

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

9C 32/2023

Urteil vom 12. Juli 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Stadelmann, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
Ehemalige MWST-Gruppe
A.A._____ & Co. Holding, bestehend aus:

1. B.A._____,
 2. A.A._____ & Co. Holding,
 3. C.A._____ Ltd.,
 4. D.A._____ AG,
- alle vertreten durch Rechtsanwältin Béatrice Blum,
Beschwerdeführerinnen,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2005 bis 2009,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. November 2022 (A-5088/2020).

Sachverhalt:

A.

A.a. Eine Einzelunternehmung, eine Kollektivgesellschaft und zwei Aktiengesellschaften, die unter einheitlicher Leitung standen, allesamt inländische Rechtsträger, waren vom 1. Januar 2003 bis zum 31. Dezember 2012 in der Mehrwertsteuergruppe "A.A._____ & Co. Holding" (nachfolgend: die Steuerpflichtige) zusammengeschlossen. Diese war in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Inlandsteuerpflichtigen eingetragen und rechnete die Mehrwertsteuer nach der gesetzlichen ("effektiven") Methode ab.

A.b. Im Sommer 2010 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle über die Steuerperioden vom ersten Quartal 2005 bis und mit dem vierten Quartal 2009 durch. Mit "Einschätzungsmitteilung / Verfügung" vom 22. Oktober 2013 forderte die ESTV von der Steuerpflichtigen für die Kontrollperiode Mehrwertsteuern im Betrag von insgesamt Fr. 1'130'927.- nebst Verzugszins. Die Nachbelastung ergab sich insbesondere aufgrund der gemischten Verwendung von Flugzeugen. Die ehemaligen Gruppenmitglieder bestritten die "Ein-

schätzungsmittelung / Verfügung" mit Eingabe vom 22. November 2013, worauf die ESTV - nach verschiedenen Korrespondenzen - am 21. September 2018 eine Verfügung erliess und darin die Steuernachforderung auf Fr. 1'159'841.- nebst Verzugszins festsetzte.

A.c. Die ehemaligen Gruppenmitglieder erhoben am 22. Oktober 2018 Einsprache, wobei sie die Herabsetzung der Nachforderung um Fr. 646'513.- beantragten. Die ESTV hiess die Einsprache teilweise gut und setzte die Steuerforderung um Fr. 10'000.- auf Fr. 1'149'841.- nebst Verzugszins herab (Einspracheentscheid vom 10. September 2020). Demzufolge bestanden gemäss ESTV nun folgende Steuerforderungen zu ihren Gunsten:

2005 2006 2007 2008 2009

Umsatz-/Bezugsteuer 12'880 71'164 27'089 41'512 21'558
Vorsteuerabzug 22'794 183'708 167'692 244'206 158'339

Steuerforderung -9'914 -112'579 -140'691 302'722 -136'781

Nachbelastung 13'036 505'831 609'432 2'830 18'712

Die Summe der Nachbelastungen belief sich damit auf Fr. 1'149'841.-.

B.

B.a. Gegen diesen Einspracheentscheid erhoben die ehemaligen Gruppenmitglieder am 12. Oktober 2020 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragten, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (Ziff. 1). Eventualiter sei die mit dem Einspracheentscheid festgesetzte Steuernachforderung von Fr. 1'149'841.- um Fr. 636'513.- auf Fr. 513'328.- (Ziff. 2), subeventualiter um Fr. 285'322.- auf Fr. 864'519.- herabzusetzen.

B.b. Mit Urteil im Verfahren A-5088/2020 vom 21. November 2022 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde insoweit teilweise gut, als es feststellte, die Steuerperioden vom ersten Quartal 2005 bis und mit dem vierten Quartal 2006 seien in absolute Verjährung getreten. Die Sache sei dementsprechend lediglich zur etwaigen Neuberechnung des mittleren Verfalls an die ESTV zurückzuweisen. Im Übrigen sei die Beschwerde abzuweisen.

C.

C.a. Die ehemaligen Gruppenmitglieder gelangen mit Eingabe vom 16. Januar 2023 ans Bundesgericht. In ihrer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten stellten sie folgende Anträge: Der Betrag der absolut verjährten Steuernachforderung 2005 sei auf Fr. 13'036.- festzusetzen (Ziff. 1). Der Betrag der absolut verjährten Steuernachforderung 2006 sei auf Fr. 505'831.- festzusetzen (Ziff. 2). Die Steuernachforderung 2007 sei um Fr. 609'432.- herabzusetzen (Ziff. 3). Zu den Steuerperioden vom ersten Quartal 2008 bis und mit dem vierten Quartal 2009 unterbreite die Steuerpflichtige dem Bundesgericht keine Anträge.

Die Begründung geht im Wesentlichen dahin, dass sie, die ehemaligen Gruppenmitglieder, im vorinstanzlichen Verfahren bezüglich der vier Steuerperioden des Jahres 2007 um Herabsetzung der Nachbelastung auf Fr. 351'920.- ersucht hätten. Der genannte Betrag ergebe sich aus der "Zuordnung des im vorinstanzlichen Verfahren geltend gemachten Gesamtbetrages der Herabsetzung der Steuernachforderung der ESTV auf die einzelnen Steuerjahre". Das Bundesverwaltungsgericht habe den Antrag aber abgewiesen. Entsprechend hätten die ehemaligen Gruppenmitglieder daher "ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung des angefochtenen Urteils für das Steuerjahr 2007". Sie seien insoweit beschwert. Dies gelte auch "hinsichtlich der Rechtsunsicherheit betreffend die Höhe der Beträge der verjährten Steuerforderungen 2005 und 2006". Demgegenüber fehle ihnen, den ehemaligen Gruppenmitgliedern, "für die Steuerjahre 2008 und 2009 die Beschwer", was sich aus dem Umstand ergebe, dass die "von ihnen für diese Steuerjahre ermittelten Vorsteuerkürzungen und der Eigenverbrauch betragsmässig höher" seien "als die Steuernachforderungen der ESTV für diese beiden Steuerjahre".

Die ehemaligen Gruppenmitglieder rügen, das angefochtene Urteil verstosse gegen Bundesrecht dadurch, dass die "verjährten Steuerforderungen betragsmässig nicht festgesetzt" worden seien. Darüber hinaus habe das Bundesverwaltungsgericht das rechtliche Gehör der ehemaligen Gruppenmitglieder verletzt, ein unzutreffendes Beweismass angewendet und den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt.

C.b. Das Bundesverwaltungsgericht verweist auf das angefochtene Urteil und bringt keine Anmerkungen an. Die ESTV beantragt, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten, dies zufolge Fehlens eines praktischen Nutzens und eines schutzwürdigen Interesses. Die ehemaligen Gruppenmitglieder nehmen abschliessend Stellung.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110]) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 148 II 73 E. 8.3.1; 148 V 21 E. 2; 148 V 209 E. 2.2; 148 V 366 E. 3.1). Unter diese Prüfung fallen auch die Zuständigkeit des Bundesgerichts und die weiteren Eintretensvoraussetzungen (Art. 29 Abs. 1 BGG; BGE 149 II 66 E. 1.3; 149 IV 9 E. 2 Ingress). Ist die Zulässigkeit eines Rechtsmittels fraglich, so obliegt es der beschwerdeführenden Partei, auch die Sachurteilsvoraussetzungen nachzuweisen (Art. 42 Abs. 2 BGG; BGE 147 IV 453 E. 1.4.8; 142 V 26 E. 1.2; 141 IV 289 E. 1.3).

1.2.

1.2.1. Die Eintretensvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, soweit sie aus Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG hervorgehen, liegen vor.

1.2.2. Nähere Betrachtung erfordert die Legitimation. Zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (lit. a); durch den angefochtenen Entscheid oder Erlass besonders berührt ist (lit. b); und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (lit. c). Die Legitimation ist im vorliegenden Fall unter einem subjektiven und einem objektiven Blickwinkel zu prüfen. Der subjektive Aspekt beschlägt die Parteifähigkeit, wogegen der objektive Aspekt die weiteren Voraussetzungen im Sinne von Art. 89 Abs. 1 lit. a-c BGG zum Inhalt hat. Dieser zweite Aspekt bildet Gegenstand der nachfolgenden "materiellen" Prüfung (hinten E. 2).

1.2.3. Was die Parteifähigkeit angeht, sind Steuerforderungen aus den Abrechnungsperioden vom ersten Quartal 2005 bis und mit dem vierten Quartal 2009 zu prüfen. In diesem Zeitraum war das seinerzeitige Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 1999; AS 2000 1300) bis zum 1. Januar 2010 anwendbar. Seither steht das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 2009; SR 641.20) in Kraft. Es enthält Bestimmungen intertemporalrechtlicher Natur. Gemäss Art. 112 Abs. 1 MWSTG 2009 gilt, dass die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften, unter Vorbehalt des hier nicht einschlägigen Art. 113, weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar bleiben (Urteile 2C 912/2015 vom 20. September 2016 E. 4.1; 2C 812/2013 / 2C 813/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.1).

1.2.4. Hinsichtlich der Gruppenbesteuerung ist mithin aufgrund von Art. 112 Abs. 1 MWSTG 2009 weiterhin das vorrevidierte Recht massgebend, konkret Art. 22 MWSTG 1999. Im Bereich der Gruppenbesteuerung sind freilich - soweit hier interessierend - kaum Unterschiede zum heutigen Recht (Art. 13 MWSTG 2009) erkennbar. Unter dem Aspekt des Eintretens ist bedeutsam, dass die einer Mehrwertsteuergruppe angehörenden Gruppenmitglieder von Gesetzes wegen als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt werden (Art. 22 Abs. 1 MWSTG 1999; BGE 139 II 460 E. 2.4). Mit der Eintragung der Mehrwertsteuergruppe ins Register der Inlandsteuerpflichtigen verlieren sie ihren bisherigen Status als eigenständige steuerpflichtige Person, weshalb

es ihnen auch benommen ist, die angestammte Mehrwertsteuernummer zu benützen. Zu verwenden ist fortan die Mehrwertsteuernummer, wie sie die ESTV der Mehrwertsteuergruppe zugeteilt hat (Sonja Bossart Meier/Diego Clavadetscher, in: Felix Geiger/ Regine Schluckebier [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: HK MWSTG], N. 3 zu Art. 13). Eine Mehrwertsteuergruppe verfügt über die Parteifähigkeit. Auf Beschwerden, die namens der Mehrwertsteuergruppe erhoben werden, tritt das Bundesgericht ein, sofern die

üblichen Voraussetzungen von Art. 89 Abs. 1 BGG vorliegen (Urteile 2C 1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 1.2; 2C 91/2015 vom 31. Mai 2016 E. 1.5, nicht publ. in: BGE 142 II 113). Demgegenüber kommt einer Mehrwertsteuergruppe keine Rechtsfähigkeit zu, mit der Konsequenz, dass sie weder die Handlungsfähigkeit noch die Prozessfähigkeit oder die Betreuungsfähigkeit beanspruchen kann (Bossart Meier/Clavadetscher, in: HK MWSTG, N. 43 zu Art. 13).

1.2.5. Im vorliegenden Fall wurde die streitbetroffene Mehrwertsteuergruppe am 31. Dezember 2012 im Register der Inlandsteuerverpflichtigen gelöscht, wie die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich festgestellt hat (Sachverhalt, lit. A.a). Mit der Löschung ist nicht nur die Eigenschaft als eine einzige steuerpflichtige Person, sondern auch ihre Parteifähigkeit untergegangen. Reflexweise ist die Prozessführungsbefugnis auf die einstigen Gruppenmitglieder zurückgesprungen. Diese treten seither - in gleicher Weise wie sie dies vor dem Beitritt zur Mehrwertsteuergruppe getan hatten - als selbständige steuerpflichtige Personen auf (Urteil 2C 124/2009 vom 10. März 2010 E. 2.3). Näheres zur Auflösung einer Mehrwertsteuergruppe lässt sich weder Art. 22 MWSTG 1999 noch Art. 13 MWSTG 2009 entnehmen. Das Bundesgericht hat lückenfüllend (Art. 1 Abs. 2 und 3 ZGB) erwogen, es seien analog die Bestimmungen zur Auflösung einer einfachen Gesellschaft (Art. 530 ff. OR) heranzuziehen. Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zufolge ist dies damit zu begründen, dass die bisherigen Gruppenmitglieder gegenüber der ESTV solidarisch für die ausstehende Steuer haften, ebenso wie ihnen ein Vorsteueranspruch gegenüber der ESTV zu gesamter Hand zusteht (Urteil 2C 124/2009 vom 10. März 2010 E. 3.2; zur solidarischen Haftung: Art. 32 Abs. 1 lit. e MWSTG 1999 bzw. Art. 15 Abs. 1 lit. c MWSTG 2009; BGE 139 II 460 E. 2.5).

1.2.6. Die vier ehemaligen Gruppenmitglieder sind mithin befugt, gegenüber der ESTV ihre angeblichen Forderungen aus den streitbetroffenen Abrechnungsperioden vom ersten Quartal 2005 bis und mit dem vierten Quartal 2009 geltend zu machen. Folglich sind sie im bundesgerichtlichen Verfahren in eigenem Namen zur Beschwerdeführung zuzulassen, ohne dass sie eine Streitgenossenschaft zu bilden hätten (zur individuellen Parteistellung der Mitglieder einer Gesamthandschaft im abgaberechtlichen Umfeld: Urteil 9C 611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3.4 mit Hinweisen). Nachdem ohnehin alle vier ehemaligen Gruppenmitglieder als beschwerdeführend auftreten, ist darauf nicht weiter einzugehen.

1.3. Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechtes geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 148 II 392 E. 1.4.1).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 149 II 43 E. 3.5). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 148 V 366 E. 3.3). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 149 II 43 E. 3.6.4; vorne E. 1.3).

2.

2.1. Im Zentrum der materiellen Prüfung stehen die weiteren - über die Parteifähigkeit (vorne E. 1.2.2) hinausgehenden - Voraussetzungen der Legitimation (Art. 89 Abs. 1 lit. a-c BGG). Zu den Abrechnungsperioden

vom ersten Quartal 2008 bis und mit dem vierten Quartal 2009 stellen die ehemaligen Gruppenmitglieder im bundesgerichtlichen Verfahren keine Anträge (Sachverhalt, lit. C.a). Dies ist für das Bundesgericht verbindlich: Gemäss Art. 107 Abs. 1 BGG gilt, dass das Bundesgericht über die Anträge der Parteien nicht hinausgehen darf (*ne eat iudex ultra petita partium*; BGE 149 V 2 E. 11.2; zur Dispositionsmaxime im Abgaberecht zuletzt Urteile 2C 368/2022 vom 16. Dezember 2022 E. 1.3.2; 2C 403/2022 vom 12. Dezember 2022 E. 1.5.1). Der angefochtene Entscheid ist damit hinsichtlich der acht Abrechnungsperioden der Jahre 2008 und 2009 in Teilrechtskraft erwachsen. Streitig und zu prüfen bleibt, ob die zwölf Abrechnungsperioden der Kalenderjahre 2005, 2006 und 2007 verjährt seien und - falls dies zutreffen sollte - welche Auswirkungen dies auf die "materielle Prüfung" der Legitimation hat.

2.2.

2.2.1. Die Verjährung dient dazu, das öffentliche Interesse an Klarheit und Sicherheit im Rechtsverkehr zu schützen. Ab einem bestimmten oder jedenfalls objektiv bestimmbareren Zeitpunkt gewichten die Interessen des Schuldners stärker als jene des Gläubigers (BGE 146 III 14 E. 6.1.4). Die Rechtssicherheit wäre beeinträchtigt, wenn Prozesse über Forderungen möglich blieben, deren Entstehung oder Erlöschen aufgrund der durch den Zeitablauf verursachten Beweisschwierigkeiten nicht mehr zuverlässig feststellbar sind. Die drohende Verjährung soll gleichsam den Gläubiger anspornen, seine Forderungen innert vernünftiger Frist geltend zu machen und die Austragung von Streitigkeiten darüber nicht zu verzögern (BGE 143 III 348 E. 5.3.2; 137 III 16 E. 2.1; 136 II 187 E. 7.4; 90 II 428 E. 8; Michael Beusch, *Der Untergang der Steuerforderung* [nachfolgend: *Habil.*], 2012, 274).

2.2.2. Im öffentlichen Recht ist die Verjährung von Amtes wegen zu prüfen (BGE 142 II 182 E. 3.2.1; Urteil 9C 698/2022 vom 9. Juni 2023 E. 3.1, zur Publ. vorgesehen), jedenfalls dann, wenn die öffentliche Hand Gläubigerin einer öffentlich-rechtlichen Forderung ist (Urteil 2C 137/2011 vom 30. April 2012 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 138 II 169; BGE 133 II 366 E. 3.3; 111 Ib 269 E. 3a/bb; 106 Ib 357 E. 3a; 101 Ib 348; 73 I 125 E. 1; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 8. Aufl., 2023, 424). Bei der mehrwertsteuerrechtlichen Verjährung handelt es sich um eine Rechtsfrage aus dem Bereich des Bundesgesetzrechts, welcher das Bundesgericht ohnehin von Amtes wegen nachgeht (Art. 106 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.1; BGE 138 II 169 E. 3.2). Eine ausdrückliche Einrede oder Einwendung der Verjährung seitens der rechtsunterworfenen Person ist daher erlässlich (Beusch, *Habil.*, 278), anders als etwa im Zivilrecht (Art. 142 OR).

2.2.3. Ebenso im Zivilrecht gilt, dass die Forderung mit dem Eintritt der Verjährung insofern weiterlebt, als eine Naturalobligation zurückbleibt, mithin eine Forderung, die gegen den Willen des Schuldners nicht (mehr) durch Klage erzwingbar ist (BGE 99 II 189 E. 2b). Was das Abgaberecht betrifft, hat das Bundesgericht im harmonisierungsrechtlichen Umfeld zwar offengelassen, ob nach Eintritt der Verjährung eine Naturalobligation fortbesteht (BGE 133 II 366 E. 3.3 [DBG/StHG]). Mindestens mehrwertsteuerrechtlich bleibt für eine Naturalobligation indes kein Raum. Im geltenden Recht kommt dies insofern zum Ausdruck, als die eingereichten und bezahlten Abrechnungen von beiden Parteien - steuerpflichtige Person und ESTV - (nur) bis zum Eintritt der Rechtskraft korrigiert werden können (Art. 43 Abs. 2 MWSTG 2009). Folgerichtig kann die steuerpflichtige Person die bezahlte, aber nicht geschuldete Steuer nur solange zurückfordern, als die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig ist (Art. 88 Abs. 3 MWSTG 2009). Im hier interessierenden Vorgängerrecht von 1999 fehlten vergleichbare Bestimmungen, ein eigentlicher konzeptioneller Unterschied zwischen dem damaligen und dem heutigen Recht ist aber nicht auszumachen.

2.2.4. Die Verjährung ist ein Institut des (materiellen) Sachrechts und nicht des (formellen) Verfahrensrechts. Dies gilt namentlich auch für das Mehrwertsteuerrecht (BGE 144 II 273 E. 2.2.4; 137 II 17 E. 1.1; Ralf Imstepf/Stefan Oesterheld, *Die absolute Verjährung von Mehrwertsteuerforderungen aus den Jahren 1995 bis 2000*, in: ASA 84 S. 591, insb. 597). Aus diesem Grund sieht das Übergangsrecht von 2009 ausdrücklich vor, dass die Verjährungsbestimmungen gemäss Art. 49 und 50 MWSTG 1999 auch nach Inkrafttreten des Mehrwertsteuerrechts von 2009 anwendbar seien (Art. 112 Abs. 1 Satz 2 MWSTG 2009; Urteile 2C 1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.3; 2C 227/2010 vom 5. August 2010 E. 2.5; Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, *Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz*, 2010, § 13 N. 9 und 10; Michael Beusch, in: HK MWSTG, N. 7 zu

Art. 42 MWSTG 2009; Marlise Rüeegg, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/ Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson [Hrsg.], Kommentar MWSTG, 2015 [nachfolgend: Komm. MWSTG], N. 5 zu Art. 42; Felix Geiger, in: Komm. MWSTG, N. 3 zu Art. 91).

2.3.

2.3.1. Auf die hier streitbetroffenen zwölf Abrechnungsperioden der Jahre 2005, 2006 und 2007 sind damit Art. 49 und 50 MWSTG 1999 anwendbar. Diesem zufolge war die Ausgangsseite (Output) konzeptionell von der Eingangsseite (Input) getrennt. Die Vorsteuerguthaben gegenüber der Eidgenossenschaft entfalteten ein von der Steuerforderung zugunsten der Eidgenossenschaft losgelöstes Schicksal (Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 5. Aufl. 2021, § 16 N. 339). Nur und erst im Rahmen der Steuerentrichtung kam es zur Saldierung (Art. 47 Abs. 1 MWSTG 1999), wobei dieser Vorgang einzig den Bezug der Steuer betraf. Die Rechtskraft einer Verfügung oder eines Urteils erstreckte sich ausschliesslich auf den behandelten Teilaspekt des Steuerrechtsverhältnisses, also entweder auf die Umsatz- oder auf die Vorsteuerseite (Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, a.a.O., § 8 N. 3). Endgültige Rechtssicherheit in Bezug auf jene Aspekte, die nicht zuvor mittels Verfügung, Einspracheentscheid oder Urteil rechtskräftig geregelt worden waren, ergab sich erst mit dem Eintritt der Verjährung. Die gestützt auf Art. 49 und 50 MWSTG 1999 eingetretene Verjährung schloss jede Nachforderung geschuldeter und jede Rückerstattung bezahlter, aber nicht geschuldeter Steuern auf dieser Basis aus.

2.3.2. Insoweit knüpfte das frühere Recht an den Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (BRB WUST 1941; AS 1941 793) an (dazu Wilhelm Wellauer, *Warenumsatzsteuer*, 1959, N. 827 und 884; Dieter Metzger, *Handbuch der Warenumsatzsteuer*, 1983/1992, N. 830). Praxisgemäss konnten die zur Warenumsatzsteuer entwickelten Grundsätze auch für die Mehrwertsteuer von 1999 herangezogen werden (so etwa Urteil 2C 678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.3). Die Rückerstattung abgerechneter und bezahlter Mehrwertsteuern war danach nur möglich, falls:

1. die steuerpflichtige Person die Mehrwertsteuer aufgrund einer eigenen Abrechnung oder einer amtlichen Ergänzungsabrechnung, nicht jedoch aufgrund einer rechtskräftigen Verfügung oder eines rechtskräftigen Steuerentscheids, entrichtet und dabei den ausdrücklichen Vorbehalt des Ausgangs des konkreten Verfahrens oder der Vornahme einer allgemeinen Praxisänderung angebracht hatte,
 2. in der Folge das vorbehaltene Ereignis (Entscheid, Praxisänderung) eintrat und den Standpunkt der steuerpflichtigen Person bestätigte, womit die erbrachte Steuerzahlung rückblickend als Leistung einer Nichtschuld ("rechtsgrundlos") galt, und
 3. die zurückzuerstattende Steuer noch nicht verjährt war
- (Urteile 2C 392/2022 vom 15. November 2022 E. 3.6.3; 2C 678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.3; 2A.320/2002 / 2A.326/2002 vom 2. Juni 2003 E. 3.4.2 f.; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus Vallender/Marcel Jung/Simeon Probst, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 3. Aufl. 2012, N. 2060 ff. und 2154 ff.; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, 2009, Kap. 1 N. 447 ff. und Kap. 6 N. 176 ff.).

2.3.3. Abrechnungsperiode bildete grundsätzlich das Quartal (Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG 1999). Die Steuerforderung zugunsten der Eidgenossenschaft verjährte alsdann fünf Jahre (Art. 49 Abs. 1 MWSTG 1999), in jedem Fall aber 15 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem sie entstanden war (Art. 49 Abs. 4 MWSTG 1999; Urteil 2C 1021/2020 vom 28. Juli 2021 E. 4.1). Dieselben Fristen herrschten in Bezug auf die Verjährung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug (Art. 50 Abs. 1 und 4 MWSTG 1999). Mit dem Ablauf der absoluten Verjährungsfrist sollte "dem Steueranspruch unwiderruflich der Boden entzogen" (Bericht WAK-N 1996, a.a.O., 782 zu E-Art. 47 Abs. 4) und dadurch der "Bürger vor dem Staat geschützt" werden (Hans Hegetschweiler, in: *Kompetenzzentrum MWST der Treuhandkammer* [Hrsg.], mwst.com, 2000, N. 4 zu Art. 50 MWSTG 1999). Ist die Rechtskraft einmal eingetreten, so kommt die Rückerstattung der abgerechneten und erbrachten Zahlung einzig noch infrage, falls und soweit ein gesetzlicher Revisionsgrund besteht. Dies entspricht einer sehr langen, steten abgaberechtlichen Praxis des Bundesgerichts (aus den Anfängen: BGE 105 Ia 214 E. 5; 78 I 57 E. 2; 78 I 196 E. 1; 78 I 203 E. 3; 75 I 305 E. 3; 74 I 403 E. 1; 70 I 167 E. 1; 61 I 200 E. 2; 56 I 113 E. 2; 48 I 119 E. 2; 33 I 689 E. 1; Urteil P.240/1945 vom 2. Juli 1945 E. 5), die auch im vorrevidierten

Mehrwertsteuerrecht kodifiziert ist (Art. 67 MWSTG 1999).

2.4.

2.4.1. Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid bundesrechtskonform erwogen hat, waren die ersten acht Abrechnungsperioden (erstes Quartal 2005 bis und mit viertes Quartal 2006) im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids (21. November 2022) bereits absolut verjährt (Art. 49 MWSTG 1999). Mittlerweile trifft dasselbe auf die vier Abrechnungsperioden des Jahres 2007 zu, die der absoluten Verjährung am 1. Januar 2023 anheim fielen. Dies war den ehemaligen Gruppenmitgliedern bekannt, als sie am 16. Januar 2023 ihre Beschwerdeschrift einreichten. Dennoch stellen sie Anträge zu diesen zwölf Abrechnungsperioden (Sachverhalt, lit. C.a). Hinsichtlich der ersten acht Quartale ersuchen sie um positive Feststellung der Höhe der Steuerforderungen zugunsten der Eidgenossenschaft, wie sie aus dem Einspracheentscheid vom 10. September 2020 hervorgehen (Sachverhalt, lit. A.c). Die ehemaligen Gruppenmitglieder beanstanden hauptsächlich, dass die Vorinstanz davon spricht, die Beschwerde werde "im Umfang der diese Steuerperioden betreffenden Steuernachforderungen (bestehend aus der Nachbelastung des Vorsteuerabzugs für diese beiden Jahre)" gutgeheissen (angefochtenes Urteil E. 1.8.2). Es bleibe offen, so die ehemaligen Gruppenmitglieder, ob das Bundesverwaltungsgericht die von der ESTV festgelegten Nachbelastungen "als vollumfänglich oder nur teilweise" verjährt betrachte. In Bezug auf die Quartale des Jahres 2007 ersuchen die ehemaligen Gruppenmitglieder um die negative Feststellung, dass die von der Eidgenossenschaft beanspruchte Steuer von Fr. 609'432.- nicht bestehe.

2.4.2. Was zunächst die acht Abrechnungsperioden der Kalenderjahre 2005 und 2006 angeht, kann den Überlegungen der ehemaligen Gruppenmitglieder nicht gefolgt werden: Die ESTV hat in ihrem Einspracheentscheid vom 10. September 2020 die genannten Nachbelastungen von Fr. 13'036.- (2005) bzw. Fr. 505'831.- (2006) vorgenommen (Sachverhalt, lit. A.c). Nachdem das Recht von 1999 anwendbar ist (vorne E. 2.3.1), trat die absolute Verjährung am 1. Januar 2021 (Quartale des Kalenderjahrs 2005) bzw. am 1. Januar 2022 (Quartale des Kalenderjahrs 2006) ein (Art. 49 Abs. 4 MWSTG 1999). Damit wurde das mit der Verjährung verfolgte übergeordnete Ziel der öffentlichen (Rechts-) Sicherheit erreicht (vorne E. 2.2.1), indem die öffentlich-rechtliche Forderung in einem umfassenden Sinne unterging und auch nicht zumindest eine Naturalobligation zurückliess. Es wurde "dem Steueranspruch unwiderruflich der Boden entzogen" (vorne E. 2.3.3), was konkret bedeutet, dass die Eidgenossenschaft aus den acht Abrechnungsperioden der Kalenderjahre 2005 und 2006 gegenüber den Rechtsnachfolgerinnen der Steuerpflichtigen keinerlei Ansprüche geltend machen kann, die noch nicht erfüllt sind.

2.4.3. Die ehemaligen Gruppenmitglieder sehen sich weder reell noch zumindest ideell weiteren Ansprüchen aus den acht Abrechnungsperioden der Kalenderjahre 2005 und 2006 gegenüber, die früher oder später zur Vollstreckung bzw. Schuldbetreibung gelangen könnten. Die Nachbelastungen sind nie rechtskräftig geworden. Es findet daher im Bundesrecht keine Grundlage, wenn die ehemaligen Gruppenmitglieder fordern, die durch Zeitablauf untergegangenen Ansprüche seien betragsmässig festzusetzen, indem Bestand und Höhe der Nachbelastungen von Fr. 13'036.- bzw. Fr. 505'831.- positiv festzustellen seien (Sachverhalt, lit. C.a). Der Gesetzgeber von 1999 hat es mit der expliziten Regelung der Verjährung bewenden lassen, womit zumindest implizit der Untergang aller bis dahin noch nicht rechtskräftig veranlagten oder auf andere Weise untergegangenen Ansprüche einhergehen sollte. Zwischen dem Recht von 1999 und jenem von 2009 ist insofern kein konzeptioneller Unterschied erkennbar, weshalb auch nach dem vorrevidierten Recht keine Naturalobligation zurückbleibt. Zu behaften sind die ehemaligen Gruppenmitglieder einzig auf ihre seinerzeitigen Deklarationen (dazu Sachverhalt, lit. A.c). Eine irgendwie geartete Pflicht der ESTV, des Bundesverwaltungsgerichts oder des Bundesgerichts zur positiven oder negativen Feststellung der durch Verjährung untergegangenen Ansprüche hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen bzw. nicht vorsehen müssen.

2.4.4. Entsprechend fehlt es der steuerpflichtigen Person an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, demzufolge der Betrag der durch Verjährung untergegangenen Forderung festzustellen wäre. Damit unter Umständen eine Situation angenommen werden könnte, in welcher Bestand und Höhe der verjährten Steuerforderung ausnahmsweise positiv oder negativ festzustellen wären (siehe zu den direkten

Steuern Urteil 9C 611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.2 mit weiteren Hinweisen), hätte die steuerpflichtige Person die hierfür massgebenden Sachumstände konkret vorzutragen. Dies ist letztlich auch eine Frage des Eintretens auf die Beschwerde (Art. 42 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.1). Im vorliegenden Fall deuten die ehemaligen Gruppenmitglieder zwar eine ihres Erachtens bestehende Rechtsunsicherheit an, ohne das angeblich unerfüllte Sicherheitsbedürfnis aber näher zu umschreiben und konkret aufzuzeigen, worin der rechtserhebliche Nutzen in der Feststellung von Bestand und Höhe der Nachbelastungen bestehen könnte. Es ist daher materiellrechtlich von hinlänglich erfüllter Rechtssicherheit auszugehen, weswegen den Rechtsnachfolgerinnen der Mehrwertsteuergruppe in verfahrensrechtlicher Hinsicht kein ausreichendes schutzwürdiges

Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheides zugebilligt werden kann. Damit fehlt im bundesgerichtlichen Verfahren eine unerlässliche Voraussetzung der Legitimation (Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG; vorne E. 1.2.2).

2.4.5. Ob überhaupt davon auszugehen wäre, dass die Rechtsnachfolgerinnen der Mehrwertsteuergruppe durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt sind (Art. 89 Abs. 1 lit. b BGG), kann vor diesem Hintergrund offenbleiben. Auf die Beschwerde ist, was die Kalenderjahre 2005 und 2006 angeht, mangels Vorliegens der Legitimation nicht einzutreten.

2.5. Dies alles trifft an sich in gleicher Weise auf die vier Abrechnungsperioden des Kalenderjahres 2007 zu, mit dem einzigen Unterschied, dass die absolute Verjährung diesbezüglich (erst) am 1. Januar 2023 eingetreten ist, also nach Ergehen des angefochtenen Urteils vom 21. November 2022. Dementsprechend stand die Verjährung im damaligen Zeitpunkt noch nicht zur Diskussion, wogegen ihr Eintritt heute - aufgrund der von Amtes wegen anzustellenden Prüfung (vorne E. 2.2.2) - festzustellen ist. Die ehemaligen Gruppenmitglieder berufen sich, neben ihrer inhaltlichen Kritik am vorinstanzlichen Urteil, mit Recht auch auf die eingetretene absolute Verjährung (Sachverhalt, lit. C.a). Im Umfang des Verjährungspunkts ist die Legitimation zur Beschwerdeführung gegeben; die Beschwerde ist insoweit begründet und gutzuheissen. Im Übrigen ist auch diesen Abrechnungsperioden gegenüber kein Argument dargetan, das es als angebracht erscheinen lässt, Bestand und Höhe der verjährten Forderung (Fr. 609'432.-; Sachverhalt, lit. A.c) negativ festzustellen. Auch insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

2.6. Zu den acht Abrechnungsperioden der Kalenderjahre 2008 und 2009 unterbreiten die ehemaligen Gruppenmitglieder dem Bundesgericht keine Anträge (vorne E. 2.1).

3.

3.1. Die Beschwerde ist damit teilweise gutzuheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 21. November 2022 ist, soweit die vier Quartale des Kalenderjahres 2007 betreffend, zufolge nunmehr eingetretener Verjährung aufzuheben. Im Übrigen ist auf die Beschwerde - mangels hinreichender Legitimation - nicht einzutreten. Mit Blick darauf, dass die Sachurteilsvoraussetzungen teilweise fehlen, erübrigt es sich, den aufgeworfenen formellen Rügen und Sachverhaltsrügen nachzugehen.

3.2. Die Rechtsnachfolgerinnen der Steuerpflichtigen obsiegen damit in Bezug auf das Kalenderjahr 2007, wogegen sie unterliegen, soweit sie Anträge hinsichtlich der Kalenderjahre 2005 und 2006 stellen. Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten teils auf die ehemaligen Gruppenmitglieder (Art. 65 Abs. 1 und Art. 66 Abs. 1 BGG), teils auf die Eidgenossenschaft zu verlegen. Diese wird in ihrem amtlichen Wirkungskreis tätig und nimmt Vermögensinteressen wahr, weshalb sie Kosten zu tragen hat (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Die ehemaligen Gruppenmitglieder haften solidarisch (Art. 66 Abs. 5 BGG). Zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens wird die Sache an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen (Art. 67 in Verbindung mit Art. 107 Abs. 2 Satz 1 BGG).

3.3. Die Eidgenossenschaft hat den ehemaligen Gruppenmitgliedern, die sich durch eine Rechtsanwältin vertreten lassen, im Umfang ihres Obsiegens eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 2 des Reglements des Bundesgerichts vom 31. März 2006 über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR

173.110.210.3]). Das Bundesgericht legt die Entschädigung aufgrund der Akten als Gesamtbetrag fest, in welchem auch die Mehrwertsteuer enthalten ist (Art. 12 Abs. 1 dieses Reglements). Die interne Aufteilung des Gesamtbetrags wird den Rechtsnachfolgerinnen der Steuerpflichtigen überlassen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 21. November 2022 wird im Sinne der Erwägungen, soweit die Abrechnungsperioden des Kalenderjahres 2007 betreffend, aufgehoben. Im Übrigen wird auf die Beschwerde nicht eingetreten.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 4'500.- werden zu zwei Dritteln, ausmachend Fr. 3'000.-, den Beschwerdeführerinnen auferlegt, wofür diese solidarisch haften, und zu einem Drittel, ausmachend Fr. 1'500.-, der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

3.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat die Beschwerdeführerinnen für das bundesgerichtliche Verfahren mit einem Betrag von insgesamt Fr. 1'500.- zu entschädigen.

4.

Zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens wird die Sache an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 12. Juli 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Stadelmann

Der Gerichtsschreiber: Kocher