Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1662/2006
{T 1/2}

Urteil vom 14. Januar 2009

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Thomas Stadelmann, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

SAIRGROUP IN NACHLASSLIQUIDATION,
c/o Karl Wüthrich, Wenger Plattner, Seestrasse 39,
8700 Küssnacht,
handelnd durch Karl Wüthrich, Wenger Plattner,
Goldbach-Center, Seestrasse 39, 8700 Küsnacht ZH,
und dieser vertreten durch Tax Partner AG, Talstrasse 80,
8001 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002).

Sachverhalt:

A.
Die SAirGroup ging im Jahre 1997 durch Änderung der Firma aus der Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft hervor. Sie war eine Holdinggesellschaft mit Anteilen an verschiedenen, im Fluggeschäft tätigen Gesellschaften, unter anderem der SAirLines mit der neu gegründeten, für den eigentlichen Flugbetrieb zuständigen Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft.

B.
Per 1. Januar 1999 wurde die Mehrwertsteuergruppe "Swissair", bestehend aus der SAirGroup, der Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft sowie einer Vielzahl von unter einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz unter der MWST-Nr. 446'099 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Zur Gruppenträgerin wurde dabei die SAirGroup bestimmt.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zahlte der Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 jeweils deren Vorsteuerguthaben für die Geschäftsperiode 1. Januar 1999 – 31. März 2001 aus. Die Guthaben für die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2001 bis 4. Quartal 2001 sowie für die Abrechnungsperiode 1. Quartal 2002 hingegen wurden von der ESTV zu Sicherungszwecken zurückbehalten.

Mit Wirkung ab dem 1. April 2002 wurde die Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 aufgehoben.

C.
Am 5. Oktober 2001 wurden der SAirGroup und der Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft die provisorische Nachlassstundung gewährt.

Unmittelbar nach Bekanntmachung der provisorischen Nachlassstundung unterzeichneten die Schweizerische Eidgenossenschaft (Bund), handelnd durch das Bundesamt für Zivilluftfahrt (BAZL), und die Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft in Nachlassstundung, vertreten durch ihren Verwaltungsratspräsidenten, am 5. Oktober 2001 einen Vertrag über ein Darlehen von Fr. ... zwecks Weiterführung eines reduzierten Streckennetzes bis am 28. Oktober 2001. Die Swissair Schweizerische Luftverkehrs-Aktiengesellschaft in

Nachlassstundung verpflichtete sich ihrerseits, das Darlehen nach Massgabe der im Rahmen der ordentlichen Liquidation verfügbaren Mittel zurückzuerstatten. Der Bund trat seinerseits mit den Forderungen aus dem Darlehensvertrag hinter die anderen Massagläubiger zurück und verzichtete auf die nicht gedeckten Forderungen für den Fall, dass eine vertragsgemässe Rückzahlung nach Verwertung der Aktiven nicht oder nicht vollständig möglich sei. Der Vertrag vom 5. Oktober 2001 wurde von dem für die Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft in Nachlassstundung eingesetzten Sachwalter genehmigt.

Mit Ergänzungsvertrag vom 24./25. Oktober 2001 über ein Darlehen von Fr. ... wurde die Weiterführung eines reduzierten Streckennetzes bis am 29. März 2002 angestrebt. Dabei wurde festgehalten, dass der Vertrag vom 5. Oktober 2001 sowie der Ergänzungsvertrag vom 24./25. Oktober 2001 eine faktische und rechtliche Einheit bilden; der Ergänzungsvertrag lässt die Bestimmungen des Grundvertrages unberührt, soweit der Ergänzungsvertrag nicht ausdrücklich davon abweicht. In Abänderung des Grundvertrages vom 5. Oktober 2001 hielten die Parteien fest, dass der Bund jederzeit – soweit durch die Weiterführung des Flugbetriebs die Gläubiger nicht schlechter gestellt werden als bei sofortiger Konkurseröffnung – die Rückzahlung des Darlehens aus den erzielten Einnahmen verlangen kann, wobei der verbleibende Saldo nicht eine Massaschuld, sondern eine normale Forderung dritter Klasse bildet. Auch dieser Vertrag vom 24./25. Oktober 2001 wurde vom für die Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft in Nachlassstundung eingesetzten Sachwalter genehmigt.

Am 16. Juni 2003 wurde die Bestätigung des im Rahmen des Nachlassverfahrens der Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft in Nachlassstundung mit den Gläubigern ausgearbeiteten Nachlassvertrags mit Vermögensabtretung rechtskräftig. Die Bestätigung des zwischen der SAirGroup in Nachlassstundung und den Gläubigern vorgeschlagenen Nachlassvertrags mit Vermögensabtretung erfolgte am 20. Juni 2003 und wurde am 26. Juni 2003 rechtskräftig.

D.

Bereits anlässlich einer am 23. Januar 2002 durchgeführten Besprechung hatte der Bund die Absicht erkennen lassen, die ausstehende Darlehensforderung zur Verrechnung zu bringen. Dementsprechend

teilte die ESTV auf Anfrage mehrerer Konzerngesellschaften hin jeweils mit, dass Konzerntöchter angesichts der bestehenden Gruppenbesteuerung keine selbständigen Steuerrückerstattungsansprüche geltend machen könnten und der Bund seine ausstehende Darlehensforderung mit den Vorsteuerguthaben der Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 verrechnen werde. Dies bestätigte die Eidgenössische Finanzverwaltung auch in einem Schreiben vom 11. März 2002 gegenüber dem Gruppenmitglied "... AG".

Mit Schreiben vom 9. Juli 2004 beanstandete die SAirGroup in Nachlassliquidation die Verrechnungspraxis der ESTV und beantragte die Auszahlung des Vorsteuerguthabens der Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099. Antragsgemäss fällte die ESTV am 21. Dezember 2004 einen auf die Grundsatzfrage der Verrechenbarkeit der Forderung aus Darlehensvertrag mit der Schweizerischen Luftverkehr-Aktiengesellschaft (in Nachlassstundung [heute: in Nachlassliquidation]) vom 5. Oktober 2001 bzw. 24./25. Oktober 2001 mit dem Vorsteuerguthaben der Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 beschränkten Feststellungsentscheid und bestätigte die Verrechnung.

E.
Nach Eingang der fristgerecht erhobenen Einsprache setzte die ESTV der SAirGroup in Nachlassliquidation Frist zur Stellung eines Leistungsbegehrens und wies den Antrag auf Auszahlung der Vorsteuerguthaben der Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 betreffend die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 mit Einspracheentscheid vom 13. Oktober 2006 vollumfänglich ab.

F.
Gegen diesen Einspracheentscheid liess die SAirGroup in Nachlassliquidation (Beschwerdeführerin) am 15. November 2006 Beschwerde erheben an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Antrag, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und die ESTV sei zu verpflichten, der Beschwerdeführerin die Vorsteuerguthaben der Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 aus den Steuerperioden 2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 zuzüglich Vergütungszinsen auszubezahlen; als Begründung machte sie im Wesentlichen geltend, dass die Voraussetzungen für eine Verrechnung der betreffenden Vorsteuerguthaben mit der Darlehensforderung des Bundes aus dem Vertrag vom 5. Oktober 2001 bzw. dem Vertrag vom 24./25. Oktober 2001 mit der Swissair Schweizerische Flugverkehr-Ak-

tiengesellschaft (in Nachlassstundung [heute: in Nachlassliquidation]) nicht erfüllt seien.

G.
Die ESTV hielt in ihrer Vernehmlassung an der Verrechenbarkeit der Vorsteuerguthaben der Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 mit der Darlehensforderung des Bundes aus Vertrag vom 5. Oktober 2001 bzw. aus Vertrag vom 24./25. Oktober 2001 mit der Swissair Schweizerische Flugverkehr-Aktiengesellschaft (in Nachlassstundung [heute: in Nachlassliquidation]) fest und schloss auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Im nachfolgend angeordneten zweiten Schriftenwechsel bestätigte die Beschwerdeführerin die Anträge und Begründung der Beschwerde vom 15. November 2006; die ESTV hielt ihrerseits an ihren Anträgen gemäss Vernehmlassung vom 10. Mai 2007 vollumfänglich fest.

Auf die Begründung der Anträge wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300], aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die zu diesem Zeitpunkt bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG); die Beurteilung der noch hängigen Rechtsmittel erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 VGG).

Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG; als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der Departemente und der ihnen unterstellten oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Der angefochtene Einspracheentscheide der ESTV vom 13. Oktober

2006 ist damit als eine beim Bundesverwaltungsgericht anzufechtende Verfügung zu qualifizieren.

1.2 Mit Einspracheentscheid vom 13. Oktober 2006 hat die Vorinstanz den Antrag auf Auszahlung des Vorsteuerguthabens der Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 betreffend die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 abgewiesen und damit nicht nur über die Voraussetzungen der Verrechnung selbst, sondern – als verrechnungsrechtliche Vorfrage – grundsätzlich auch über Bestand und Höhe der zur Verrechnung gebrachten Forderungen entschieden (vgl. zu Art. 120 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220] [welcher vorliegend als Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes zur Anwendung gelangt, E. 3.1 f.], VIKTOR AEPLI, Zürcher Kommentar, Zürich 1991, N. 2 zu Art. 120 OR; BSK OR I-PETER, Art. 120 N. 2; für einen Anwendungsfall vgl. Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichts [EVG] U.507/05 vom 25. Juli 2007 E. 2). Die Bestreitung der Forderung hindert zwar die Abgabe der Verrechnungserklärung nicht, ändert jedoch auch nichts daran, dass die Verrechnungswirkung, von welcher die Vorinstanz ausging, den Bestand einer gültigen Verrechnungsforderung voraussetzt (Entscheid der SRK 2004-208 vom 3. März 2006 E. 3b; AEPLI, a.a.O., N. 148 zu Art. 120 OR; PETER, a.a.O., N. 21 zu Art. 120). Ob die ESTV zur vorfrageweisen Beurteilung über Bestand und Höhe der zur Verrechnung gebrachten Forderung des Bundes aus Darlehensvertrag vom 5. Oktober 2001 bzw. vom 24./25. Oktober 2001 insbesondere angesichts der vertraglich vereinbarten Regelung (Art. 7 Abs. 2 des Darlehensvertrags vom 5. Oktober 2001 bzw. Art. 9 Abs. 2 des Darlehensvertrags vom 24./25. Oktober 2001) überhaupt zuständig war (vgl. dazu die Ausführungen, unterschieden danach, ob Bestand bzw. Umfang der Forderung des Gemeinwesens oder die Voraussetzungen der Verrechnung selbst bestritten werden, bei PIERRE MOOR, Droit administratif, Vol. II, 2. Aufl., Bern 2002, S. 91 f.) kann angesichts des Verfahrensausgangs (E. 7.2, 8) offen bleiben. Das Bundesverwaltungsgericht ist seinerseits sowohl für die Beurteilung von steuerrechtlichen Forderungen wie auch von Forderungen aus öffentlich-rechtlichen Verträgen (zur Qualifikation vgl. E. 2.1) (gemäss Instanzenzug nach Art. 7 Abs. 2 des Darlehensvertrags vom 5. Oktober 2001 bzw. Art. 9 Abs. 2 des Darlehensvertrags vom 24./25. Oktober 2001 i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG oder nach Art. 35 Bst. a VGG) grundsätzlich sachlich wie funktionell zuständig und kann sich demnach selbst einer streng prozessualen Betrachtungsweise folgend auch mit der vom Bund einredeweise geltend

gemachten Verrechnungsforderung befassen (vgl. für das Zivilprozessrecht neuerdings PASCAL SCHMID, Die Verrechnung vor staatlichen Gerichten, in Jusletter 15. September 2008, N. 38 ff.). Die von der Beschwerdeführerin bestrittene Zulässigkeit der Verrechnung beurteilt sich in dem Verfahren, in welchem die Hauptforderung (die von deren Schuldner mittels Verrechnung getilgt wird) zu beurteilen ist (Urteil des EVG U.507/05 vom 25. Juli 2007 E. 2, unter Verweis auf BGE 107 Ib 376 nicht publ. E. 1; URS URSPRUNG, Die Verrechnung öffentlich-rechtlicher Geldforderungen, Schweizerisches Zentralblatt [ZBl] 1979 S. 152 ff., 159); vorliegend im Verfahren, welches auf steuerrechtliche Streitigkeiten Anwendung findet. Anwendbar ist damit das VwVG, unter Berücksichtigung der Ausnahmen gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG.

Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 349 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundsverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen). Soll sich dabei dieser neue Entscheid auf Rechtsnormen stützen, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, so ist ihnen Gelegenheit zu geben, sich hierzu vorgängig zu äussern (BGE 124 I 49 E. 3c).

2.

2.1 Ermächtigt das Gesetz die Verwaltungsbehörden ausdrücklich, verwaltungsrechtliche Rechtsverhältnisse durch Verträge zu regeln

bzw. lässt die Rechtsgrundlage Raum für eine vertragliche Regelung und der Vertrag erweist sich als die zur Erreichung des Gesetzeszwecks geeignetere Handlungsform, so wird der Abschluss eines Vertrags zur Regelung von verwaltungsrechtlichen Rechten und Pflichten von der herrschenden Lehre und Rechtsprechung als zulässig erachtet (GEORG MÜLLER, Zulässigkeit des Vertrags und zulässige Vertragsinhalte, in: Der verwaltungsrechtliche Vertrag in der Praxis, Zürich/Basel/Genf 2007, S. 25 ff., 26 ff.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich et al. 2006, N. 1071). Die Abgrenzung des verwaltungsrechtlichen vom privatrechtlichen Vertrag erfolgt in erster Linie durch Festlegung der Rechtsnatur durch den Gesetzgeber. Wo es an einer gesetzlichen Regelung fehlt, hängt die Qualifikation davon ab, ob der Zweck des Vertrags in einem direkten, unmittelbaren Zusammenhang mit der Erfüllung von staatlichen Aufgaben steht und sich der Vertragsgegenstand auf Fragen bezieht, die vom öffentlichen Recht geregelt werden (BERNHARD WALDMANN, Der verwaltungsrechtliche Vertrag – Eine Einführung, in: Der verwaltungsrechtliche Vertrag in der Praxis, Zürich/Basel/Genf 2007, S. 1 ff., 6 f.).

2.2 Das Bedürfnis nach einer vertraglichen Regelung besteht namentlich bei Finanzhilfen und Abgeltungen. Im Vordergrund stehen dabei die verbindliche dauerhafte Regelung, d.h. der Ausschluss eines einseitigen Verzichts auf die Erfüllung gegenseitiger Rechte und Pflichten sowie der erhebliche Ermessensspielraum, welcher der zuständigen Behörde bei der Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses zukommt (MÜLLER, a.a.O., S. 28; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 1078). Art. 16 des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen (SuG, SR 616.1) sieht den Abschluss öffentlich-rechtlicher Verträge zur Regelung von Rechtsbeziehungen im Zusammenhang von Finanzhilfen bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen ausdrücklich vor. Solche Finanzhilfen kann der Bund namentlich der schweizerischen Luftfahrt an den Betrieb regelmässig beflogener Linien in Form von Darlehen und Beiträgen gewähren (Art. 101 Abs. 1 des Luftfahrtgesetzes vom 21. Dezember 1948 [LFG, SR 748.0]).

2.3 Auf verwaltungsrechtliche Verträge finden in erster Linie die spezialgesetzlichen Vorschriften und die vertraglich vereinbarten Regeln Anwendung. Mangels spezifischer Regelungen ist auf die Bestimmungen des OR abzustellen. Das privatrechtliche (dispositive) Vertragsrecht ist zwar ausserhalb des Privatrechts nicht direkt, jedoch insofern als Ausdruck allgemeiner Rechtsgrundsätze anwendbar, als sich die

Regelung auch auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts als sachgerecht erweist. Dies gilt insbesondere für die Verrechnung (WALDMANN, a.a.O., S. 12).

3.

3.1 Eine juristische Person des öffentlichen Rechts kann nach einem allgemeinen Rechtsgrundsatz Verbindlichkeiten, die sie gegenüber einer Person des privaten oder öffentlichen Rechts hat, mit Forderungen verrechnen, welche ihr gegenüber dieser Person zustehen, sofern die allgemeinen Verrechnungserfordernisse erfüllt sind und die Verrechnung nicht durch besondere Vorschriften des öffentlichen Rechts ausgeschlossen ist (BGE 111 Ib 150 E. 3, 107 III 139 E. 2; MOOR, a.a.O., S. 90; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 193).

3.2

3.2.1 Ist die Verrechnung grundsätzlich zulässig, bleibt sie auch bei verwaltungsrechtlichen Ansprüchen an die allgemeinen, im Obligationenrecht zum Ausdruck gebrachten Voraussetzungen gebunden (Entscheid der SRK vom 6. Oktober 2003 E. 5 veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68. 57, 2004-208 vom 3. März 2006 E. 3b; MOOR, a.a.O., S. 90). Als Grundvoraussetzung gilt die Existenz zweier Forderungen (PETER GAUCH/WALTER R. SCHLUEP/SUSAN EMMENEGGER, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, Band II, 9. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2008, N. 3208; AEPLI, a.a.O., N. 10, 12 und 148 zu Art. 120 OR); die Höhe der Verrechnungsforderung sollte zumindest bestimmbar sein, wobei es keine Rolle spielt, ob die Parteien um die Höhe der Verrechnungsforderung noch im Streit liegen (AEPLI, a.a.O., N. 92 zu Art. 120 OR unter Verweis auf BGE 44 II 279). Eine Verrechnungsbefugnis setzt diesfalls positiv voraus, dass Forderung und Gegenforderung zwischen denselben Rechtsträgern bestehen und ihrem Gegenstand nach gleichartig sind; die Forderung des Verrechnenden hat zudem fällig, diejenige der anderen Partei erfüllbar zu sein (GAUCH/SCHLUEP/EMMENEGGER, a.a.O., N. 3208; AEPLI, a.a.O., N. 12 f. zu Art. 120 OR; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 801; URSPRUNG, a.a.O., S. 154 f.). Die Verrechnungsbefugnis setzt sodann negativ voraus, dass die Verrechnung weder durch Vertrag (Art. 126 OR) noch durch das Gesetz (Art. 125 OR) ausgeschlossen wird (GAUCH/SCHLUEP/EMMENEGGER, a.a.O., N. 3209, 3234 ff.).

3.2.2 Darüber hinaus existieren weitere gesetzliche Ausschlusstatbestände. Von besonderer Bedeutung ist im vorliegenden Zusammen-

hang der Verrechnungsausschluss im Konkurs gemäss Art. 213 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG, SR 281.1); diese Bestimmung ist auch in Nachlassverfahren anwendbar, wobei die Bekanntmachung der Stundung an die Stelle der Konkurseröffnung tritt (Art. 297 Abs. 4 SchKG, vgl. zum massgeblichen Zeitpunkt BGE 110 III 99 E. 3, 107 III 139 E. 3, 101 III 99 E. 5).

3.3

3.3.1 Charakteristisches Merkmal der Verrechnung ist die Gegenseitigkeit der Forderung. Die zur Verrechnung gebrachte Forderung hat sich gegen den Kompensaten zu richten; dieser muss Schuldner der Verrechnungsforderung sein. Dabei vermag ein zwischen dem Kompensaten und dem Dritten – dem Schuldner der Verrechnungsforderung – bestehendes Rechtsverhältnis die fehlende Gegenseitigkeit nicht zu ersetzen, sofern lediglich letzterer Schuldner der Verrechnungsforderung ist. So kann ein Schuldner einer Gesamthandschaft seine Schuld – die Hauptforderung – dieser gegenüber nicht mit einer Forderung verrechnen, die ihm gegenüber einem der Gläubiger zusteht (AEPLI, a.a.O., N. 39 zu Art. 120 OR; URSPRUNG, a.a.O., S. 155).

Für das Erfordernis der Gegenseitigkeit ist als verrechnungsrechtliche Vorfrage für jede Obligation gesondert zu prüfen, wer ihr Gläubiger und wer ihr Schuldner ist (AEPLI, a.a.O., N. 24 zu Art. 120 OR).

3.3.2 Während diese Frage für das Gemeinwesen durch das öffentliche Organisationsrecht und dabei insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Rechtsfähigkeit der betroffenen Verwaltungsbehörde zu beantworten ist (BGE 107 III 139 E. 2; URSPRUNG, a.a.O., S. 155), wird sie auf Seiten des Privaten durch das Zivilrecht geklärt (URSPRUNG, a.a.O., S. 155).

3.3.2.1 Handelt es sich bei der privaten Vertragspartei um eine Konzerngesellschaft, so ist ihre rechtliche Selbständigkeit zu beachten; das schweizerische Gesetzesrecht kennt, abgesehen von spezifischen Sonderbestimmungen (vgl. dazu anstatt vieler ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., Bern 2007, S. 708 f.), kein Sonderrecht für zu Konzernen zusammengefasste Aktiengesellschaften. Die hinter der rechtlichen Form liegende wirtschaftliche Realität wird nur beachtet, wenn erstens die Abhängigkeit einer juristischen Person von einer sie beherrschenden Person und damit die Identität ihrer wirtschaftlichen Interessen vorliegt und

zweitens die Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit der beherrschten Person zu einer Umgehung von Gesetzesvorschriften, zur Nichterfüllung von Verträgen oder zur offensichtlichen Verletzung berechtigter Interessen Dritter (Rechtsmissbrauch) führt (Durchgriff; zuletzt: BGE 132 III 489 E. 3.2, Urteil des Bundesgerichts 5A_498/2007 vom 28. Februar 2008 E. 2.1 f.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, a.a.O., S. 55).

3.3.2.2 Der Grundsatz der unabhängigen Behandlung von rechtlich selbständigen Gesellschaften, welche sich unter einheitlicher Leitung zu einem Konzern zusammengeschlossen haben, findet auch im Steuerrecht Anwendung; das schweizerische Steuerrecht enthält, von einzelnen Sondervorschriften abgesehen, kein Konzernrecht (zuletzt: BGE 132 I 29 E. 5.2 mit weiteren Hinweisen). Als spezifische konzernrechtliche Einzelregelung im Sinne einer solchen Ausnahme ist die Gruppenbesteuerung im Mehrwertsteuerrecht (E. 5.2) anzusehen (Entscheid der SRK vom 6. Oktober 2003 E. 4 veröffentlicht in VPB 68.57, Entscheid der SRK vom 8. April 2003 E. 2c veröffentlicht in VPB 67.126).

3.3.2.3 Auch das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht kennt kein eigentliches Konzernrecht. Das Vermögen eines Konzerns kommt nicht allen Konzerngläubigern gesamthaft und gleichmässig zu; diese partizipieren vielmehr lediglich am Vermögen der jeweiligen Gesellschaft. Aufgrund dieser Ausgestaltung können Vermögensverschiebungen zwischen Konzerngesellschaften im Rahmen der Optimierung von Massen im Konkursfall bzw. bei Nachlassverträgen mit Vermögensabtretung zur Benachteiligung einzelner Gläubiger führen; Bestimmungen, welche solche Vermögensverschiebungen zum Gegenstand haben, sind – wenn überhaupt – restriktiv anzuwenden. Angesichts des fehlenden Konzernkonkursrechts, welches eine konsolidierte Betrachtungsweise und eine differenzierte Interessenwahrung zulassen würde, sind in erster Linie die Interessen der betroffenen Gesellschaft und damit diejenigen der jeweiligen Gesellschaftsgläubiger wahrzunehmen (ARMAND P. RUBLI, Sanierungsmassnahmen im Konzern aus gesellschaftsrechtlicher Sicht, Diss. Zürich 2002, S. 294 f.).

3.3.3 Zur Herstellung der Gegenseitigkeit von Forderungen können im Geschäftsverkehr mit Konzernen Konzernverrechnungsklauseln gültig vereinbart werden (vgl. dazu GAUCH/SCHLUEP/EMMENEGGER, a.a.O., N. 3259 ff.). Gemäss der – grundsätzlich auch im öffentlichen Recht anwendbaren – allgemeinen Beweislastregel von Art. 8 des Schweize-

rischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) hat, wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, der aus ihr Rechte ableitet (anstatt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.7.3).

4.

4.1 Als Träger von Rechten und Pflichten können sowohl natürliche wie auch juristische Personen auftreten. Art. 53 ZGB definiert die juristische Person nicht; wer als Körperschaft oder Anstalt des Privatrechts anzusehen ist und über das Recht der Persönlichkeit verfügt (MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, a.a.O., S. 57), wird durch das Gesetz abschliessend geregelt (HEINZ HAUSHEER/REGINA E. AEBI-MÜLLER, Das Personenrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, 2. Aufl., Bern 2008, S. 297 f.). Hinsichtlich der ebenfalls abschliessend durch das Gesetz geregelten privatrechtlichen Gesellschaftsformen gilt es in diesem Zusammenhang, die Rechtsgemeinschaften von den Körperschaften abzugrenzen. Eine Rechtsgemeinschaft liegt vor, wenn mehrere Personen Träger ein und desselben Rechts (Sachen oder übrige Vermögensrechte wie Forderungen) sind (MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, a.a.O., S. 60). Je nach Art der Ausübung des gemeinschaftlichen Rechts wird dabei zwischen Gemeinschaften nach Bruchteilen und Gemeinschaften zur gesamten Hand unterschieden (MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, a.a.O., S. 63).

4.2 Grund- und Subsidiärform des privatrechtlichen Gesellschaftsrecht ist die einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR).

4.2.1 Wesensmerkmal der einfachen Gesellschaft ist der "animus societatis", der Wille zur gemeinsamen Zweckerreichung. Als Rechtsgemeinschaft fehlt ihr nicht nur die Rechtspersönlichkeit, sondern auch die Handlungs-, Prozess- und Betreibungsfähigkeit; Aktiv- und Passivlegitimation kommt einzig den Gesellschaftern zu. Mitglieder einer einfachen Gesellschaften können natürliche oder juristische Personen, jedoch auch Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit sein (MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, a.a.O., S. 311). Im Zweifelsfall ist sie als Gesamthandsgemeinschaft zu qualifizieren (Art. 544 Abs. 1 OR). Soweit der einfachen Gesellschaft Rechte gesamthänderisch zustehen, haben alle Gesellschafter zusammen zu klagen (notwendige Streitgenossenschaft); passivlegitimiert kann hingegen aufgrund der solidarischen Haftung aller Gesellschafter auch ein einzelner sein (BSK OR II-

CHRISTOPH M. PESTALOZZI/SUZANNE WETTENSCHWILER, N. 3 f. zu Art. 544; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, a.a.O., S. 312).

4.2.2 Tritt ein Auflösungsgrund ein (Art. 545 OR), so besteht die einfache Gesellschaft aufgrund der regelmässig durchzuführenden Liquidation – der Auseinandersetzung, mit der das Gesellschaftsvermögen auf die Gesellschafter als individuelle Rechtsträger zurückgeführt wird, Art. 548 ff. OR) – als sog. Liquidationsgesellschaft fort (THEO GUHL/ ALFRED KOLLER/ANTON K. SCHNYDER/JEAN NICOLAS DRUEY, Das schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl., Zürich 2000, S. 688 unter Verweis auf BGE 70 II 55). Die Auflösung beeinflusst die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis insbesondere in dem Sinn, als der Gesellschaftszweck nur noch Handlungen deckt, welche sich zur Durchführung der Liquidation eignen; die auf vertraglichem oder dispositivem Gesetzesrecht beruhende Einzelgeschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis wird mit tatsächlicher oder fingierter Kenntnis der Auflösung aufgeboben (BSK OR II-DANIEL STAEHELIN, N. 12 zu Art. 547). Verbleibt nach Begleichung der Schulden, nach Ersatz der Auslagen und nach Rückzahlung der Beiträge ein Überschuss, so ist dieser unter die Gesellschafter im Verhältnis ihrer bisherigen Gewinnbeteiligung gemäss Art. 533 OR zu verteilen (Art. 549 Abs. 1 OR; BSK OR II-DANIEL STAEHELIN, N. 12 zu Art. 548/549 OR).

4.2.3 Fällt eine an einer Gemeinschaft oder an einer Gesellschaft beteiligte Person in Konkurs, so zählen die Vermögenswerte dieser Gemeinschaft oder Gesellschaft regelmässig nicht zur Konkursmasse; Bestandteile der Masse bilden lediglich die im Gesellschaftsanteil des Gemeinschuldners verkörperten Rechte. Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Gesellschaft im Konkurs eines Gesellschafters aufgelöst und liquidiert wird (LUKAS HANDSCHIN/DANIEL HUNKELER, Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, SchKG II, Basel/Genf/ München 1998, N. 31 zu Art. 197, unter vergleichsweiser Verweisung auf Art. 1 ff. der Verordnung des Bundesgerichts vom 17. Januar 1923 über die Pfändung und Verwertung von Anteilen an Gemeinschaftsvermögen [VVAG, SR 281.41]). Für den Fall einer solchen Auflösung einer einfachen Gesellschaft wird der Anteil an den entsprechenden Vermögenswerten, welcher dem Gemeinschuldner nach Massgabe der anwendbaren Liquidationsvorschriften zusteht, in die Konkursmasse einbezogen (HANDSCHIN/HUNKELER, a.a.O., N. 31, 33 zu Art. 197).

Die Regelung von Art. 197 Abs. 1 SchKG über die Zusammensetzung der Konkursmasse gilt analog – im Umfang der abgetretenen Aktiven – für die Zusammensetzung der Nachlassmasse, welche am Tag der rechtskräftigen Bestätigung des Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung entsteht (ALAIN WINKELMANN/LAURENT LÉVY/VINCENT JEANNERET/OLIVIER MERKT/FRANCESCA BIRCHLER, Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, SchKG III, Basel/Genf/München 1998, N. 8 zu Art. 319). Eigentümer der abgetretenen Vermögenswerte bleibt – bis zur Liquidation – der Schuldner. Mit der rechtskräftigen Bestätigung des Nachlassvertrages erlöscht jedoch das Verfügungsrecht des Schuldners über die den Gläubigern abgetretenen Aktiva; das ausschliessliche Verfügungsrecht über diese Vermögenswerte steht fortdann ausschliesslich den durch die Gläubigerversammlung gewählten Liquidatoren zu (WINKELMANN/LÉVY/JEANNERET/MERKT/BIRCHLER, a.a.O., N. 4 zu Art. 319 SchKG). Die Liquidatoren vertreten die Masse vor Gericht (Art. 319 Abs. 4 SchKG).

4.3 Art. 59 Abs. 1 ZGB behält – im Sinne eines unechten Vorbehalts – für die öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten das öffentliche Recht des Bundes und der Kantone vor. Der Bundesgesetzgeber ist zudem an den Numerus clausus der zur Auswahl stehenden Gesellschaftstypen nicht gebunden; es steht im offen, im Einzelfall spezialgesetzlich von den herkömmlichen Gesellschaftstypen abzuweichen (anstatt vieler STEFAN VOGEL, Die spezialgesetzliche Aktiengesellschaft, in: ZBl 104 [2003] S. 418 ff., 419; zur öffentlich-rechtlichen Rechtsnatur der spezialgesetzlichen Aktiengesellschaft vgl. BGE 132 III 470 E. 3.3). Neben den privatrechtlichen Körperschaften und Anstalten bzw. Gesellschaften existieren somit auch solche des öffentlichen Rechts; aufgrund der weitgehend fehlenden Typologie ist die Organisation wie auch die Frage der Rechtsfähigkeit jeweils im Einzelfall nach der anwendbaren Sachgesetzgebung zu bestimmen (HAUSHEER/E. AEBI-MÜLLER, a.a.O., S. 301).

Erweist sich eine verwaltungsrechtliche Regelung in dem Sinn als unvollständig, dass sie auf eine bestimmte Frage keine Antwort enthält, so ist sie in erster Linie durch eine analoge Anwendung von öffentlich-rechtlichen Normen zu füllen. Sekundär kann auf ähnliche Regelungen im Privatrecht zurückgegriffen werden (PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005, S. 184 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 305).

5.

5.1 Art. 21 Abs. 2 MWSTG enthält eine nicht abschliessende Aufzählung der Steuerpflichtigen. Subjektiv steuerpflichtig sind demnach namentlich natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, welche unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, S. 56).

Durch die Umschreibung der "Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, welche unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen", werden nahezu alle erdenklichen Formen einer Teilnahme am Wirtschaftsleben erfasst. Bei Erfüllen dieser Voraussetzungen werden auch Personengemeinschaften subjektiv steuerpflichtig, die keinen "animus societatis" aufweisen und deshalb nicht (einmal) eine einfache Gesellschaft bilden; entscheidend ist nur, ob die Gemeinschaft im Verkehr mit Dritten als solche auftritt (anstatt vieler noch zu Art. 17 Abs. 2 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464] Urteil des Bundesgerichts 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 4.1).

5.2

5.2.1 Juristische Personen, Personengesellschaften sowie natürliche Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, können gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG beantragen, gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt zu werden (Gruppenbesteuerung). Die Wirkung der Gruppenbesteuerung treten im Zeitpunkt gemäss Entscheid der ESTV über den dafür gestellten Antrag ein (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 364). Die Gruppenbesteuerung hat nach Art. 22 Abs. 2 MWSTG hauptsächlich eine Ausnahme von der Steuerpflicht für Leistungen innerhalb des Gruppenkreises (Innenumsätze) zur Folge; sämtliche Umsätze, welche die Mitglieder an Dritte erbringen, werden der Gruppe zugerechnet (Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 3.2, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 [2008/2009] 267 ff.).

5.2.2 Als Clearingstelle wird ein frei wählbarer Gruppenträger eingesetzt. Dieser ist – für die Dauer der Gruppenzugehörigkeit, so Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 3.3, ver-

öffentlicht in ASA 77 [2008/2009] 267 ff. – für den Kontakt mit der ESTV und insbesondere für die korrekte Erstellung der Steuerabrechnung verantwortlich (Ziff. 6, 12.5, 13.1 des Merkblatts Nr. 01 zur Gruppenbesteuerung, gültig vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2007 [Merkblatt 2001]; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., S. 361). Der Gruppenträger fasst dabei die Umsätze und Vorsteuern gemäss der (internen) Mehrwertsteuerabrechnungen der einzelnen Gruppenmitglieder zusammen und erstellt damit eine einzige Steuerabrechnung, welche als Grundlage der Abrechnung mit der ESTV dient (Ziff. 12.5 Merkblatt 2001; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1488/2006 vom 20. November 2007 E. 1.6). Jedes Gruppenunternehmen führt mindestens einmal jährlich eine Umsatz- und Vorsteuerabstimmung durch; der Gruppenträger hat darüber hinaus am Ende des Geschäftsjahres eine Aufstellung über die zu deklarierenden und deklarierten Jahresumsätze und Vorsteuerabzüge jeder Gruppengesellschaft zu erstellen und eine Gesamtumsatzabstimmung der Gruppenabrechnungen des Geschäftsjahres vorzunehmen (Merkblatt 2001 Ziff. 12.5).

5.2.3 Aus der Anerkennung von ansonsten nicht rechts-, handlungs-, vermögens-, partei- oder betreibungsfähigen Gebilden wie etwa der Mehrwertsteuergruppe als Steuerpflichtige (E. 5.2.1) resultiert die Notwendigkeit, entsprechende Haftungsregeln in das Gesetz aufzunehmen (GERHARD SCHAFROTH/DOMINIK ROMANG, Neuerungen betreffend Steuerpflicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 73 [1999] S. 1047 ff., 1049, 1056). In diesem Zusammenhang statuiert Art. 32 Abs. 1 Bst. e MWSTG eine solidarische Mithaftung der Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern. Die Gruppenmitglieder als solche treten dadurch jedoch nicht in das Steuerrechtsverhältnis ein; dieses besteht auch bei der solidarischen Mithaftung ausschliesslich zwischen dem Steuersubjekt und dem steuerberechtigten Gemeinwesen (THOMAS A. MÜLLER, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Diss. Bern 1999, S. 17; THOMAS P. WENK, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 32 N. 2). Die solidarische Mithaftung der Gruppenmitglieder ist damit auf eine Zahlungssolidarität beschränkt. Aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und aus Billigkeitsüberlegungen räumte der Gesetzgeber Personen, welche letztlich für die Steuerschuld eines Steuerpflichtigen einzustehen haben, Mitwirkungsmöglichkeiten im Veranlagungsverfahren und im Steuerjustizverfahren ein (MÜLLER, a.a.O., S. 87 ff.;

WENK, a.a.O., ad Art. 32 N. 2 in fine). Gemäss Art. 32 Abs. 4 MWSTG hat das mithaftende Gruppenmitglied die gleichen Verfahrensrechte und -pflichten wie die steuerpflichtige Person. Nach herrschender Lehre schafft diese Bestimmung jedoch keine eigentliche Verfahrenssolidarität; es ist vielmehr jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob dem solidarisch mithaftenden Gruppenmitglied ein bestimmtes Verfahrensrecht zukommt bzw. eine bestimmte Verfahrenspflicht auferlegt werden kann (MUELLER, a.a.O., S. 89, 94, 106; WENK, a.a.O., ad Art. 32 N. 2 in fine; Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996, BBl 1996 V 713 ff., 767).

5.3 Die Gruppenbesteuerung war bereits in der MWSTV verankert. Art. 17 MWSTV unterwarf der Steuerpflicht, "wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000 Franken übersteigen" (Abs. 1). "Steuerpflichtig sind insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen" (Abs. 2). Sämtliche an einer Gruppe beteiligten Gesellschaften und Personen galten zusammen als ein einziger Steuerpflichtiger (Abs. 3).

Die so definierte Steuerpflicht knüpfte nicht an die Rechtsform der Unternehmung, sondern an deren wirtschaftliche Tätigkeit an; als steuerpflichtig waren demnach auch Unternehmen ohne juristische Persönlichkeit anzusehen und andere, welche sich aus mehreren Gesellschaften mit je eigener juristischer Persönlichkeit zusammensetzten, konnten – als Unternehmensgruppe – zusammen einen einzigen Steuerpflichtigen bilden (BGE 125 II 326 E. 8a; Urteil des Bundesgerichts 2C_642/2007 vom 3. März 2008 E. 3.2, veröffentlicht in ASA 77 [2008/2009] 267 ff.; vgl. auch MÜLLER, a.a.O., S. 186: "Steuersubjekt ist hingegen nicht nur der Organ- oder Gruppenträger, sondern die gesamte Unternehmensgruppe" [mit weiteren Hinweisen]). Mit der Definition des Steuerpflichtigen wurde auch das Recht zum Vorsteuerabzug geregelt: Das Recht zum Vorsteuerabzug gemäss Art. 29 ff. MWSTV stand ausschliesslich dem Steuerpflichtigen zu (Entscheid

der SRK vom 8. April 2003 E. 2d veröffentlicht in VPB 67.126 mit weiteren Hinweisen).

Anlässlich der Einführung des MWSTG hielt der Gesetzgeber an dieser Regelung der Gruppenbesteuerung in den Grundzügen fest (vgl. Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996, BBl 1996 V 713 ff., 757 ff.; AB 1997 N 235 - 238; AB 1998 S 972 f.; WILLI LEUTENEGGER, Steuerpflichtige Personen unter dem MWST-Gesetz – Neugestaltung der Gruppenbesteuerung, in: ST 73 [1999] S. 1057 - 1062). So werden die Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe gemäss Art. 22 Abs. 1 MWSTG nach wie vor zusammen als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt. Der Vorsteuerabzug steht ebenfalls gemäss klarem Wortlaut von Art. 38 MWSTG weiterhin einzig der steuerpflichtigen Person zu (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., N. 1366). Entsprechend ist namentlich für die Frage der Steuerpflicht und der Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung auch auf die Rechtsprechung und herrschende Lehre zu den einschlägigen Bestimmungen der MWSTV abzustellen.

5.4 Mit der Annahme der Gruppenbesteuerung in der MWSTV und im MWSTG beabsichtigten der Bundesrat und die Bundesversammlung, ein im europäischen Recht bekanntes Institut wenn auch nicht mit allen Modalitäten, so doch in seinem Grundsatz zu übernehmen (BGE 125 II 326 E. 7c).

So sah Art. 4 Ziff. 4 Al. 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG; Abl. EG 1977 Nr. L 145, S. 1) und sieht Art. 11 Al. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Abl. EU 2006 Nr. L 347, S. 1) seit Inkrafttreten am 1. Januar 2007 vor, dass es vorbehältlich der Konsultation des Ausschusses für die Mehrwertsteuer jedem Mitgliedstaat frei steht, in seinem Gebiet ansässige Personen, "die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln".

Diese Bestimmung wurde insbesondere deswegen aufgenommen, um die nationalen Regelungen der Organschaft etwa in der Bundesrepub-

lik Deutschland gemeinschaftsrechtlich abzusichern (Urteil des Bundesfinanzhofes V R 37/00 vom 17. Januar 2002 E. 2 b/bb, veröffentlicht in Bundessteuerblatt [BStBl] 2002 II S. 373, unter Verweis auf die Anhörung des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem Vorschlag der Richtlinie 77/388/EWG vom 31. Januar 1974, Abl. EG 1974 Nr. C 139, S. 15, 17). Nach der deutschen Rechtsordnung unterliegen der Steuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, welche ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt; subjektiv steuerpflichtig ist damit der Unternehmer, d.h. diejenige Person, welche eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 1 Ziff. 1 und § 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 [BGBl. I S. 386], zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 [BGBl. I S. 3150] [UStG]). Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird jedoch nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft) (zu den Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft [Fassung UStG 1999] vgl. anstatt vieler Urteil des Bundesfinanzhofes V R 76/05 vom 3. April 2004). Vorsteuerabzugsberechtigt ist gemäss § 15 Abs. 1 UStG einzig der Unternehmer. Bei Vorliegen einer Organschaft kommt das Recht zum Vorsteuerabzug somit dem Organträger zu; die einzelne Organgesellschaft hingegen wird als nicht selbständig qualifiziert und hat deshalb kein Recht auf den Vorsteuerabzug (Urteil des Bundesfinanzhofes V R 37/00 vom 17. Januar 2002 E. 2b/aa, veröffentlicht in BStBl 2002 II S. 373).

6.

6.1 Streitgegenstand bildet vorliegend insbesondere die Befugnis des Bundes, das Vorsteuerguthaben der zwischen 1. Januar 1999 und 1. April 2002 existierenden Mehrwersteuergruppe MWST-Nr. 446'099 für die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 mit seiner Forderung aus dem Darlehensvertrag vom 5. Oktober 2001 bzw. vom 24./25. Oktober 2001 zu verrechnen. Beide Forderungen sind als öffentlichrechtliche Forderungen (für die Darlehensforderung des Bundes vgl. E. 2) zu qualifizieren, weshalb sich die Frage, ob die Voraussetzungen einer Verrechnungsbefugnis vorliegen, nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen beantwortet (E. 3.1). Gegen die vorinstanzlich bestätigte Verrechnungsbefugnis des Bundes macht die Beschwerdeführerin in erster Linie die fehlende Gegenseitigkeit der

Haupt- und Verrechnungsforderung geltend. Ist diese Rüge begründet, so führt dies – ungeachtet der weiteren Vorbringen der Parteien – zu einer Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Entsprechend wird das Erfordernis der Gegenseitigkeit von Haupt- und Verrechnungsforderung als Voraussetzung der Verrechnungsbefugnis des Bundes vorab geprüft. In einem ersten Schritt ist somit für die Haupt- und die Verrechnungsforderung gesondert festzustellen, welcher Rechtsträger als Schuldner bzw. als Gläubiger zu gelten hat (E. 3.3.1).

6.2 Die Forderung, welche vorliegend zur Verrechnung gebracht werden soll, gründet auf dem Darlehensvertrag vom 5. Oktober 2001 bzw. vom 24./25. Oktober 2001. Als Vertragsparteien sind dabei unbestrittenermassen der Bund, handelnd durch das BAZL, und die Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft (in Nachlassstundung [heute: in Nachlassliquidation]), vertreten durch ihren Verwaltungsratspräsidenten, aufgetreten. Der für diese Frage einzig massgebenden zivilrechtlichen Betrachtungsweise folgend – vgl. oben, E. 3.3.2 – ist somit festzuhalten, dass seitens der privaten Vertragspartei die rechtlich selbständige Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft (in Nachlassstundung; [heute: in Nachlassliquidation]) als Schuldnerin der Darlehensforderung des Bundes zu gelten hat. Gründe für ein Abweichen von der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse – insbesondere, dass die Berufung der Beschwerdeführerin auf die rechtliche Selbständigkeit der Swissair Schweizerische Luftverkehrs-Aktiengesellschaft in Nachlassliquidation vorliegend rechtsmissbräuchlich, so etwa zwecks Gesetzesumgehung, Nichterfüllung von vertraglichen Pflichten oder offensichtlicher Verletzung von berechtigten Interessen Dritter, erfolgen würde (vgl. oben, E. 3.3.2.1), hat die Vorinstanz auch in ihrer Duplik nicht vorgebracht und sind im Übrigen auch nicht ersichtlich. Daran vermag auch das Vorbringen nichts zu ändern, das Darlehen sei faktisch der gesamten Gruppe gewährt worden (Einspracheentscheid vom 13. Oktober 2006 S. 17; Vernehmlassung ESTV vom 10. Mai 2006 S. 13, 17 ff.).

6.3 Die durch Verrechnung zu tilgende Forderung ist das Vorsteuerguthaben der zwischen 1. Januar 1999 und 1. April 2002 existierenden Mehrwersteuergruppe MWST-Nr. 446'099 für die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002. Streitig ist in diesem Zusammenhang die Frage, wem die Gläubigerstellung für dieses Guthaben zukommt.

6.3.1 Der Vorsteuerabzug stand unter der Herrschaft von Art. 29 ff. MWSTV und steht gemäss Art. 38 MWSTG (E. 5.3) nur dem Steuerpflichtigen zu. Gemäss klarem Wortlaut von Art. 17 Abs. 3 MWSTV bzw. Art. 22 Abs. 1 MWSTG bilden bei antragsgemäss bewilligter Gruppenbesteuerung die beteiligten Gruppenmitglieder zusammen eine einzige steuerpflichtige Person (vgl. oben, E. 5.2.1, 5.3). Steuerpflichtige Person und damit Vorsteuerabzugsberechtigter ist demnach die Mehrwertsteuergruppe als solche.

Art. 22 MWSTG begründet somit weder allgemein für die Gruppenmitglieder noch für den Gruppenträger im Besonderen eine – von der Gruppe zu trennende – Stellung als steuerpflichtige Person und damit auch keine gesonderte Gläubigerstellung für das Vorsteuerguthaben. Im Gegensatz zur deutschen Rechtsordnung enthält das schweizerische MWSTG keine Bestimmung, wonach die Konzernleitungsgesellschaft als Gruppenträger berufliche oder gewerbliche Tätigkeiten selbständig, die einzelnen Konzerngesellschaften jedoch unselbständig ausüben würden und demnach folgerichtig der Vorsteuerabzug nur dem Gruppenträger als steuerpflichtige Person zustände (vgl. oben, E. 5.4). Die Besonderheit der Stellung des (in der schweizerischen Rechtsordnung frei wählbaren) Gruppenträgers im Vergleich zu den übrigen Gruppenmitliedern liegt lediglich in der Verantwortung für die Abrechnung und dem Kontakt mit der ESTV für den Zeitraum der Gruppenbesteuerung (vgl. E. 5.2.2); darüber hinausgehende Rechte oder Pflichten lassen sich den anwendbaren rechtlichen Grundlagen nicht entnehmen.

6.3.2 Eine Gläubigerstellung für das Vorsteuerguthaben der einzelnen Gruppenmitglieder allgemein oder des Gruppenträgers im Besonderen lässt sich auch nicht aus Art. 32 Abs. 4 MWSTG ableiten. Abgesehen davon, dass diese Bestimmung auf verfahrensrechtliche Rechten und Pflichten beschränkt bleibt (E. 5.2.3) und die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung durch das materielle Steuerrecht geregelt wird, steht vorliegend eine allfällige solidarische Mithaftung von Gruppenmitgliedern für von der Gruppe geschuldete Steuern nicht in Frage. Entsprechend ist damit der Anwendungsbereich von verfahrensrechtlichen Mitwirkungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit der Festsetzung von Steuerschulden, für welche ein Gruppenmitglied allenfalls einzustehen hat, nicht eröffnet.

6.3.3 Art. 22 Abs. 1 MWSTG enthält mit der (auf Antrag erfolgenden) Behandlung der Gruppenmitglieder als eine steuerpflichtige Person eine spezifisch konzernrechtliche (steuerrechtliche) Einzelregelung (E. 3.3.2.2). Das Steuerrechtsverhältnis besteht diesfalls zwischen der Mehrwertsteuergruppe als Steuersubjekt und dem steuerberechtigten Gemeinwesen (E. 5.2.3). In diesem Verhältnis wird die Gegenseitigkeit von auf dem Steuerrecht beruhenden Forderungen regelmässig gegeben sein. Dass Art. 22 MWSTG eine über das Steuerrechtsverhältnis hinaus wirkende Konzernverrechnungsklausel (E. 3.3.3) enthalten würde, lässt sich weder aus dem Wortlaut der Bestimmung noch aus ihrer systematischen Stellung oder ihrer Ziel- und Zwecksetzung ableiten. Eine vertragliche Grundlage einer Konzernverrechnungsklausel hat die Vorinstanz im Übrigen nicht dargetan (E. 3.3.3), weshalb sich eine Verrechnungsbefugnis des Bundes vorliegend nicht aus einer solchen Grundlage ergeben kann.

6.4 Es ergibt sich somit, dass hinsichtlich der Forderung des Bundes aus Darlehensvertrag vom 5. Oktober 2001 bzw. vom 24./25. Oktober 2001 die Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft (in Nachlassstundung [heute: in Nachlassliquidation]) als Schuldnerin und für das Vorsteuerguthaben der zwischen 1. Januar 1999 und 1. April 2002 existierenden Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 für die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 die Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 als Gläubigerin anzusehen sind. Die so definierte Gläubigerstellung der Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 beruht allerdings auf ihrer Eigenschaft als steuerpflichtige Person; nicht geklärt ist damit die – für die Verrechnung unerlässliche – Frage, wem die Eigenschaft als Rechtsträger der Vorsteuerguthaben zukommt. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 mit Wirkung ab dem 1. April 2002 aufgehoben worden ist.

7.

7.1 Mit Art. 22 Abs. 1 MWSTG räumt das Steuerrecht eng verbundenen juristischen Personen, Personengesellschaften sowie natürlichen Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz die Möglichkeit ein, auf Antrag gemeinsam als ein Steuerpflichtiger behandelt zu werden mit dem Zweck, Leistungen innerhalb des Gruppenkreises (Innenumsätze) von der Steuer auszunehmen; als Vertreter der Mehrwertsteuergruppe fungiert während bestehender Gruppenbesteuerung der Gruppenträger. Weitere Regelungen der Mehrwertsteuergruppe lassen

sich den anwendbaren Rechtsgrundlagen nicht entnehmen. Mit Bewilligung des Antrags anerkennt die Steuerverwaltung damit lediglich ein ansonsten nicht rechts-, handlungs-, vermögens-, partei- oder betreibungsfähiges Gebilde als steuerpflichtige Person. Träger von Rechten und Pflichten bleiben damit die einzelnen Gruppenmitglieder; das Recht zum Vorsteuerabzug, welcher der steuerpflichtigen Person zusteht, kommt ihnen aufgrund dieser Ausgestaltung gemeinsam zu.

Mangels einschlägiger und – aufgrund der ausnahmsweise erfolgten Regelung von Konzerngesellschaften vergleichbarer – öffentlich-rechtlichen Vorschriften ist vorliegend aufgrund der Notwendigkeit, die Frage der Gläubigerstellung für Vorsteuerguthaben von aufgelösten Mehrwertsteuergruppen zu klären, auf ähnliche Regelungen im Privatrecht zurückzugreifen (E. 4.3). Obwohl es vorliegend zweifelhaft sein mag, ob eng verbundene juristische Personen, Personengesellschaften sowie natürlichen Personen, welche sich zu einer Mehrwertsteuergruppe zusammenschliessen, über einen "animus societatis" im gesellschaftsrechtlichen Sinn verfügen (vgl. dazu E. 4.2.1), ist vorliegend zu beachten, dass dieser Zusammenschluss aufgrund der Abgabe einer Willenserklärung erfolgt und einem bestimmten Zweck – der Ausnahme von Innenumsätzen von der Steuer – dient (E. 5.2.1). Ebenso steht den Mitgliedern der Gruppe der Vorsteuerabzug gemeinsam zu (E. 5.3). Des Weiteren unterwirft Art. 32 Abs. 1 Bst. e MWSTG die einzelnen Mitglieder – ebenso wie die Teilhaber anderer privatrechtlicher Rechtsgemeinschaften in Art. 32 Abs. 1 Bst. a MWSTG – einer solidarischen Mithaftung für Steuerschulden nach diesem Gesetz (E. 5.2.3). Aus all diesen Gründen erscheint es als geboten, die Mehrwertsteuergruppe – soweit sich zwingend zu regelnde, jedoch nicht von den einschlägigen Rechtsgrundlagen beantwortete Fragen stellen – der analogen Anwendung des (dispositiven) Rechts der einfachen Gesellschaft (Art. 530 ff. OR) zu unterstellen.

7.2 Für die Frage der Gläubigerstellung in Bezug auf die Vorsteuerguthaben der zwischen 1. Januar 1999 und 1. April 2002 existierenden Mehrwersteuergruppe MWST-Nr. 446'099 für die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 ergibt sich daraus, dass diese Forderung den Mitgliedern dieser Gruppe zur gesamten Hand zusteht (siehe oben, E. 4.2.1). Somit ist hinsichtlich der Forderung des Bundes aus Darlehensvertrag vom 5. Oktober 2001 bzw. vom 24./25. Oktober 2001 die Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft [heute: in Nachlassliquidation] als Schuldnerin bzw. sind hinsichtlich des

genannten Vorsteuerguthabens die einzelnen Gruppenmitglieder der Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 als Gläubiger einer Forderung zur gesamten Hand anzusehen (zur Vertretungsbefugnis für diese Vermögenswerte vgl. jedoch unten, E. 8). Eine Verrechnung der Forderung des Bundes aus Darlehensvertrag vom 5. Oktober 2001 bzw. vom 24./25. Oktober 2001 mit dem Vorsteuerguthaben der zwischen 1. Januar 1999 und 1. April 2002 existierenden Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 für die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 ist damit mangels Gegenseitigkeit ausgeschlossen. Der angefochtene vorinstanzliche Entscheid ist folglich aufzuheben und es braucht auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht eingegangen zu werden. Da das vorliegende Ergebnis schliesslich Resultat der Anwendung der massgebenden rechtlichen Grundlagen ist und sich das Bundesverwaltungsgericht nicht auf Rechtsnormen stützt, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten, kann eine vorgängige Anhörung der Parteien zu dieser Begründung unterbleiben (vgl. oben, E. 1.3).

7.3 Zu keinem anderen Resultat hätte im Übrigen eine Anwendung und Auslegung der Bestimmungen über die Gruppenbesteuerung gemäss deutschem Recht geführt (oben, E. 5.4). Diesfalls wäre hinsichtlich der Forderung des Bundes aus Darlehensvertrag vom 5. Oktober 2001 bzw. vom 24./25. Oktober 2001 die Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft [heute: in Nachlassliquidation] als Schuldnerin bzw. die Beschwerdeführerin als Gruppenträgerin der Mehrwersteuergruppe MWST-Nr. 446'099 als Gläubigerin der genannten Vorsteuerguthaben anzusehen.

8.

Dem Antrag auf Auszahlung der Vorsteuerguthaben der Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 für die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 kann jedoch trotz Aufhebung des angefochtenen Entscheids nicht gefolgt werden.

Als Gruppenträgerin vertrat die Beschwerdeführerin die Mehrwersteuergruppe MWST-Nr. 446'099 während bestehender Gruppenbesteuerung. Abgesehen davon, dass sie schon damals materiell nicht allein Gläubigerin der Vorsteuerguthaben war, wurde die Gruppenbesteuerung jedoch mit Wirkung per 1. April 2002 aufgehoben. Zudem ist mittlerweile für mehrere ehemalige Gruppenmitglieder der MWST-Nr. 446'099 die Bestätigung der im Rahmen der jeweiligen Nachlassver-

fahren mit den Gläubigern ausgearbeiteten Nachlassverträge mit Vermögensabtretung in Rechtskraft erwachsen (vgl. für die Schweizerische Luftfahrtverkehrs-Aktiengesellschaft AG und die Beschwerdeführerin oben, C in fine). Das Vorsteuerguthaben der zwischen 1. Januar 1999 und 1. April 2002 existierenden Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 für die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002, welches den Mitgliedern der genannten Mehrwertsteuergruppe als Forderung zur gesamten Hand zusteht (vgl. E. 7.2), ist – zumindest im Fall der Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft in Nachlassliquidation und der Beschwerdeführerin – in die jeweilige Nachlassmasse miteinzubeziehen (vgl. E. 4.2.3). Zwar bleiben sowohl die Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft in Nachlassliquidation wie auch die Beschwerdeführerin bis zum Abschluss der Liquidation Eigentümerinnen der abgetretenen Vermögenswerte. Die ausschliessliche Verfügungsbefugnis kommt jedoch seit der rechtskräftigen Bestätigung der Nachlassverträge einzig dem jeweiligen Liquidator zu (E. 4.2.3 in fine).

Die Gruppenbesteuerung im Mehrwertsteuerrecht gemäss Art. 22 MWSTG stellt eine spezifische konzernrechtliche Einzelregelung dar (E. 3.3.2.2). Das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht kennt hingegen kein Konzernkonkursrecht (E. 3.3.2.3). Entsprechend kann die Vertretungsbefugnis, welche dem Gruppenträger in steuerrechtlichen Angelegenheit zukommt (E. 5.2.2), nicht auf Nachlassverfahren übertragen werden; das SchKG ist diesbezüglich als lex specialis gegenüber dem MWSTG zu qualifizieren.

Zusätzlich gilt es zu beachten, dass Vermögensverschiebungen zwischen Konzerngesellschaften im Rahmen der Optimierung von Massen in Nachlassverfahren mit Vermögensabtretung zur Benachteiligung der Gläubiger der betroffenen Gesellschaft führen können und damit möglichst zu vermeiden sind. Mangels Konzernkonkursrecht, welches einen Einbezug von allenfalls divergierenden Interessen der einzelnen Konzerngesellschaften ermöglichen würde, hat die Interessenwahrung der Gläubiger der einzelnen Konzerngesellschaften durch die jeweiligen Liquidatoren zu erfolgen (E. 3.3.2.3). Diese müssen somit in einem Verfahren, anlässlich welchem insbesondere über Bestand und Höhe von Forderungen des Schuldners entschieden wird, die Interessen der betroffenen Konzerngesellschaft bzw. deren Gläubiger wahrnehmen können (E. 4.2.3 in fine).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich mehrere Mitglieder der vormaligen Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 zum aktuellen Zeitpunkt in Zwangsvollstreckungsverfahren befinden. Eine Auszahlung des gesamten Vorsteuerguthabens an die Beschwerdeführerin kommt – angesichts der allenfalls divergierenden Interessen der ehemaligen Konzerngesellschaften und dem Vorrang der schuldbetreibungs- und konkursrechtlichen Vertretungsregelung betreffend derjenigen Mitglieder, die sich in Zwangsvollstreckungsverfahren befinden – nicht in Frage. Die Vorinstanz wird vielmehr – unter Einbezug sämtlicher per 31. März 2002 bestehender Gruppenmitglieder – in neuen Verfahren darüber zu befinden haben, wem welches Vorsteuerguthaben zusteht. Dabei hat sie unter analoger Anwendung von Art. 548 ff. OR die Mehrwertsteuergruppe MWST-Nr. 446'099 aufzulösen und den Überschuss – bestehend namentlich aus den Vorsteuerguthaben für die Abrechnungsperioden 2. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2002 – auf die einzelnen Gruppenmitglieder zu verteilen. Als Ausgangspunkt für die Gewinnverteilung (im Sinne von Art. 533 OR) kann z.B. die letzte Umsatz- und Vorsteuerabstimmung dienen, welche jedes Gruppenunternehmen mindestens einmal jährlich durchzuführen hat. Betreffend des gegebenenfalls auf die Swissair Schweizerische Luftverkehr-Aktiengesellschaft entfallenden Vorsteuerguthabens kann die Vorinstanz alsdann bei gegebenen weiteren Voraussetzungen zur Verrechnung schreiten.

9.

Damit wird der angefochtene Entscheid gemäss dem Antrag der Beschwerdeführerin zwar aufgehoben. Da dies aber wie gezeigt nicht die beantragte Auszahlung des gesamten Vorsteuerguthabens an die Beschwerdeführerin zur Folge hat, führt dies bereits formell lediglich zu einer teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Was die Kostenverlegung betrifft, so bedeutet das Verweigern der materiell anbegehrten Rückzahlung des Vorsteuerguthabens, dass die Beschwerdeführerin auch materiell als lediglich teilweise obsiegend betrachtet werden kann (Michael Beusch, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N. 13 zu Art. 63; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 4.43), was eine Kostentragungspflicht nach sich zieht (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Bezüglich der Höhe der der Beschwerdeführerin aufzuerlegenden Kosten ist jedoch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass ihr seinerzeit zu erkennen gegeben worden war, den einzelnen Gruppenmitgliedern stünden keine selbständigen Rückerstattungsansprüche zu (vgl. oben,

D). Wohl hätten die einzelnen Gruppenmitglieder schon damals auf dem Erlass anfechtbarer Verfügungen bestehen können. Dennoch rechtfertigt sich angesichts der gesamten Umstände, das damalige Verhalten der involvierten Behörden einzubeziehen. Dies hat zur Folge, dass die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. ... zu einem Fünftel, also im Umfang von insgesamt Fr. ..., zu tragen hat. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die ESTV hat jedoch der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten, welche in Anwendung von Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer und Auslagen) festgesetzt wird.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 13. Oktober 2006 wird im Sinne der Erwägungen aufgehoben.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. ... werden der Beschwerdeführerin zu einem Fünftel auferlegt und im übrigen Umfang auf die Gerichtskasse genommen. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. ... wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils im Umfang von Fr. ... zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. ... zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch Nadine Mayhall

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: