschwerdeführerin 1 ist mit Verweis auf die Ausführungen der ESTV festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin 1 nach wie vor mehrwertsteuerpflichtig und dementsprechend im Sinne von Art. 70 f. MWSTG buchführungs- und abrechnungspflichtig ist. Mangels entsprechender Aufzeichnungen musste die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäßem Ermessen einschätzen (Art. 79 MWSTG). Die ESTV hat nach eigenen Angaben die Kunden angeschrieben und auf diesem Weg den Umsatz für das Jahr 2019 ermittelt (vgl. EM Nr. (...), Ziff. 3). Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden und die Steuerfestsetzung durch die ESTV ist pflichtgemäss erfolgt - was ohnehin unbestritten erscheint -, womit an dieser festzuhalten ist. Betreffend die Aufrechnungen unter den Titeln «Satzdifferenzen» (Beschwerdeführerin 1) sowie «Weniger Umsatz verbucht als fakturiert» (Beschwerdeführerin 2) greifen die Beschwerdeführerinnen auf die Begründung des Hauptantrages zurück. Da die Beschwerden betreffend den Hauptantrag abzuweisen sind (E. 3.4) und die Beschwerdeführerinnen nicht anderweitig darlegen sowie auch nicht ersichtlich ist, inwiefern die seitens der ESTV vorgenommenen Aufrechnungen rechtswidrig sind, ist an diesen festzuhalten.

#### **E. 4.4.2**

Hinsichtlich der Benzinkosten sind sich die Parteien grundsätzlich zurecht einig, dass die entsprechenden Korrekturen (Umsatzaufrechnung bei der Beschwerdeführerin 2 und Gewährung des entsprechenden Vorsteuerabzugs bei der Beschwerdeführerin 1) aufgrund eines Missverständnisses vorgenommen wurden und rückgängig zu machen sind. Dies führt bei der Beschwerdeführerin 2 zu einer teilweisen Gutheissung in Höhe von CHF 2'649.- hinsichtlich des Punktes «Benzinkosten». Bei der Beschwerdeführerin 1 hingegen, würde die Gegenkorrektur zu einer reformatio in peius im Umfang von CHF 2'649.- führen, womit im Folgenden die Zulässigkeit einer solchen Schlechterstellung zu prüfen ist. Eine Berichtigung zuungunsten einer Partei (reformatio in peius) wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn der betroffene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (vgl. E. 1.6.1). Dass die Verfügung betreffend die Beschwerdeführerin 1 vom 15. November 2022 betreffend den Punkt «Benzinkosten» Bundesrecht verletzt und offensichtlich unrichtig ist, ist unter den Parteien zurecht unbestritten. Im vorliegenden Fall steht eine Erhöhung der Steuernachforderung von CHF 18'686.- auf CHF 21'335.-, i.e. um ca. 14 % zur Diskussion, was rechtsprechungsgemäss als erheblich gilt. Schliesslich wurde der Beschwerdeführerin 1 im Zusammenhang mit der beantragten reformatio in peius das rechtliche Gehör gewährt.

Ausserdem wurde sie ausdrücklich auf die Möglichkeit des Beschwerderückzugs aufmerksam gemacht und darauf hingewiesen, dass im Fall des Rückzugs die angefochtene Verfügung in Rechtskraft erwachsen würde. Ein Rückzug der Beschwerde ist nicht erfolgt; vielmehr erklärte sich die Beschwerdeführerin 1 mit einer allfälligen reformatio in peius einverstanden (vgl. Sachverhalt Bst. N). Die reformatio in peius ist folglich zulässig. Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 2 ist demnach im Betrag von CHF 2'649.- gutzuheissen, während die Steuerforderung gegenüber der Beschwerdeführerin 1 um CHF 2'649.- zu erhöhen ist.

#### **E. 4.4.3**

Die Beschwerdeführerinnen beantragen - wie gesehen (E. 4.2) - im Rahmen ihrer Eventualanträge, dass die Steuerforderungen 2015 bis 2018 (Beschwerdeführerin 1) bzw. die Steuerforderungen 2015, 2016 und 2018 (Beschwerdeführerin 2) ohne Korrektur aufgrund der Selbstdeklaration festzulegen seien. Sie äussern sich indes nicht, warum und inwiefern sie mit den übrigen, im Rahmen der EM Nr. (...) und Nr. (...) vorgenommenen und mit Verfügung vom 15. November 2022 bestätigten Korrekturen («Umsatzdifferenzen», «Privatanteile an den Fahrzeugkosten und Mietentgelt für Fahrzeuge», «Storno Rechnungen (...)», «Zu hoher Vorsteuerabzug» und «Vorsteuerdifferenzen») nicht einverstanden sind. Dass die angefochtenen Verfügungen in diesen Punkten unrichtig sein sollen, ist im Übrigen auch nicht ersichtlich. Die Beschwerden sind somit in diesen Punkten abzuweisen.

#### **E. 5**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde der Beschwerdeführerin 1 abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfügung der ESTV vom 15. November 2022 betreffend die Beschwerdeführerin 1 ist - im Sinne einer reformatio in peius - insoweit zu korrigieren, als diese nebst dem gemäss ihren eigenen Deklarationen geschuldeten Betrag noch CHF 21'335.- Mehrwertsteuern zuzüglich des gesetzlichen Verzugszinses schuldet. Die Beschwerde der Beschwerdeführerin 2 ist sodann im Betrag von CHF 2'649.- gutzuheissen. Im Übrigen ist sie abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfügung der ESTV vom 15. November 2022 betreffend die Beschwerdeführerin 2 ist demnach insoweit zu korrigieren, als diese nebst dem gemäss ihren eigenen Deklarationen geschuldeten Betrag noch CHF 14'107.- Mehrwertsteuern zuzüglich des gesetzlichen Verzugszinses schuldet.

#### **E. 6**

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens in Höhe von CHF 3'000.- betreffend die Beschwerdeführerin 1 bzw. CHF 4'500.- betreffend die Beschwerdeführerin 2 den Beschwerdeführerinnen im entsprechenden Umfang aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und den geleisteten Kostenvorschüssen in gleicher Höhe zu entnehmen. Das geringfügige Obsiegen der Beschwerdeführerin 2 rechtfertigt keine andere Kostenverlegung. Parteientschädigungen sind entsprechend nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)