Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-2468/2011

Urteil vom 5. Juni 2012

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

MWST (4. Quartal 2001 - 4. Quartal 2003; Publikation eines Einspracheentscheids, "Wiedererwägungsgesuch", Fristwiederherstellung).

Sachverhalt:

A.
Die A._____, Russland, war vom 1. Oktober 2001 bis 31. Dezember 2003 gestützt auf Art. 21 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Als Eigentümerin von zwei Flugzeugen hatte sie diese der B._____ ins Aircraft Management gegeben. Zudem erbrachte die A._____ mit einem Flugzeug selber Beförderungsleistungen.

B.
Da die ESTV der A._____ von dieser deklarierte Vorsteuerüberschüsse nicht ausbezahlte, kam es zu einem Steuerjustizverfahren. Der Erstentscheid der ESTV vom 3. Juni 2003 betraf die Zeit vom 1. Oktober 2001 bis 31. Dezember 2002. Gegen diesen Entscheid erhob die A._____ am 4. Juli 2003 Einsprache. Diese hiess die ESTV in ihrem Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 gut und stellte fest, dass die A._____ vom 1. Oktober 2001 bis 31. Dezember 2002 steuerpflichtig gewesen sei; die entsprechenden Vorsteuerguthaben seien ihr auszubezahlen. Da die ESTV der Auffassung war, dass sich für das Jahr 2003 die gleichen Fragen der Steuerpflicht und der Berechtigung der A._____ zum Vorsteuerabzug stellten, dehnte sie in diesem Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 den Streitgegenstand auf die Abrechnungsperioden vom 1. bis 4. Quartal 2003 aus, stellte jedoch fest, dass die A._____ vom 1. Januar bis 31. Dezember 2003 nicht steuerpflichtig gewesen und per 31. Dezember 2002 aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu löschen sei. Die für diese Steuerperioden vorgenommenen Vorsteuerabzüge wurden ihr mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 247'835 zurückbelastet. Die ESTV behielt sich eine Kontrolle nach Art. 62 aMWSTG vor.

C.
Am 28. März 2006 hatte die bisherige Steuervertreterin der A._____, die X._____, der ESTV mitgeteilt, sie habe das Mandat als Steuervertreterin mit sofortiger Wirkung niedergelegt, ebenso sei die Vollmacht an Y._____ mit sofortiger Wirkung widerrufen. Da die A._____ somit keine Steuervertreterin mit Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz mehr hatte, eröffnete die ESTV den Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 durch Publikation im Bundesblatt (…). Die in der Publikation aufgeführte Rechtsmittelfrist verstrich unbenutzt.

D.
Mit Schreiben vom 29. Dezember 2008 erklärte die X._____ gegenüber der ESTV, sie unterbreche die Verjährung für eventuelle, die Zeit vom 1. Januar 2003 an betreffende Vorsteuerguthaben der A._____; eine Vollmacht werde sie noch nachreichen. Mit Eingaben vom 21. Februar 2009 und 6. März 2009 reichte sie eine Vollmacht ein, in der sie als Fiskalvertreterin der A._____ bestimmt wurde. Die ESTV orientierte die X._____ mit Schreiben vom 10. März 2009 über die Publikation des Dispositivs des Einspracheentscheids vom 4. Dezember 2007 im Bundesblatt und liess ihr den Entscheid zukommen.

E.
Mit Eingabe vom 21. März 2009 liess die A._____ bei der ESTV eine mit «Wiedererwägungsgesuch» betitelte Eingabe einreichen. Sie beantragte, ihr seien die bezahlten Vorsteuern für das Jahr 2003 im Betrag von Fr. 522'497.53 inklusive Vergütungszins zu erstatten. Die Verjährung für das Jahr 2003 sei mit dem Schreiben von Z._____ [recte der X._____] vom 29. Dezember 2008 fristgerecht unterbrochen worden. Die A._____ rügte insbesondere die Tatsache, dass die ESTV im Einspracheentscheid eigenmächtig den Zeitraum des Verfahrens bis zum 31. Dezember 2003 ausgedehnt habe, ohne die A._____ darüber zu informieren. Damit habe die ESTV gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen. Dieses Vorgehen wäre nach Ansicht der A._____ nur unter der Voraussetzung zulässig gewesen, dass die ESTV auch sämtliche bekannte Tatsachen gewürdigt hätte. Die ESTV habe aber erwiesenermassen unberücksichtigt gelassen, dass sie mit dem Verkauf des Flugzeuges im Jahre 2003 einen steuerbaren Umsatz von über Fr. 3 Mio. erzielt habe. Im Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 seien darüber hinaus diverse andere Tatsachen nicht berücksichtigt worden. Im Weiteren beanstandete die A._____ auch die lange Verfahrensdauer von über vier Jahren.

F.
Mit Verfügung vom 4. Oktober 2010 trat die ESTV auf die als "Revisionsgesuch" entgegengenommene Eingabe der A._____ vom 21. März 2009 nicht ein, da die entsprechenden Eintretensvoraussetzungen nicht erfüllt gewesen seien. Weder habe sich die Sachlage seit dem Einspracheentscheid geändert, noch könne die A._____ erhebliche Tatsachen geltend machen, die ihr damals nicht bekannt bzw. deren Geltendmachung ihr unmöglich gewesen wären. Insofern sei entscheidend, dass die A._____ nach Niederlegung des Mandats durch ihre Fiskalvertrete-

rin am 28. März 2006 keinen neuen Steuervertreter bestimmt habe; dies sei erst am 19. Februar 2009 mit der entsprechenden Vollmacht geschehen. Wenn die A._____ trotz hängigem Einspracheverfahren bei der ESTV keinen neuen Vertreter eingesetzt und den Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 nicht innert Frist angefochten habe, so dass dieser in Rechtskraft erwachsen sei, habe sie die sich daraus ergebenden Folgen selber zu tragen.

G.

Am 9. November 2010 liess die A._____ (mittlerweile vertreten durch den im Rubrum verzeichneten Rechtsanwalt) Einsprache gegen die Verfügung der ESTV vom 4. Oktober 2010 erheben. Sie beantragte, die Verfügung der ESTV sei aufzuheben und die Eingabe vom 21. März 2009 als Fristwiederherstellungsgesuch entgegenzunehmen und gutzuheissen; demgemäss sei die Eingabe der A._____ auch innert hergestellter Rechtsmittelfrist erfolgt und es sei damit rechtzeitig Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 4. Dezember 2007 betreffend den Vorsteueranspruch für das Jahr 2003 und die Beendigung der Steuerpflicht per 31. Dezember 2002 erhoben worden. Letztere sei gutzuheissen und der A._____ die Vorsteuer im Betrag von Fr. 522'497.53 zuzüglich 5% (4.5% seit dem 1. Januar 2010) Verzugszins seit dem mittleren Verfall, ca. seit 1. Juli 2003, zurückzuzahlen.

H.

Mit Einspracheentscheid vom 18. März 2011 wies die ESTV die Einsprache der A._____ vom 9. November 2010 ab, soweit sie darauf eintrat. Die ESTV habe die Eingabe vom 21. März 2009 zu Recht nicht als Fristwiederherstellungsgesuch entgegengenommen und sei auf diese Eingabe zu Recht nicht eingetreten. Nach der bundesgerichtlichen Praxis müsse die Begründung einer Rechtsschrift nicht zutreffen, sie müsse aber sachbezogen sein. Eine Auseinandersetzung mit der materiellen Seite des Falls genüge nicht, wenn aus formellen Gründen ein Nichteintretensentscheid gefällt worden sei. Mit der angefochtenen Verfügung vom 4. Oktober 2010 sei die ESTV auf das Revisionsgesuch der A._____ nicht eingetreten. Die A._____ könne folglich nur geltend machen, dieser Nichteintretensentscheid sei rechtswidrig erfolgt. Soweit die A._____ nicht darlege, inwiefern das Nichteintreten auf das Revisionsgesuch Recht verletzen soll, enthalte die Einsprache in dieser Hinsicht keine sachbezogene Begründung. Dies gelte namentlich hinsichtlich der Einwände zur Verjährung, zur Beendigung der MWST-Pflicht per

31. Dezember 2002 und der MWST-Pflicht im Jahr 2003. Daher könne insoweit auf die Einsprache nicht eingetreten werden.

I.

Mit Eingabe vom 29. April 2011 liess die A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde erheben und beantragen, (1.) die Beschwerde sei gutzuheissen und der Einspracheentscheid vom 18. März 2011 sei aufzuheben; (2.) der Beschwerdeführerin sei die Rechtsmittelfrist gegen den Entscheid der ESTV vom 4. Dezember 2007 betreffend den Vorsteueranspruch für das Jahr 2003 und Beendigung der Steuerpflicht per 31. Dezember 2002 wiederherzustellen, indem die Eingabe der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz vom 21. März 2009 als Fristwiederherstellungsgesuch anerkannt und gutgeheissen werde. (3.) Demgemäss sei die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 21. März 2009 an die ESTV auch innert hergestellter Rechtsmittelfrist erfolgt und damit sei die rechtzeitig erfolgte Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 4. Dezember 2007 entgegenzunehmen, gutzuheissen und die Angelegenheit der ESTV zur materiellen Beurteilung zurückzuweisen. (4.) Eventualiter sei der Einspracheentscheid aufzuheben, die genannte Fristwiederherstellung sei zu gewähren und der Beschwerdeführerin sei das Vorsteuerguthaben pro 2003 im Betrag von Fr. 522'497.53 zuzüglich 5% (4.5% seit dem 1. Januar 2010) Verzugszins seit dem mittleren Verfall, ca. seit 1. Juli 2003, zurückzuzahlen; alles unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

J.

In ihrer Vernehmlassung vom 7. Juni 2011 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

K.

Auf Aufforderung durch das Bundesverwaltungsgerichts hin hat die ESTV am 7. Dezember 2011 sämtliche Akten zum Rechtsverfahren betreffend den Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 nachgereicht.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Das Verfahren vor dem 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). Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG, sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche liegt nicht vor. Die ESTV ist zudem als Behörde im Sinn von Art. 33 VGG zu qualifizieren. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

1.2. Wird die beschwerdeführende Partei von einem Anwalt bzw. einer Anwältin oder sonstigen Personen vertreten, ist der Beschwerde eine rechtsgültige Vollmacht beizulegen (vgl. Art. 11 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 37 VGG). Das Vorliegen einer gültigen Bevollmächtigung ist eine Prozess- und Verfahrensvoraussetzung und ist von Amtes wegen zu prüfen (RES NYFFENEGGER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008 [nachfolgend: Kommentar VwVG], Art. 11 Abs. 2 N 16). Die in den Verfahrensakten der ESTV enthaltene Bevollmächtigung der Beschwerdeführerin an die X._____ umfasst neben der Steuervertretung vor Schweizer Steuer- und Gerichtsbehörden auch die Einreichung von Einsprachen und Beschwerden sowie das Substitutionsrecht. Die als Beschwerdebeilage 1 eingereichte Vollmacht für den im Rubrum verzeichneten Rechtsvertreter, welche für die X._____ von Z._____ unterzeichnet ist, der auch zum damaligen Zeitpunkt über ein Einzelzeichnungsrecht verfügte, erfüllt damit die Voraussetzungen von Art. 11 Abs. 2 VwVG. Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des Einspracheentscheids vom 18. März 2011 zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert. Die Beschwerdefrist von 30 Tagen ist unter Berücksichtigung des Fristenstillstandes von 7 Tagen vor und nach Ostern, d.h. vom 17. April 2011 bis 1. Mai 2011, eingehalten; auch die weiteren Prozessvoraussetzungen sind erfüllt. Auf die Beschwerde ist damit grundsätzlich einzutreten (vgl. aber E. 6.2.2).

2.

2.1. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149). Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht 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 ganz oder teilweise gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.2. Fehlerhafte Verfügungen sind grundsätzlich anfechtbar und nur ausnahmsweise nichtig. Nichtig ist eine Verfügung nach der so genannten Evidenztheorie nur dann, wenn sie einen besonders schweren Mangel aufweist, der Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (BGE 132 II 342 E. 2.1, 129 I 361 E. 2.1; BVGE 2008/8 E. 6.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6639/2010 vom 21. Juni 2011 E. 2.1, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.1; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2010, Rz. 956; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 31 Rz. 13-15; PIERRE MOOR, Droit administratif, Bd. II, 2. Aufl., Bern 2002, Ziff. 2.3.1.2, S. 307 und Ziff. 2.3.1.4 S. 311 f.). Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie schwere Verfahrensfehler in Betracht (BGE 132 II 21 E. 3.1, 129 I 361 E. 2.1, 122 I 97 E. 3a/aa, 116 Ia 215 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 1C_280/2010 vom 16. September 2010 E. 3.1; BVGE 2008/59 E. 4.2, 2008/8 E. 6.2; Urteile des Bundesverwal-

tungsgerichts A-6639/2010 vom 21. Juni 2011 E. 2.1, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 2.2.1).

Verfahrensmängel, die in Gehörsverletzungen liegen, sind an sich heilbar und führen in der Regel nur zur Anfechtbarkeit des fehlerhaften Entscheids (BGE 129 I 361 E. 2.1 auch zum Folgenden sowie mit weiteren Hinweisen). Handelt es sich jedoch um einen besonders schwer wiegenden Verstoss gegen grundlegende Parteirechte, so haben auch Verletzungen des Anspruchs auf rechtliches Gehör die Nichtigkeit zur Folge. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Betroffene von einer Entscheidung mangels Eröffnung gar nichts weiss bzw. wenn er gar keine Gelegenheit erhalten hat, an einem gegen ihn laufenden Verfahren teilzunehmen (BGE 122 I 97 E. 3a/aa; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 956). Eine Verfügung, die gegenüber den Parteien nicht eröffnet wurde, entfaltet keinerlei Rechtswirkung und vermag insbesondere auch nicht den Beginn der Rechtsmittelfrist auszulösen (FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum VwVG, Zürich/Basel/Genf 2009 [nachfolgend: Praxiskommentar], Art. 38 N 9). Es ist im Einzelfall abzuklären, ob die Partei wirklich einen Nachteil erlitten hat. Bei diesem Entscheid hat sich das Gericht vom Prinzip von Treu und Glauben leiten zu lassen, das die Möglichkeit, sich auf einen Formmangel zu berufen, begrenzt (Urteil des Bundesgerichts 9C_1020/2010 vom 28. Dezember 2011 E. 2.2 mit Hinweisen).

2.3. Als Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 29 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) haben die Parteien ein Recht auf Orientierung. Dieses umfasst mithin auch die hinreichende und präzise Bestimmung des Verfahrensgegenstandes, damit der Betroffene seine Mitwirkungsrechte wirksam wahrnehmen kann (BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, Praxiskommentar, Art. 29 N 74). Dieser Anspruch ist auch eine zwingende Voraussetzung, um das Recht auf vorgängige Äusserung überhaupt wahrnehmen zu können.

3.

3.1. Am 1. Januar 2010 ist das (neue) Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], SR 641.20) in Kraft getreten. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstan-

denen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Anwendbar auf hängige Verfahren ist aber – unter Vorbehalt von Art. 91 MWSTG – das neue Verfahrensrecht (Art. 113 Abs. 3 MWSTG); diese Bestimmung ist jedoch in dem Sinn restriktiv zu handhaben, als strikte nur Verfahrensnormen sofort anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellem Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-7819/2008 vom 31. Januar 2011 E. 1.5, A-382/2010 vom 21. September 2010 E. 1.2, A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3). Der vorliegende Rechtsstreit betrifft die Jahre 2002 und 2003. Er untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem aMWSTG und der Verordnung vom 29. März 2000 zum aMWSTG (aMWSTGV, AS 2000 1347).

3.2. Steuerpflichtige Personen im Sinn des MWSTG ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland haben nach Art. 67 Abs. 1 MWSTG für die Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten eine Vertretung zu bestimmen, die im Inland Wohn- oder Geschäftssitz hat. Bei Art. 67 Abs. 1 MWSTG handelt es sich zwar grundsätzlich um eine verfahrensrechtliche Bestimmung ohne materiell rechtlichen Inhalt, weshalb diese sofort und auch auf hängige Verfahren Anwendung finden würde (E. 3.1). Doch muss die Frage, ob die Verfügung vom 4. Dezember 2007 korrekt eröffnet worden ist, d.h. ob die Regeln über die Vertretung des Steuerpflichtigen korrekt angewendet worden sind, nach Massgabe der bei der Eröffnung in Kraft stehenden einschlägigen Bestimmungen entschieden werden, also nach Art. 71 Abs. 2 Satz 1 aMWSTG. Inhaltlich unterscheiden sich die beiden Bestimmungen, soweit hier einschlägig, nicht: Wie nach Art. 67 Abs. 1 MWSTG, wollte bereits mit jener Bestimmung sichergestellt werden, dass die ESTV die Möglichkeit hat, einfach mit einer steuerpflichtigen Person mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland in Kontakt zu treten. Die Zustellung von amtlichen Schriftstücken und insbesondere die Eröffnung von Verfügungen im Ausland stellt einen hoheitlichen Akt dar, dessen Ausführung grundsätzlich ausschliesslich den territorial zuständigen, d.h. inländischen Behörden zusteht (BGE 124 V 47 E. 3a).

3.3. Parteien, die in einem Verfahren Begehren stellen, haben der Behörde ihren Wohnsitz oder Sitz anzugeben (Art. 11b Abs. 1 VwVG). Wenn sie im Ausland wohnen, haben sie gemäss Art. 11b Abs. 1 VwVG in der Schweiz ein Zustellungsdomizil zu bezeichnen, es sei denn, das Völkerrecht gestatte der Behörde, Mitteilungen im betreffenden Staat durch die Post zuzustellen. Grundsätzlich gilt die Zustellung von Verwaltungsakten ins Ausland als völkerrechtswidrig, es sei denn, die Zulässigkeit ergäbe

sich ihrerseits aus dem Völkerrecht (Staatsverträge oder Gewohnheitsrecht) (vgl. dazu Rechtsgutachten der Direktion für Völkerrecht vom 10. April 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.128 E. 1, Rechtsgutachten der Direktion für Völkerrecht vom 12. März 1998, veröffentlicht in VPB 65.71; UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., Art. 36 N 15 mit weiteren Hinweisen).

3.4. Die Behörde eröffnet Verfügungen den Parteien schriftlich (Art. 34 Abs. 1 VwVG). Gegenüber einer Partei, die sich im Ausland aufhält und keinen erreichbaren Vertreter hat, kann die Behörde ihre Verfügungen durch Veröffentlichung in einem amtlichen Blatt eröffnen, wenn die Zustellung an ihren Aufenthaltsort unmöglich ist oder wenn die Partei entgegen Art. 11b Abs. 1 VwVG kein Zustellungsdomizil in der Schweiz bezeichnet hat (Art. 36 Bst. b VwVG). Wenn Art. 36 Bst. b VwVG die Publikation von der Unmöglichkeit einer postalischen Zustellung abhängig macht, so ist nicht nur die tatsächliche, sondern auch die rechtliche Unmöglichkeit gemeint. Es kann von einer Behörde nicht verlangt werden, dass sie sich völkerrechtswidrig verhält. Die Zustellung hat deshalb auch als unmöglich zu gelten, wenn sie völkerrechtlich unzulässig ist (BGE 119 Ib 429 E. 2b).

3.5. Einspracheentscheide der ESTV können innert 30 Tagen nach der Eröffnung mit Beschwerde am Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (Art. 44 i.V.m. Art. 50 Abs. 1 VwVG). Läuft die Beschwerdefrist unbenutzt ab, gilt das Beschwerderecht als verwirkt und der Entscheid erwächst in formelle Rechtskraft (anstelle vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2541/2008 vom 9. September 2009 E. 4.2). Die formelle Rechtskraft eines Entscheides bedeutet, dass er von den Betroffenen nicht mehr mit ordentlichen, sondern nur noch mit ausserordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden kann (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 990; AUGUST MÄCHLER, Kommentar VwVG, Art. 66 N 2).

4.

Die Konkretisierung einer Norm im Hinblick auf einzelne Lebenssachverhalte als Teil der Gesetzesanwendung geschieht durch Auslegung. Deren Ziel ist die Ermittlung des Sinngehalts der Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind (zur Gleichwertigkeit: Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [Publikationsgesetz, PublG; SR 170.512]; BGE 134 V 1 E. 6.1). Der Wortlaut kann jedoch nicht allein massgebend sein. Von ihm kann abgewichen werden, wenn

triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (Urteil des Bundesgerichts 1C_415/2010 vom 2. Februar 2011 E. 3.3.2; BGE 136 III 373 E. 2.3). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (vgl. anstelle vieler BGE 131 II 13 E. 7.1 S. 31 mit Hinweisen; vgl. auch [allgemein] THOMAS GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, Zürich etc. 2005, 69 ff., 254 ff.; [steuerrechtsspezifisch] PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 682 ff.). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 217). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 134 II 249 E. 2.3, 131 II 710 E. 4.1; BVGE 2007/41 E. 4.2).

5.

5.1. Zentral ist die Frage, ob der Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 korrekt eröffnet worden ist, d.h. ob die ESTV den Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 zu Recht durch Publikation im Bundesblatt eröffnet hat. Dies wird nachfolgend vorweg geprüft.

5.2. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin habe sie nicht damit rechnen müssen, dass sie für das Jahr 2003 noch weitere Verpflichtungen erfüllen musste, nachdem sie ihre Löschung per Ende 2003 deklariert und die ESTV diese Löschung bereits im Schreiben vom 8. Januar 2004 verfügt und bestätigt hatte. Sie habe dementsprechend darauf vertrauen dürfen, ihren Pflichten nachgekommen zu sein, zumindest solange, bis sie von der ESTV eine anderslautende Mitteilung erhalte, weshalb die ESTV aus Art. 71 Abs. 2 aMWSTG nichts zu ihren Gunsten ableiten könne. Die ESTV habe der Beschwerdeführerin jederzeit per Post an ihren Sitz in Moskau eine Mitteilung über die zu erfolgende Publikation zukommen lassen oder diese auffordern können, einen neuen Steuervertreter in der Schweiz einzusetzen (vgl. oben C). Eine bloss verfahrensleitende Anzeige ohne Androhung von Versäumnisfolgen sei nicht als hoheitlicher Akt zu würdigen gewesen und ein solches Vorgehen werde auch im Gutachten der Direktion für Völkerrecht vom 10. April 2000 betreffend «die Zustellung von gerichtlichen Schriftstücken ins Ausland im Bereich des Verwaltungsrechts. Hoheitliche Handlungen» (veröffentlicht in VPB 66.128)

für rechtlich zulässig erklärt. Ebenfalls hätte die Vorinstanz gemäss dem Wiener Übereinkommen vom 24. April 1963 über konsularische Beziehungen (SR 0.191.02) – die Schweiz sowie Russland seien beide Vertragsparteien – der Beschwerdeführerin den Entscheid vom 4. Dezember 2007 auf diplomatischem Wege zustellen können.

5.3. Die ESTV bringt in Bezug auf die amtliche Publikation des Einspracheentscheides vor, dass die Beschwerdeführerin, welche ihren Sitz im Ausland habe, nach der Niederlegung des Mandats durch ihre Fiskalvertreterin am 28. März 2006 in der Schweiz keine neue Vertreterin bestimmt habe. Weil sie trotz des hängigen Einspracheverfahrens keinen neuen Vertreter eingesetzt habe, hätte sie die sich daraus ergebenden Folgen selber zu tragen. Die ESTV sei gesetzlich nicht verpflichtet, die Beschwerdeführerin anzuhalten, wieder einen Fiskalvertreter zu bestimmen; eine solche Verpflichtung gehe weder aus Art. 71 Abs. 2 aMWSTG noch aus Art. 11b Abs. 1 VwVG hervor. Dagegen sei die Beschwerdeführerin sehr wohl verpflichtet gewesen, aufgrund von Art. 71 Abs. 2 aMWSTG zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten einen Steuervertreter im Inland zu bestimmen. Wohl möge die Verfahrensdauer jenes Einspracheverfahrens lang erscheinen, die ESTV sei aber trotzdem gesetzlich nicht verpflichtet gewesen, die Beschwerdeführerin über die Eröffnung des Einspracheentscheids zu informieren.

5.4. Der ESTV ist beizupflichten, dass die Beschwerdeführerin über das Jahr 2006 hinaus immer noch Partei in einem Einspracheverfahren war, nämlich im Verfahren, dass sie mit ihrer Einsprache vom 4. Juli 2003 in Gang gesetzt hatte. Als ihre Fiskalvertreterin im Jahr 2006 demissionierte, war dieses Verfahren immer noch hängig. Es wurde erst mit dem Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 entschieden, d.h. mit jenem Entscheid, der insbesondere die vorliegend strittige Ausdehnung des Streitgegenstandes auf das Steuerjahr 2003 umfasst. Deshalb wäre die Beschwerdeführerin nach Art. 71 Abs. 2 aMWSTG weiterhin verpflichtet gewesen, für die Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten eine Vertretung zu bestimmen. Dieser Pflicht ist die Beschwerdeführerin nach dem 28. März 2006 unbestrittenermassen nicht mehr nachgekommen. Aus Art. 71 Abs. 2 aMWSTG – und übrigens auch nicht aus Art. 67 Abs. 1 MWSTG – geht jedoch nicht hervor, wie die ESTV zu verfahren hat, wenn eine steuerpflichtige Person ohne Wohn- oder Geschäftssitz im Inland keine Vertretung in der Schweiz bestimmt hat. Auch in der Literatur wird diese Frage nicht behandelt. Die Frage, ob sich eine solche Pflicht aus dem Mehr-

wertsteuerrecht ergibt, kann jedoch offen gelassen werden, wie nachfolgend zu zeigen ist.

5.5. Denn mangels einer entsprechenden Norm im – speziellen – Verfahrensrecht der Mehrwertsteuer käme auch im vorliegenden Verfahren Art. 11b Abs. 1 VwVG als allgemeine Norm zur Anwendung. Danach haben Parteien mit Wohnsitz bzw. Sitz im Ausland, die in einem Verfahren Begehren stellen, in der Schweiz ein Zustellungsdomizil zu bezeichnen, es sei denn, das Völkerrecht gestatte der Behörde, Mitteilungen im betreffenden Staat durch die Post zuzustellen (E. 3.3). Vorweg ist festzuhalten, dass es sich bei der Beschwerdeführerin, entgegen ihrer Auffassung, um eine solche Person, die ein Begehren gestellt hat, handelt, hat sie doch selber die Einsprache vom 4. Juli 2003 erhoben; die von ihr beanstandete Ausdehnung des Verfahrens auf eine weitere Steuerperiode bildet Gegenstand dieses Einspracheverfahrens.

Ebenfalls festzuhalten ist, worauf die ESTV zu Recht hinweist, dass zwischen der Schweiz und Russland kein Staatsvertrag besteht, welcher im Bereich des Verwaltungsrechts bzw. der Mehrwertsteuer die postalische Zustellung von Verfügungen oder Entscheiden zum Gegenstand hat, insbesondere hat Russland das Europäische Übereinkommen vom 24. November 1977 über die Zustellung von Schriftstücken in Verwaltungssachen im Ausland gar nicht unterzeichnet und die Schweiz hat es bisher nicht ratifiziert. Somit hätte die Beschwerdeführerin nach Art. 11b Abs. 1 VwVG in der Schweiz ein Zustellungsdomizil bezeichnen müssen.

Was die Frage anbelangt, ob die Behörde die Partei darauf hinweisen muss, dass sie ein Zustellungsdomizil in der Schweiz zu benennen hat, lässt sich dem Wortlaut von Art. 11b Abs. 1 VwVG eine solche Pflicht nicht entnehmen. Vielmehr lässt dieser eher darauf schliessen, dass die Partei aktiv werden muss ("…haben sie in der Schweiz ein Zustellungsdomizil zu bezeichen…", "… elles sont tenues d'elire en Suisse un domicile de notification.", "… devono designare un recapito in Svizzera."). Dennoch ist zu berücksichtigen, dass der Wortlaut der Bestimmung nicht einfach eine Tätigkeit, sondern eine Verpflichtung der Partei statuiert: es heisst nicht: "…bezeichnen die Parteien in der Schweiz ein Zustellungsdomizil", sondern "…haben in der Schweiz ein Zustellungsdomizil zu bezeichnen." Aus dem Wortlaut allein lässt sich die Frage somit nicht schlüssig beantworten. Wie in E. 4 dargelegt, könnte selbst von einem klaren Wortlaut abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt.

Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben.

Der Botschaft zur Totalrevision der Bundesrechtspflege vom 28. Februar 2001, mit welcher die Norm ins VwVG eingefügt wurde, lassen sich keine Anhaltspunkte entnehmen (BBl 2001 4404). Entscheidend ist jedoch insbesondere der Zusammenhang mit dem Grundprinzip des rechtlichen Gehörs: Wie das vorliegende Verfahren zeigt, hat die Nichtnennung eines Zustellungsdomizils im Zusammenhang mit Art. 36 Bst. b VwVG weitreichende Konsequenzen, indem der Betroffene die Entscheidung in den meisten Fällen tatsächlich gar nicht zur Kenntnis nehmen oder gar keine Gelegenheit erhalten würde, an einem gegen ihn laufenden Verfahren teilzunehmen. Solche Konstellationen wären mit dem Gebot des rechtlichen Gehörs kaum vereinbar. Das systematische Auslegungselement führt somit dazu zu verlangen, dass die Behörde die Partei auf die Pflicht, ein Zustellungsdomizil zu bezeichnen, hinweisen muss. Dies ist denn auch die einhellige Meinung in der Literatur (NYFFENEGGER, a.a.O., Art. 11b N 4; VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, Praxiskommentar, Art. 11b N 11 f., JÜRG STADELWIESER, Die Eröffnung von Verfügungen, St. Gallen 1994, S. 112, insbesondere Fn 131 und wohl auch UHLMANN/SCHWANK, a.a.O., Art. 36 N 19; ebenso implizite MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.13, welche die Nennung eines Zustellungsdomizils im Zusammenhang mit Zwischenverfügungen erwähnen, die der Verbesserung dienen; eine solche Zwischenverfügung ist nur erforderlich, wenn die Partei zur Nennung eines Zustellungsdomizils aufgefordert werden muss). Eine solche Pflicht besteht unabhängig von der Dauer des Verfahrens.

Dazu kommt, dass die ESTV für die rechtsgültige Zustellung ihrer Verfügung verantwortlich und beweisbelastet ist (BGE 124 V 400 E. 2a; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5707/2011 vom 5. Januar 2012 E. 2.2). Dass eine solche rechtsgültige Zustellung überhaupt vorgenommen werden kann, bedingt, dass die ESTV den – ausländischen – Adressaten zur Nennung eines inländischen Zustellungsdomizils auffordert. Daran ändert die Möglichkeit einer amtlichen Publikation gemäss Art. 36 Bst. b VwVG nichts. Diese wird erst aktuell, wenn die Partei kein Zustellungsdomizil bezeichnet.

5.6. Es ist unbestritten, dass im vorliegenden Verfahren keine Aufforderung zur Nennung einer Fiskalvertreterin erfolgte. Ob eine solche auf pos-

talischem Weg hätte zugestellt werden können, weil es sich um eine gewöhnliche Mitteilung handeln würde, oder ob dazu eine diplomatische Zustellung hätte erfolgen müssen, kann offen gelassen werden (für den diplomatischen Weg sprechen sich MARANTELLI-SONANINI/HUBER, a.a.O., Art. 11b N 12 aus, da sie der Auffassung sind, dass für den Fall, dass es die Beschwerdeführerin unterlassen würde, ein Zustellungsdomizil zu bezeichnen, auch auf die Konsequenzen hätte hingewiesen werden müssen), denn auch eine diplomatische Zustellung wäre für die ESTV möglich gewesen. Die ESTV macht jedenfalls keine Ausführungen dazu, dass dies nicht der Fall sei. Die Beschwerdeführerin weist zu Recht darauf hin, dass der ESTV die Zustelladresse in Russland bekannt war.

Da eine solche vorgängige Aufforderung, wie in E. 5.5 hergeleitet, nach Art. 11b Abs. 1 VwVG erforderlich ist, erfolgte die unmittelbare Veröffentlichung des Einspracheentscheids vom 4. Dezember 2007 im Bundesblatt zu Unrecht und sie stellt keine korrekte Eröffnung des Entscheids dar. Als Zwischenresultat ist somit festzuhalten, dass der Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 durch amtliche Publikation mangelhaft eröffnet wurde.

5.7. Dies hat jedoch nach der in E. 2.2 dargelegten Rechtsprechung nicht von vornherein die Nichtigkeit des Einspracheentscheids vom 4. Dezember 2007 zur Folge. Vielmehr entfaltet der Einspracheentscheid keinerlei Wirkungen und vermag damit auch nicht den Beginn der Rechtsmittelfrist auszulösen. Weiter ist aufgrund der Umstände des Einzelfalles abzuklären, ob die Partei aus der mangelhaften Eröffnung wirklich einen Nachteil erlitten hat. Dies ist, wie nachfolgend in E. 5.8 gezeigt wird, nicht der Fall.

5.8. Der Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 wurde nämlich am 10. März 2009 im vollen Wortlaut inklusive der Rechtsmittelbelehrung an die damalige Fiskalvertreterin der Beschwerdeführerin zugestellt. Diese Zustellung stellt nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts die ordentliche Eröffnung des Einspracheentscheids dar. Die Fiskalvertreterin der Beschwerdeführerin bestätigt diese Zustellung denn auch in ihrem Schreiben vom 21. März 2009. Demnach ist davon auszugehen, dass der Einspracheentscheid am 10. März 2009 zugestellt worden ist. Insoweit ist den Ausführungen der Beschwerdeführerin in Ziff. 35 der Beschwerde zuzustimmen.

5.9. Auf die von den Parteien im Zusammenhang mit Art. 38 VwVG zusätzlich vorgebrachten Argumente muss somit nicht weiter eingegangen

werden. Ebenso erübrigt sich der Beizug eines Amtsberichtes betreffend die Mahnpraxis der Vorinstanz zur Bezeichnung eines Steuerrepräsentanten.

6.

6.1.

6.1.1. Die Beschwerdeführerin hat sich, nachdem sie Kenntnis vom Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 hatte, mit dem im Sachverhalt unter E. beschriebenen "Wiedererwägungsgesuch" vom 21. März 2009 an die ESTV gewendet. Es geht nun im Folgenden darum zu klären, wie die ESTV diese Eingabe rechtlich hätte behandeln bzw. auf die dazu in der Beschwerdeschrift vorgetragenen Rügen hätte eingehen sollen. Der Beschwerdeführerin ist beizupflichten, dass ihr die Bezeichnung dieser Eingabe als Wiedererwägungsgesuch nicht schaden konnte und die ESTV aufgrund ihrer Pflicht, das Recht von Amtes wegen anzuwenden, auch hätte überprüfen müssen, ob es sich dabei allenfalls um eine andere Eingabe, so u.a. – wie nach der Auffassung der Beschwerdeführerin – um ein Gesuch um Fristwiederherstellung etc. hätte handeln können.

6.1.2. Was den Inhalt des "Wiedererwägungsgesuchs" anbelangt, enthält dieses zwei Anträge, nämlich einerseits den Antrag, die bezahlten Vorsteuern für das Jahr 2003 seien zu erstatten und andererseits, dieses Guthaben sei zu verzinsen; die Anträge befassen sich nicht mit der Steuerpflicht 2002 bzw. der Vorsteuererstattung für dieses Jahr. Die von der Beschwerdeführerin gestellten Anträge beziehen sich somit einzig auf die Ziffern 1 und 4 des Einspracheentscheids vom 4. Dezember 2007. Dies ist insofern folgerichtig, als nach Ziff. 2 dieses Einspracheentscheids die Einsprache "im Übrigen", d.h. bezüglich des Steuerjahres 2002, gutgeheissen wird. Die Begründung setzt sich zuerst mit der Aufzeichnung der ESTV der im Jahr 2002 getätigten Flüge auseinander, dann mit dem Verkauf des Flugzeugs im 4. Quartal 2003 und schliesslich mit den Aufzeichnungen der Flüge im Jahr 2003. Aus der Zusammenfassung ergibt sich ebenfalls, dass die Ausdehnung des Verfahrens auf das Steuerjahr 2003 und insbesondere die Verneinung der Steuerpflicht für diese Periode beanstandet werden. Damit befasst sich das "Wiedererwägungsgesuch" weder in den Anträgen noch in der Begründung noch in der Zusammenfassung mit dem Steuerjahr 2002. Neben diesen die materiellrechtlichen Fragen betreffenden Ausführungen enthält es keinerlei Äusserungen zu Verfahrensfragen.

6.1.3. Nachfolgend wird geprüft, ob das "Wiedererwägungsgesuch" ein Gesuch um Fristwiederherstellung (E. 6.2), eine Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht (E. 6.3) oder eine Einsprache bzw. ein Begehren um Erlass eines Entscheids (E. 6.4) darstellt und es wird kurz auf das Wiedererwägungsgesuch (E. 6.5) und das Revisionsbegehren eingegangen (E. 6.6).

6.2.

6.2.1. Die Beschwerdeführerin macht in der Beschwerdeschrift primär geltend, die Eingabe vom 21. März 2009 hätte als Fristwiederherstellungsgesuch entgegengenommen werden müssen, wobei unklar bleibt, ob die Frist für die Einreichung einer Einsprache oder jene für die Einreichung einer Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht wiederherzustellen gewesen wäre. Diese Unklarheit hat ihren Grund darin, dass die Beschwerdeführerin bekanntlich eine unzulässige Ausdehnung des Einspracheentscheids auf die Steuerperiode 1. bis 4. Quartal 2003 geltend macht, für welche es selbstredend – weil es sich eben um eine Ausdehnung des Einspracheentscheids auf eine andere Steuerperiode handelt – an einer eigenständigen Verfügung für diese Steuerperiode fehlt.

Die ESTV ist im angefochtenen Einspracheentscheid der Auffassung, für ein Fristwiederherstellungsgesuch fehle es an einer Begründung, ein Gesuch um Wiederherstellung der Rechtsmittelfrist hätte beim Bundesverwaltungsgericht gestellt werden müssen und die Einsprachefrist habe nicht wiederhergestellt werden können, weil die Ausdehnung auf die Steuerperiode 2003 zu Recht erfolgt sei.

6.2.2. Sollte die Beschwerdeführerin beantragen, es sei die Frist zur Einreichung einer Einsprache wieder herzustellen, gilt Folgendes: Nach der vom Bundesverwaltungsgericht vertretenen Auffassung, dass der Entscheid erst am 10. März 2009 eröffnet worden ist, lief am 21. März 2009, d.h. als das "Wiedererwägungsgesuch" eingereicht wurde, die 30-tägige Frist für eine Einsprache (E. 3.5) noch. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin war der Entscheid vom 4. Dezember 2007 noch nicht in Rechtskraft erwachsen. Ein Fristwiederherstellungsgesuch war somit gar nicht erforderlich; damit ist der Antrag 2 der Beschwerdeführerin gegenstandslos.

Sollte beantragt sein, die Frist zur Einreichung einer Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht sei wieder herzustellen, würde Gleiches gelten. Auch hier ist nach der vom Bundesverwaltungsgericht vertretenen

Auffassung davon auszugehen, dass der Entscheid erst am 10. März 2009 eröffnet worden ist, und somit am 21. März 2009, d.h. als das "Wiedererwägungsgesuch" eingereicht wurde, die 30-tägige Frist für eine Beschwerde (Art. 31 ff. VGG; E. 1.1) noch gelaufen wäre; ein Fristwiederherstellungsgesuch wäre somit auch diesbezüglich nicht erforderlich; damit wäre der Antrag 2 der Beschwerdeführerin auch in dieser Hinsicht gegenstandslos.

6.2.3. Anzumerken bleibt, dass die Beschwerdeführerin in ihrem "Wiedererwägungsgesuch" keine einzige Äusserung macht, die es erlaubt hätte, dieses als Fristwiederherstellungsgesuch für die eine oder die andere Frist zu betrachten. Dazu hätte die Beschwerdeführerin nach Art. 24 VwVG darlegen müssen, dass sie unverschuldeterweise abgehalten worden ist, binnen Frist zu handeln, was sie mit keinem Wort getan hat. Sowohl die gestellten Anträge als auch die gesamte Begründung betreffen die materielle Seite des Verfahrens, indem die Höhe der Vergütung der Vorsteuern für das Jahr 2002 und die mangelnde Vergütung der Vorsteuern für das Jahr 2003 beanstandet werden, worauf die ESTV im Einspracheentscheid vom 18. März 2011 zu Recht hinweist.

6.3. Da das "Wiedererwägungsgesuch" nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts innerhalb der Frist für eine Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht eingereicht worden ist, gilt es als nächstes zu klären, ob jenes eine solche darstellt. Diesfalls wäre die ESTV zu deren Behandlung nicht zuständig gewesen und hätte diese vielmehr nach Art. 8 Abs. 1 VwVG dem Bundesverwaltungsgericht überweisen müssen, wie die Beschwerdeführerin grundsätzlich zu Recht ausführt.

6.3.1. Die mit der Sache befasste Behörde muss aufgrund der gestellten Anträge und der eingereichten Unterlagen oder anderen Informationen neben der eigenen Unzuständigkeit auch erkennen können, welche andere Behörde zuständig sein dürfte. Dabei darf sie ihre Zuständigkeit nicht vorschnell verneinen: Verwaltung und Gerichte haben die Zuständigkeitsvorschriften von Amtes wegen anzuwenden (THOMAS FLÜCKIGER, Praxiskommentar, Art. 8 N 6). Damit eine solche Eingabe überhaupt als – wenn auch allenfalls als unvollständige – Beschwerde im Sinn von Art. 52 VwVG entgegengenommen werden kann, muss die Person, welche die Eingabe macht, erkennbar ihren Willen zum Ausdruck bringen, als Beschwerdeführerin auftreten zu wollen und die Änderung einer bestimmten, sie betreffenden und mittels Verfügung geschaffenen Rechtslage anzustreben (BGE 117 Ia 126 E. 5c, BGE 112 Ib 634 E. 2b a.E.; Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-1583/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.211 und 2.235), mithin muss ein Beschwerdewille erkennbar sein (SEETHALER/BOCHSLER, Praxiskommentar, Art. 52 N. 85 f.). Eine Eingabe, die nur falsch bezeichnet ist, dem Inhalt nach aber als Beschwerde verstanden werden muss, ist weiterzuleiten, massgebend sind insbesondere deren Form und Inhalt, namentlich präzise formulierte Rügen (Urteil der Schweizerischen Asylrekurskommission vom 21. Juli 2003, veröffentlicht in VPB 68.45 E. 3f.; in diesem Entscheid wurde eine Beschwerde an die Asylrekurskommission als Wiedererwägungsgesuch bezeichnet). Anders wäre nur dann zu entscheiden, wenn aus der Eingabe hervorgehen würde, dass ein Beschwerdeführer die Überweisung ans Bundesverwaltungsgericht nicht wünscht; ein derartiger Wunsch ist jedoch nur mit Zurückhaltung anzunehmen (FLÜCKIGER, a.a.O., Art. 8 N 19).

6.3.2. Es gilt somit zu prüfen, ob aus dem "Wiedererwägungsgesuch" hervorgeht, dass die Beschwerdeführererin eine Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht einreichen wollte und ob die ESTV dies erkennen musste. In der Eingabe erwähnt die Beschwerdeführerin das Bundesverwaltungsgericht mit keinem Wort, auch nicht als Adressatin. Vielmehr richtet sich das "Wiedererwägungsgesuch" an einen namentlich genannten Mitarbeiter der ESTV, Herrn (…). Zudem wird ein weiterer Mitarbeiter der ESTV, Herr (…), ebenfalls namentlich erwähnt. Auch aus den gestellten Anträgen und den eingereichten Unterlagen ergibt sich nicht, dass die Beschwerdeführerin die Eingabe ans Bundesverwaltungsgericht hätte richten wollen. Wie dargelegt (E. 6.1.2), werden lediglich die Rückerstattung der Vorsteuern für das Jahr 2003 sowie die Ausrichtung eines Vergütungszinses beantragt; Anträge, dass eine Beschwerde gutzuheissen oder dass das Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen sei – wie sie in der Beschwerde vom 29. April 2011 gestellt werden –, finden sich keine. Auch in den Beilagen zum "Wiedererwägungsgesuch" finden sich keinerlei Hinweise darauf, dass es sich um eine Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht hätte handeln können. Weder aus den Anträgen noch aus der Begründung noch aus den Beilagen ergibt sich somit ein Beschwerdewille. Zudem wendet sich die Beschwerdeführerin an die ESTV, obwohl der Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 in der Rechtsmittelbelehrung als Beschwerdeinstanz ausdrücklich das Bundesverwaltungsgericht nennt, was umso wesentlicher ist, als die Vertreterin der Beschwerdeführerin und deren Geschäftsführer, der das "Wiedererwägungsgesuch" unterzeichnet hat, gegenüber der ESTV Fiskalvertreterin bzw. Fiskalvertreter vieler Firmen sind und als solche schon in zahlrei-

chen Verfahren Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erhoben haben.

6.3.3. Demzufolge hat die ESTV die mit "Wiedererwägungsgesuch" bezeichnete Eingabe vom 21. März 2009 zu Recht nicht als Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht entgegengenommen und nicht nach Art. 8 Abs. 1 VwVG an dieses weiter geleitet.

6.4. Weiter ist zu prüfen, ob das "Wiedererwägungsgesuch" vom 21. März 2009 hätte als Einsprache entgegengenommen werden müssen.

6.4.1. Das Einspracheverfahren zielt darauf ab, ungenügende Abklärungen oder Fehlbeurteilungen, aber auch Missverständnisse, die den angefochtenen Verwaltungsverfügungen zugrunde liegen, in einem kostenlosen und weitgehend formlosen Verfahren auszuräumen, ohne dass die übergeordneten Gerichte angerufen werden müssen (BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1 mit Hinweisen). Damit soll ein einfaches und rasches verwaltungsinternes Verfahren gewährleistet werden. Dies schliesst ergänzende Sachverhaltsabklärungen im Einspracheverfahren nicht aus. Denn in diesem Verfahren kann die Verwaltung die angefochtene Verfügung nochmals überprüfen und über die strittigen Punkte entscheiden, bevor allenfalls die Beschwerdeinstanz angerufen wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2998/2009 vom 11. November 2010 E. 2.9). Spätestens im Einspracheverfahren hat die Verwaltung jedoch in rechtsgenüglicher Form Gelegenheit zu geben, sich zum Verfahren zu äussern (BGE 132 V 387 E. 4.1, 121 V 155 E. 5b; BVGE 2007/27 E. 5.5.1 S. 321; vgl. zur Wahrung des rechtlichen Gehörs bei der Ausdehnung des Streitgegenstandes auch FLÜCKIGER, a.a.O., Art. 7 N 35).

Es ist der ESTV deshalb verwehrt, Steuerperioden zum Gegenstand des Einspracheverfahrens zu machen, über die sie noch nicht in einem Entscheid befunden hat, denn in diesem Fall würde eine unzulässige Ausdehnung des Streitgegenstandes vorliegen. Aufgrund der Besonderheit des Einspracheverfahrens als verwaltungsinternes Verfahren ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lediglich zulässig, dass der Verfahrensgegenstand im Einspracheentscheid – im Vergleich zum Erstentscheid – auf andere Steuernachforderungen (innerhalb der gleichen Steuerperioden) ausgedehnt wird (BGE 123 II 385 E. 2, nicht publiziert; betreffend die Mehrwertsteuer Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1145/2011 vom 28. September 2011 E. 1 4 2, A-7745/2010 vom 9. Juni

2011 E. 3.2, betreffend die Verrechnungssteuer Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 1.4.2).

6.4.2. Die ESTV hat sich im Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 in Ziffer 2 der Erwägungen dahingehend geäussert, dass die Ausdehnung des Streitgegenstandes zulässig sei, weil sich für das Steuerjahr 2003 die gleichen Fragen wie für die bereits beurteilten Steuerperioden stellten. Die Beschwerdeführerin macht auf S. 5 der Eingabe vom 21. März 2009 geltend, das Verfahren sei ohne ihr Einverständnis auf die Steuerperiode 2003 ausgedehnt worden. In der Beschwerde vom 29. April 2011 verneint sie die Zulässigkeit der Ausdehnung des Verfahrens auf das Steuerjahr 2003. Auf dieses Argument ist die ESTV in der Vernehmlassung nicht eingegangen. Die ESTV hatte jedoch im vorliegenden Verfahren bereits mehrfach Gelegenheit, sich zur Frage der Ausdehnung des Streitgegenstandes zu äussern, weshalb auf einen weiteren Schriftenwechsel dazu verzichtet werden kann.

6.4.3. Unbestritten ist, dass die ESTV den Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 auch auf die Steuerperioden des Jahres 2003 ausdehnte, obwohl diese nicht Gegenstand des Entscheids vom 3. Juni 2003 waren. Zu präzisieren ist, dass sich dieser Entscheid nicht, wie man der Argumentation der ESTV im Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 entnehmen könnte, mit dem 1. Quartal 2003 bereits befasst hat, sondern lediglich mit den Steuerperioden bis und mit 4. Quartal 2002. Damit hat die ESTV im Einspracheentscheid eine Ausdehnung auf die Steuerperioden des Jahres 2003 vorgenommen, über die sie nach der in E. 6.4.1 zitierten Rechtsprechung noch nicht in einem Entscheid befunden hat; die Ausdehnung betrifft auch nicht eine andere Steuernachforderung innerhalb der beurteilten Steuerperioden des Jahres 2002. Entgegen der Auffassung der ESTV im Einspracheentscheid hatte die Beschwerdeführerin – was sie zu Recht moniert – noch keine Gelegenheit, ihre entlastenden Argumente zu liefern, allfällige Missverständnisse auszuräumen, an der erforderlichen Sachverhaltsfeststellung mitzuwirken etc. (vgl. E. 6.4.1). Es war der ESTV somit verwehrt, die Steuerperioden des Jahres 2003 zum Gegenstand des Einspracheverfahrens zu machen.

6.4.4. Aus diesem Grund kann die Eingabe vom 21. März 2009 als Einsprache der Beschwerdeführerin gegen ihre Löschung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 31. Dezember 2002 und die daraus resultierende Verweigerung der Rückerstattung der Vorsteuern für das Jahr 2003 betrachtet werden; der Einspracheentscheid vom 4. Dezember

2009 bildet in dieser Betrachtungsweise diesbezüglich den Erstentscheid; die Beschwerdeführerin geht in Ziff. 5 der Beschwerde von dieser Auffassung aus.

6.4.5. Denkbar wäre auch, die Eingabe vom 21. März 2009 als Begehren um Erlass eines Erstentscheids zu betrachten und davon auszugehen, dass über die Steuerpflicht für das Jahr 2003 und die entsprechende Vorsteuerrückerstattung noch nicht entschieden wurde, da die entsprechende Ausdehnung im Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2009 unzulässig war.

6.5. Weil die ESTV gemäss den E. 6.4.4 bzw. 6.4.5 die Eingabe vom 21. März 2009 sei es als Einsprache, sei es als Begehren um Erlass eines Erstentscheides entgegen nehmen muss und die Frist für eine Einsprache noch lief (E. 6.2.2) bzw. das Begehren um Erlass eines Erstentscheides nicht fristgebunden ist, stellt die Eingabe vom 21. März 2009 entgegen ihrer Bezeichnung kein Wiedererwägungsgesuch dar. Mit einem solchen wird eine Verwaltungsbehörde ersucht, eine von ihr erlassene, formell rechtskräftige Anordnung nochmals zu überprüfen und sie entweder aufzuheben oder durch eine für den Gesuchsteller günstigere zu ersetzen (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4068/2010 vom 22. Oktober 2010 E. 4.2, A-2391/2008 vom 22. März 2010 E. 2.1 und A-8637/2007 vom 9. Juli 2008 E. 2.3). Der Entscheid vom 4. Dezember 2007 ist nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichtes nicht formell rechtskräftig (E. 6.6).

6.6. Ähnliches gilt bezüglich der Frage, ob das "Wiedererwägungsgesuch", wovon die ESTV im angefochtenen Entscheid ausgeht, ein Revisionsbegehren darstellt; die ESTV wies dieses jedoch ab, weil nach ihrer Auffassung kein Revisionsgrund gegeben war. Entgegen der Auffassung beider Parteien kann aber die Eingabe vom 21. März 2009 kein Revisionsgesuch sein, denn das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision steht der steuerpflichtigen Person lediglich zur Überprüfung rechtskräftiger Entscheide zur Verfügung (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2541/2008 vom 9. September 2009 E. 4.3.1); nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts ist der Einspracheentscheid vom 4. Dezember 2007 jedoch nicht rechtskräftig, da die Einsprachefrist erst mit dessen Zustellung an die Beschwerdeführerin am 10. März 2009 zu laufen begann und mit der Eingabe vom 21. März 2009 gewahrt wurde (bzw. – gemäss der Argumentation in E. 6.4.5 – noch gar kein Erstentscheid vorlag).

6.7. Bei diesem Verfahrensausgang muss nicht mehr auf die Argumentation der Beschwerdeführerin eingegangen werden, es liege ein krasser Verstoss gegen Treu und Glauben vor. Ebenso muss der Einwand nicht abschliessend behandelt werden, die Vorinstanz sei befangen, weil sie den Anträgen der Beschwerdeführerin nicht gefolgt sei, ein Einwand, der ohnehin zurückzuweisen wäre, weil eine von der Auffassung der Beschwerdeführenden abweichende Rechtsauffassung die ESTV nicht befangen macht. Auch hätte die Beschwerdeführerin darauf verzichten können, das Vorgehen der Vorinstanz als "perfid" bzw. als "Manipulation" zu bezeichnen. Irrelevant sind auch die Ausführungen zur Verfahrensdauer. Zudem darf auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 21. März 2009 in der Sache selbst ebenfalls nicht eingegangen werden.

7.
Somit ist die Beschwerde vom 29. April 2011 im Sinn der Erwägungen gutzuheissen, soweit sie nicht gegenstandslos ist. Die Sache wird an die ESTV zurückgewiesen zum Entscheid über die Steuerpflicht bzw. die Rückerstattung der Vorsteuern für die Steuerperioden vom 1. bis 4. Quartal 2003.

8.
Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang als volles Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (BGE 132 V 215 E. 6.1; MARCEL MAILLARD, Praxiskommentar, Art. 63 N 14). Der Beschwerdeführerin sind demzufolge keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 12'500.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. Ausserdem ist ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 7 ff. VGKE). Diese wird auf Fr. 10'000.-- festgesetzt.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde vom 29. April 2011 wird im Sinn der Erwägungen gutgeheissen, soweit sie nicht gegenstandslos ist. Die Ziffern 1 und 4 des Einspracheentscheids vom 4. Dezember 2007 werden aufgehoben und die Sache wird an die ESTV zurückgewiesen zum Entscheid über die Steuerpflicht bzw. die Rückerstattung der Vorsteuern für die Steuerperioden vom 1. bis 4. Quartal 2003.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 12'500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

Die Beschwerdeführerin wird ersucht, dem Bundesverwaltungsgericht eine Auszahlungsstelle bekanntzugeben.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin: Der Gerichtsschreiber:

Salome Zimmermann Jürg Steiger

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 Beschwerdeführerin in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: