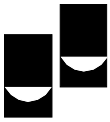
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-5077/2008
{T 0/2}

Urteil vom 10. Mai 2010

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiber Lino Etter.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer; 1. Quartal 2001 bis 1. Quartal 2006
(Umsatzschätzung).

Sachverhalt:

A.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) führte im Februar und August 2006 eine Mehrwertsteuerkontrolle bei der B._____ über die Steuerperioden vom 1. Januar 2001 bis zum 31. März 2006 durch. Das Einzelunternehmen wurde per 20. September 2006 infolge Geschäftsaufgabe aus dem Handelsregister gelöscht. Am 22. Dezember 2006 sandte die ESTV dem ehemaligen Betriebsinhaber A._____ zwei Ergänzungsabrechnungen hinsichtlich der geprüften Steuerperioden: Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ...'528 forderte sie nach einer Schätzung die Differenz zwischen geschätztem und verbuchtem Umsatz nach, da aufgrund ihrer Erfahrungszahlen die verbuchten und deklarierten Umsätze nicht mit den tatsächlich erzielten übereinstimmten. Mit EA Nr. ...'530 wurden sodann einerseits zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuern und Privatanteile an den Fahrzeugkosten in Rechnung gestellt. Anderseits forderte die ESTV mit EA Nr. ...'530 die Mehrwertsteuern bezüglich sogenannter Umsatzdifferenzen nach, da die verbuchten Entgelte nicht vollständig deklariert und versteuert worden seien.

B.
Am 6. Februar 2007 zeigte die ESTV A._____ (nachfolgend: Steuerpflichtiger) mit Gutschriftsanzeige Nr. ...'328 die Stornierung der EA Nr. ...'528 an, ersetzte sie materiell durch EA Nr. ...'536 und erliess zu Letzterer eine förmliche Verfügung. Gleichentags präzisierte sie mit EA Nr. ...'537 die EA Nr. ...'530. Die Zustellung dieser Schreiben wurde mit Unterschrift ("A._____") am 7. Februar 2007 bestätigt.

C.
Mit Schreiben vom 11. Juni 2007 setzte der Steuerpflichtige die ESTV in Kenntnis, dass er auf eine "Verfügung zu den Rechnungen" warte, um Einsprache erheben zu können. Auf am 21. Juni 2007 telefonisch erfolgten Hinweis der ESTV, er habe am "8. Februar 2007" den die EA Nr. ...'536 betreffenden Entscheid erhalten, erwiderte der Steuerpflichtige laut Aktennotiz der ESTV, vor lauter Zustellungen komme kein Mensch mehr nach. Die ESTV bestätigte daraufhin mit Schreiben vom 21. Juni 2007, der die EA Nr. ...'536 betreffende Entscheid sei am "8. Februar 2007" zugestellt worden und mangels Einsprache in Rechtskraft erwachsen. Am 25. Juni 2007 bestätigte der Steuerpflichtige, die EA Nr. ...'530, Nr. ...'536 und Nr. ...'537 erhalten zu

haben, verneinte jedoch den Erhalt des förmlichen Entscheids vom 6. Februar 2007 betreffend die EA Nr. ...'536. Die ESTV bestätigte am 18. Februar 2008 mit zwei Entscheiden die EA Nr. ...'537 und Nr. ...'530. Im Begleitschreiben zu diesen Entscheiden brachte die ESTV ebenfalls zum Ausdruck, dass Ihres Erachtens der Entscheid vom 6. Februar 2007 in Rechtskraft erwachsen sei.

D.

Am 4. März 2008 erhob der Steuerpflichtige nicht nur gegen die Verfügungen vom 18. Februar 2008 (betreffend die EA Nr. ...'530 und Nr. ...'537) Einsprache, sondern auch gegen diejenige vom 6. Februar 2007 (betreffend die EA Nr. ...'536), wobei gegen Letztere die Begründung vorgebracht wurde, diese Verfügung sei nicht ihm persönlich, sondern einem Mitbewohner eröffnet worden und die geschätzten Umsatzzahlen würden nicht der Realität entsprechen. Am 2. Juli 2008 trat die ESTV nicht auf die Einsprache ein, soweit sie sich gegen die Verfügung vom 6. Februar 2007 richtete. Damit wurde gegenüber dem Steuerpflichtigen aus der EA Nr. ...'536 weiterhin eine Nachforderung über Fr. 12'996.-- geltend gemacht. Gleichentags erliess die ESTV einen abweisenden Einspracheentscheid mit Bezug auf die die EA Nr. ...'530 und Nr. ...'537 betreffende Verfügung.

E.

Mit Beschwerde vom 30. Juli 2008 beantragte der Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführer) vor dem Bundesverwaltungsgericht sinngemäss die Aufhebung der Entscheide vom 2. Juli 2008. Das Bundesverwaltungsgericht eröffnete zwei Verfahren: Unter der vorliegenden Geschäfts-Nummer A-5077/2008 das Verfahren betreffend den Nichteintretensentscheid (Einsprache gegen die Verfügung vom 6. Februar 2007) und unter der Geschäfts-Nummer A-5078/2008 das Verfahren betreffend den materiellen Entscheid (Einsprache gegen die Verfügungen vom 18. Februar 2008). Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) schloss am 22. Oktober 2008 auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021); 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 Einspracheentscheid der ESTV vom 2. Juli 2008 ist damit als eine beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbare Verfügung zu qualifizieren.

1.2 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (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 entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb in materieller Hinsicht dem Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300). Unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar.

Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv auszulegen, als gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung nur eigentliche Verfahrensnormen sofort auf hängige Verfahren anzuwenden sind, und es dabei nicht zu einer Anwendung von neuem materiellen Recht auf altrechtliche Sachverhalte kommen darf. Hat in der Folge eine Rechtsmittelbehörde zu überprüfen, ob die Vorinstanz das Verfahrensrecht richtig angewendet hat, so bleibt das Recht massgeblich, das zum Zeitpunkt der zu überprüfenden Verfahrenshandlung in Kraft stand und von der Vorinstanz angewendet werden musste, auch wenn inzwischen neues Recht in Kraft getreten sein sollte (ausführlich zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3 und E. 3.4.3).

1.3 Die ESTV hat in ihrem Einspracheentscheid vom 2. Juli 2008 auf Nichteintreten erkannt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist derjenige, auf dessen Begehren bzw. Rechtsmittel nicht eingetreten worden ist, befugt, durch die ordentliche Beschwerdeinstanz überprüfen zu lassen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht ergangen ist (BGE 124 II 499 E. 1; [anstelle vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1471/2006 vom 3. März 2008 E. 1.2). Allerdings kann in einer Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid nur geltend gemacht werden, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Bestehen der Eintretensvoraussetzungen verneint. Damit wird das Anfechtungsobjekt auf die Eintretensfrage beschränkt, deren Verneinung als Verletzung von Bundesrecht mit Beschwerde gerügt werden kann (BGE 132 V 74 E. 1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1642/2006 vom 15. September 2008 E. 1.3). Eine Auseinandersetzung lediglich mit der materiellen Seite des Falls ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht sachbezogen, wenn die Vorinstanz aus formellen Gründen einen Nichteintretensentscheid gefällt hat (BGE 123 V 335 E. 1b, BGE 118 Ia 143 E. 2, mit Hinweisen; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 97 Rz. 2.218).

Beim vorliegenden Verfahren hat sich das Bundesverwaltungsgericht somit auf die Frage zu beschränken, ob die Vorinstanz zu Recht auf die Einsprache vom 4. März 2008 nicht eingetreten ist. Soweit der Beschwerdeführer also in seiner Beschwerde die inhaltliche Auseinandersetzung mit Fragen der zu entrichtenden Mehrwertsteuer verlangt, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

2.

Damit die Rechtsmittelinstanz auf eine Beschwerde eintritt und diese materiell behandelt, müssen die Prozessvoraussetzungen nachgewiesen sein. Zu den Prozessvoraussetzungen gehört unter anderem die fristgerechte Einreichung des Rechtsmittels. Die angerufene Behörde prüft die Prozessvoraussetzungen von Amtes wegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1274/2008 vom 1. September 2009 E. 2.1).

2.1 Die Frist zur Einreichung einer Einsprache gegen einen Entscheid der ESTV beträgt 30 Tage (Art. 64 Abs. 1 aMWSTG). Die nach Tagen berechnete, mitteilungsbedürftige Frist beginnt an dem auf ihre Mitteilung (Eröffnung) an die Partei folgenden Tag zu laufen (Art. 20 Abs. 1 VwVG).

2.1.1 Die Eröffnung ist eine einseitige, empfangsbedürftige, nicht aber annahmebedürftige einseitige Rechtshandlung des Verwaltungsträgers; sie entfaltet daher ihre Rechtswirkungen vom Zeitpunkt der ordnungsgemässen Zustellung an. Ob die betroffene Person vom Verfügungsinhalt Kenntnis nimmt oder nicht, hat keinen Einfluss auf die Rechtswirkung (BGE 119 V 89 E. 4c; Urteil des Bundesgerichts 9C_432/2007 vom 6. November 2007 E. 3.2). Es obliegt dem Empfänger sich so zu organisieren, dass er in der Lage ist, vom in seinen Machtbereich zugestellten Dokument Kenntnis zu erhalten (BGE 115 Ia 12 E. 3b; BERNARD MAÎTRE/VANESSA THALMANN, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009 [hiernach: Praxiskommentar], Rz. 17 zu Art. 20; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, Zürich 2008, § 15 N. 50).

2.1.2 Bei eingeschriebenen Sendungen gilt die Zustellung beim tatsächlichen Empfang gegen Unterschrift des Verfügungsadressaten bzw. einer zur Entgegennahme befugten Person oder spätestens am siebenten Tag nach dem ersten erfolglosen Zustellungsversuch als erfolgt (Art. 20 Abs. 2bis VwVG; FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHWANK, in: Praxiskommentar, Rz. 15 zu Art. 34). Aufgrund der Empfangsbedürftigkeit der Rechtshandlung muss die entgegen nehmende Person grundsätzlich handlungsfähig sein (Art. 12 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Des Weiteren ergibt sich die konkrete Befugnis zur Entgegennahme fremder Postsendungen bzw. zur Übergabe durch die Schweizerische Post aus den Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Postdienstleistungen, welche gemäss Art. 11 Abs. 1 des Postgesetzes vom 30. April 1997 (PG, SR 783.0) in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen «Postdienstleistungen» der Post festgelegt wurden: Neben dem Empfänger sind im selben Wohn- oder Geschäftsdomizil anzutreffenden Personen zum Bezug von Sendungen berechtigt (MAÎTRE/THALMANN, a.a.O., Rz. 21 zu Art. 20; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 18. Oktober 1999, publiziert in La Semaine judiciaire [SJ] 2000, Bd. 2, S. 118 E. 3c). Für die Frage der Zustellung hat das Bundesgericht anerkannt, dass Grundsätze, die in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Post vorgesehen sind, als allgemein bekannt gelten (BGE 127 I 31 E. 2a).

2.2 Die Frist für eine schriftliche Eingabe ist gewahrt, wenn diese am letzten Tag der Frist (spätestens Mitternacht) der Behörde eingereicht oder zu deren Handen der schweizerischen Post oder einer schweize-

rischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben wird (Art. 21 Abs. 1 VwVG; vgl. MAÎTRE/THALMANN, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 21). Die Einsprache ist schriftlich bei der ESTV einzureichen (Art. 64 Abs. 3 aMWSTG). Während die Behörden die Beweislast dafür tragen, dass ihre Verfügungen rechtsgültig eröffnet worden sind, hat der Beschwerdeführer den Beweis zu erbringen, dass er die Beschwerdefrist eingehalten hat (STEFAN VOGEL, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, Rz. 8 zu Art. 50). Bezüglich Tatsachen, welche für die Zustellung von Verfügungen erheblich sind, gilt der Beweisgrad der überwiegenden Wahrscheinlichkeit (Urteile des Bundesgerichts 9C_432/2007 vom 6. November 2007 E. 3.1 und C 276/00 vom 17. August 2001 E. 3b).

2.3 Fristen bilden abgegrenzte rechtserhebliche Zeiträume, bei denen die blosse Tatsache des Zeitablaufs rechtliche Wirkungen zu entfalten vermag. Im Verfahrensrecht führt das Verstreichen der Frist regelmässig zu einer Sperrwirkung, welche Rechtshandlungen nach diesem Zeitpunkt nicht mehr zulässt (VOGEL, a.a.O., Rz. 2 zu Art. 50). Die Rechtsmittelfristen sind die wichtigsten gesetzlichen Fristen (vgl. BGE 126 III 31 E. 1b). Sie können nicht erstreckt werden (Art. 22 Abs. 1 VwVG). Läuft die Rechtsmittelfrist unbenutzt ab, gilt das Beschwerderecht als verwirkt und die Verfügung erwächst in formelle Rechtskraft (PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 31 Rz. 6). Die Rechtskraft einer Verfügung bedeutet im formellen Sinn, dass diese von den Betroffenen nicht mehr mit ordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden kann (ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 990). Auf eine Beschwerde gegen eine formell rechtskräftige Verfügung bzw. einen formell rechtskräftigen Entscheid tritt die Rechtsmittelinstanz wegen Fehlens einer der Prozessvoraussetzungen nicht ein (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1274/2008 vom 1. September 2009 E. 2.1.1; vgl. VOGEL, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 50; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 150).

3.

Im vorliegenden Fall wurde der Entscheid vom 6. Februar 2007 gemäss Beleg der Post am 7. Februar 2007 am Domizil des Beschwerdeführers gegen Unterschrift zugestellt. Auch wenn die Unterschrift ("A._____) unter Umständen der Ehefrau oder einem Mitbewohner mit demselben Namen des Beschwerdeführers zuzuordnen ist, liegt eine ordnungsgemässe Eröffnung vor (vgl. oben E. 2.1.2). Ob der Beschwerdeführer nämlich nach Gelangen der Sendung in seinen Machtbereich vom Verfügungsinhalt Kenntnis genommen hat oder nicht, hat keinen Einfluss auf die Rechtswirkung (vgl. oben E. 2.1.1). Daran ändert auch nichts, dass die Zustellung von Gutschriften, verschiedener EA und einer Verfügung am gleichen Tag nicht zwingend zur Übersichtlichkeit beitrug. Somit trat nach Ablauf der 30-tägigen Einsprachefrist – noch bevor der Beschwerdeführer am 11. Juni 2007 schriftlich mit der ESTV Kontakt aufgenommen hatte – die formelle Rechtskraft ein (vgl. oben E. 2.3). Damit gebrach es der Einsprache vom 4. März 2008 an einer Prozessvoraussetzung. Da schliesslich Fristwiederherstellungsgründe (Art. 24 VwVG) weder geltend gemacht noch ersichtlich waren (bzw. sind), ist die Vorinstanz zu Recht auf diese Einsprache nicht eingetreten.

4.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Dieser Betrag ist innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu Gunsten der Gerichtskasse zu überweisen. Die Zustellung des Einzahlungsscheins erfolgt mit separater Post.

3.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Michael Beusch	Lino Etter

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: