Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 24.11.2016 (2C_326/2015)

Abteilung I
A-7176/2014

Urteil vom 12. März 2015

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

Parteien

A._____**,** (…),
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (4. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009).

Sachverhalt:

A.
Das Einzelunternehmen A._____ (nachfolgend: Einzelunternehmen) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den [Zweck]. Sie war vom 19. Dezember 2006 bis am 31. Dezember 2013 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen. Das Einzelunternehmen betreibt seit Anfang 2000 einen Taxibetrieb in der Stadt B._____.

B.
Am 11. November 2013 bewilligte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) dem Inhaber des Einzelunternehmens (nachfolgend: Steuerpflichtiger) rückwirkend per 19. Dezember 2006 die Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten. Da dieser für die Abrechnungsperioden 4. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2009 (Zeit vom 19. Dezember 2006 bis 31. Dezember 2009) seinen Abrechnungs- und Zahlungspflichten nicht nachgekommen war, erliess die ESTV für diesen Abrechnungszeitraum einen durch Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen ermittelten provisorischen Steuerbetrag von Fr. 38'000.-- und stellte diesen in Rechnung (Ergänzungsabrechnung [EA] Nr. […] vom 26. Oktober 2011). Dieser Betrag wurde durch den Steuerpflichtigen nicht beglichen und alsdann durch die ESTV in Betreibung gesetzt.

C.
Am 12. August 2013 führte die ESTV bei dem Steuerpflichtigen eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Sie überprüfte die Steuerperioden 4. Quartal 2006 bis 4. Quartal 2012 (Zeit vom 19. Dezember 2006 bis 31. Dezember 2012). Dabei stellte sie im Kontrollbericht u.a. fest, die Buchführung sei offensichtlich mangelhaft bzw. es lägen zahlreiche Aufzeichnungen/Dokumente nicht oder nur unvollständig vor. Mit der "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. […] / Verfügung" vom 14. November 2013 forderte die ESTV von dem Steuerpflichtigen für die Periode vom 19. Dezember 2006 bis 31. Dezember 2009 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 16'224.-- zuzüglich Verzugszins (Steuerkorrektur zugunsten der ESTV) nach.

D.
Mit Eingabe vom 13. Februar 2014 erhob der Steuerpflichtige bei der ESTV "Einsprache" gegen die vorerwähnte "EM Nr. […] / Verfügung".

E.
Am 10. November 2014 erliess die ESTV einen "Einspracheentscheid" und

trat auf die Eingabe vom 13. Februar 2014 nicht ein. Die ESTV gab im Wesentlichen zu bedenken, die "EM Nr. […] / Verfügung" sei dem Steuerpflichtigen am 15. November 2013 durch die Post eingeschrieben zugestellt worden, wobei die dreissigtägige Einsprachefrist am 16. November 2013 zu laufen begonnen und letztlich am 16. Dezember 2013 geendet habe. Somit sei die "EM Nr. […] / Verfügung" vom 14. November 2013 in Rechtskraft erwachsen.

F.
Dagegen erhob der Steuerpflichtige (nachfolgend auch: Beschwerdeführer) am 9. Dezember 2014 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt sinngemäss, der "Einspracheentscheid" der ESTV vom 10. November 2014 sei aufzuheben und die Steuernachforderung zu erlassen. Zur Begründung bringt er u.a. vor, er habe im massgeblichen Zeitraum die erforderliche Umsatzgrenze nie erreicht, habe sich gegen die Aufnahme in die Mehrwertsteuerpflicht telefonisch einige Male gewehrt; ungeachtet seiner Reaktionen, seien ihm "fantastische Rechnungen der MWST" zugestellt worden.

G.
Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz oder ESTV) beantragt mit Vernehmlassung vom 6. Februar 2015, die Beschwerde sei – soweit darauf eingetreten werden könne – unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers vollumfänglich abzuweisen. Sie führt insbesondere an, die "EM Nr. […] / Verfügung" sei zu Recht in Form einer Verfügung erlassen worden, da durch die Pflichtverletzung des Beschwerdeführers eine konkrete Gefährdung der Steuererhebung vorgelegen habe und sie somit in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung berechtigt gewesen sei, die besagte EM in Form einer Verfügung zu erlassen. Somit sei sie – da die "Einsprache" gegen die "EM Nr. […] / Verfügung" verspätet eingereicht worden sei – zu Recht nicht auf diese eingetreten. Letztlich seien die materiellrechtlichen Vorbringen des Beschwerdeführers nicht zu hören, da diese nicht zum Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens – das lediglich auf Eintretensfragen beschränkt sei – gehörten.

H.
Auf die weiteren Ausführungen der Parteien sowie die eingereichten Unterlagen wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt nicht vor. Die Vorinstanz ist zudem eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sachlich zuständig.

1.2 Auf die funktionelle Zuständigkeit ist im Folgenden einzugehen, wobei zunächst das anwendbare Recht festzustellen ist:

1.2.1 Am 1. Januar 2010 ist das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten. In materieller Hinsicht bleiben die bisherigen Vorschriften auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen, entstandenen Rechtsverhältnisse und erbrachten Leistungen anwendbar (Art. 112 Abs. 1 und 2 MWSTG). Der vorliegende Sachverhalt betrifft Steuerperioden vor dem 1. Januar 2010, aber nach dem 1. Januar 2001. Er untersteht damit in materieller Hinsicht dem am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen (und bis Ende 2009 in Kraft stehenden) Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) sowie der dazugehörigen Verordnung vom 29. März 2000 (aMWSTGV, AS 2000 1347).

1.2.2 Demgegenüber findet das neue mehrwertsteuerliche Verfahrensrecht auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren sofort Anwendung (Art. 113 Abs. 3 MWSTG). Allerdings ist Art. 113 Abs. 3 MWSTG insofern restriktiv zu handhaben, 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 (ausführlich: Urteil des BVGer A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

1.2.3 Streitgegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was bereits im vorinstanzlichen Verfahren strittig war. Rechtspositionen, über welche die Vorinstanz nicht entschieden hat und über die sie nach richtiger Gesetzesauslegung auch nicht hätte entscheiden müssen, sind aus Gründen der funktionellen Zuständigkeit durch die zweite Instanz nicht zu beurteilen (vgl. Urteile des BGer 2C_687/2007 vom 8. April 2008 E. 1.2.1, 2C_572/2007 vom 23. Januar 2008 E. 1.3, 2A.706/2006 vom 1. März 2007

E. 1.3). Das durch die Verfügung geregelte Rechtsverhältnis (sog. Anfechtungsobjekt) bildet insofern den Rahmen, innerhalb dessen sich der Streitgegenstand durch die Parteianträge definiert (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-720/2013 vom 30. Januar 2014 E. 1.2.2).

Bei einer Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid kann nur geltend gemacht werden, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Bestehen der Eintretensvoraussetzungen verneint. Das vorliegende Verfahren beschränkt sich somit auf die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf die "Einsprache" des Beschwerdeführers eingetreten ist (vgl. BGE 132 V 74 E. 1.1; BVGE 2011/30 E. 3; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.8). Vorliegend rügt der Beschwerdeführer u.a., er habe im massgeblichen Zeitraum die erforderliche Umsatzgrenze nie erreicht, habe sich gegen die Aufnahme in die Mehrwertsteuerpflicht telefonisch einige Male gewehrt; ungeachtet seiner Reaktionen, seien ihm "fantastische Rechnungen der MWST" zugestellt worden (Sachverhalt Bst. F). Da es sich hiermit um materiellrechtliche Vorbringen handelt und diese nicht zum Streitgegenstand gehören, ist auf diese nicht einzutreten.

1.2.4

1.2.4.1 Die Einsprache ist das vom Gesetz besonders vorgesehene förmliche Rechtsmittel, mit dem eine Verfügung bei der verfügenden Verwaltungsbehörde zwecks Neuüberprüfung angefochten wird. Die Einsprache ist kein devolutives Rechtsmittel, welches die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1 und BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1; ULRICH HÄFELIN ET. AL, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 1815). Das Einspracheverfahren ermöglicht eine Abklärung komplexer tatsächlicher oder rechtlicher Verhältnisse und eine umfassende Abwägung der verschiedenen von einer Verfügung berührten Interessen (HÄFELIN ET. AL, a.a.O., Rz. 1816; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3779/2013 vom 9. Januar 2014 E. 1.2.2.1).

1.2.4.2 Im Bereich der Mehrwertsteuer ist das Einspracheverfahren in Art. 83 MWSTG gesetzlich vorgesehen. Eine Ausnahme hierzu bildet die sog. Sprungbeschwerde: Richtet sich die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV, so ist sie auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers oder der Einsprecherin als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. zur Sprungbeschwerde: Urteil des BVGer A-5534/2013 vom 5. November 2014 E. 1.3.2, A-3779/2013 E. 1.2.2.2 mit weiterem Hinweis).

1.2.4.3 Der Erlass eines "Einspracheentscheids" setzt ausführungsgemäss voraus, dass vorgängig eine Verfügung ergangen ist, welche überhaupt Gegenstand eines Einspracheverfahrens bilden kann. Die Vorinstanz sieht diese Verfügung in der als "Verfügung" bezeichneten "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. […]" vom 14. November 2013. Indessen ist es nach Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich nicht zulässig, eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG auszugestalten (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5384/2014 vom 3. März 2015 E. 1.3.2 mit weiterem Hinweis; BGE 140 II 202 E. 5 f.; BGer 2C_842/2014 vom 17. Februar 2015 E. 5.2).

Vorliegend hat die ESTV hingegen dennoch ein Einspracheverfahren durchgeführt und die "Einsprache" des Beschwerdeführers gegen die "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. […]" vom 14. November 2013 lediglich mit dem Erlass eines formellen "Einspracheentscheids" abgeschlossen. Dieser als "Einspracheentscheid" bezeichnete Entscheid der ESTV vom 10. November 2014 stellt aber jedenfalls eine Verfügung gemäss Art. 5 VwVG dar. Indem der Beschwerdeführer dagegen beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhob, hat er einen allfälligen Verlust des Einspracheverfahrens (E. 1.2.4.1) zumindest in Kauf genommen. Seine vorbehaltlose Beschwerdeführung direkt beim Bundesverwaltungsgericht ist unter diesen Umständen – in analoger Anwendung von Art. 83 Abs. 4 MWSTG – als "Zustimmung" zur Durchführung des Verfahrens der Sprungbeschwerde (E. 1.2.4.2) zu werten, zumal im formellen "Einspracheentscheid" vom 10. November 2014 einlässlich begründet ist, weshalb die Vorinstanz auf die "Einsprache" nicht eintritt (vgl. A-3779/2013 E. 1.2.3 mit weiteren Hinweisen; BGer 2C_842/2014 E. 5.4).

1.3 Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt des unter E. 1.2.3 Ausgeführten – einzutreten.

2.
Vorliegend ist somit zu prüfen, ob es von der Vorinstanz zulässig war, die "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. […] / Verfügung" vom 14. November 2013 in Form einer Verfügung zu erlassen.

2.1 Wie bereits aufgezeigt, ist es nach Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich nicht zulässig,

eine Einschätzungsmitteilung direkt als Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG auszugestalten (E. 1.2.4.3). Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung darf eine Einschätzungsmitteilung, mit welcher eine Kontrolle abgeschlossen wird, jedoch dann in Form einer Verfügung erlassen werden, wenn die speziellen Umstände des Einzelfalles es rechtfertigen. Dies ist laut Bundesgericht dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige von vornherein mitteilt, dass er die Feststellungen der Steuerbehörde bestreiten werde, sich kategorisch weigert, am Ende der Kontrolle die Stellungnahme der Steuerbehörde anzuerkennen oder wenn die Erhebung der Steuer konkret gefährdet erscheint. Das Bundesgericht führt aus, das Bestehen einer Einschätzungsmitteilung an sich bedeute noch nicht, dass bereits eine konkrete Gefährdung hinsichtlich der Steuererhebung bestehe (BGE 140 II 202 E. 6.3.5).

2.2 Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, sie habe die "EM Nr. […] / Verfügung" zu Recht in Form einer Verfügung erlassen, da durch die Pflichtverletzung des Beschwerdeführers eine konkrete Gefährdung der Steuererhebung vorgelegen habe. Sie habe nämlich im Rahmen der Kontrolle gravierende Mängel bei der Buchführung des Beschwerdeführers festgestellt, indem massgebende Buchhaltungsunterlagen/Dokumente gefehlt hätten oder nur teilweise bzw. in nicht brauchbarer Qualität vorhanden gewesen seien. Die gewährte Frist zum Nachreichen der fehlenden Unterlagen habe der Beschwerdeführer ungenutzt verstreichen lassen. Der Beschwerdeführer habe damit seine Pflicht zur ordnungsgemässen Buchführung in grober Weise verletzt, was den objektiven Tatbestand von Art. 86 Abs. 1 Bst. c aMWSTG bzw. Art. 98 Bst. e MWSTG erfülle und demzufolge eine abstrakte Steuergefährdung darstelle. Sie sei zur Vornahme einer Ermessenstaxation gezwungen gewesen, welche zur Festsetzung der besagten EM geführt habe. Somit habe eine konkrete Gefährdung der Steuererhebung vorgelegen und sie sei in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung berechtigt gewesen, die EM in Form einer Verfügung zu erlassen. Somit sei sie – da die Einsprache gegen die "EM Nr. […] / Verfügung" verspätet eingereicht worden sei – zu Recht nicht auf diese eingetreten (vgl. Sachverhalt Bst. G).

2.3 Die Ausführungen der Vorinstanz vermögen nicht zu überzeugen:

2.3.1 Art. 98 MWSTG schützt den gesetzlich vorgesehenen Verfahrensablauf und will Verhaltensweisen sanktionieren, welche die Steuererhebung über Gebühr erschweren oder verunmöglichen. Es handelt sich hierbei um ein "abstraktes Gefährdungsdelikt", der Eintritt eines Erfolgs hat demnach

keine Relevanz (DIEGO CLAVADETSCHER, in: MWSTG-Kommentar, 2012, Art. 98 Rz. 2); gleiches gilt für die Steuergefährdung gemäss Art. 86 aMWSTG (BRUNO SCHERRER, in: Kommentar zum MWSTG, 2000, Art. 86 Rz. 2). Diesfalls kann vorliegend durch die Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss Art. 98 MWSTG bzw. Art. 86 aMWSTG lediglich eine abstrakte Steuergefährdung ausgewiesen werden. Eine konkrete Gefährdung der Steuererhebung wird durch das Erfüllen dieser Tatbestände gerade nicht belegt. Wie bereits durch das Bundesgericht erläutert (E. 2.1), bedeutet das Bestehen einer Einschätzungsmitteilung für sich allein noch nicht, dass bereits eine konkrete Gefährdung hinsichtlich der Steuererhebung bestehe. Eine konkrete Gefährdung liegt vor, wenn die Wahrscheinlichkeit oder nahe Möglichkeit einer Verletzung des geschützten Rechtsgutes gegeben ist bzw. infolge der Verletzung der Mitwirkungs- und Auskunftspflichten im Zusammenhang mit der Veranlagung und Erhebung von Steuern und Abgaben die Wahrscheinlichkeit oder nahe Möglichkeit der Veranlagung einer zu niedrigen Steuer besteht (BGE 132 IV 40 E. 2.2.2). Wie sich diese konkrete Gefährdung vorliegend verwirklicht haben soll, ist weder aus den Akten ersichtlich noch vermag die Vorinstanz dies aufzuzeigen. Bei den vorliegenden "Versäumnissen" des Beschwerdeführers, wie fehlende Kassabücher, Fahrtenkontrollscheiben und Ruhezeitkarten sowie mangelhafte Jahresabschlüsse bzw. Erfolgsrechnungen und Bilanzen, handelt es sich vielmehr um die "üblichen" Pflichtverletzungen eines Steuerpflichtigen, welche zu einer Umsatzschätzung bzw. Ermessenstaxation nach pflichtgemässem Ermessen führen, was für sich alleine – wie aufgezeigt – noch nicht als konkrete Gefährdung gelten kann, welche eine Verkürzung des gesetzlich vorgesehenen Verfahrensablaufs zu rechtfertigen vermöchte. Dies gilt umso mehr, als der Beschwerdeführer von den in der "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. […]" festgesetzten Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 16'224.-- zwischen April 2014 und Oktober 2014 Ratenzahlungen von insgesamt Fr. 4'609.-- geleistet hat.

2.4 Es gelingt der Vorinstanz somit nicht aufzuzeigen, dass besondere Umstände den Erlass einer Einschätzungsmitteilung in Form einer Verfügung begründet hätten. Somit stellt die "Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. […] / Verfügung" vom 14. November 2013 trotz ihrer Bezeichnung keine Verfügung dar und mangelt es an einem Anfechtungsobjekt für eine Einsprache. Die Vorinstanz hätte mithin in ihrem "Einspracheentscheid" nicht mit der Begründung schliessen dürfen, auf die "Einsprache" nicht einzutreten, weil diese zu spät eingereicht worden sei.

2.5 Entsprechend ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der vorinstanzliche "Einspracheentscheid" vom 10. November 2014 ist aufzuheben und die Sache ist an die Vorinstanz zur materiellen Prüfung und Erlass einer Erstverfügung zurückzuweisen.

3.

3.1 Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer als obsiegende Partei keine Verfahrenskosten zu tragen. Der Vorinstanz sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.2 Dem nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer sind keine verhältnismässig hohen Kosten entstanden, weshalb ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der "Einsprachentscheid" der Vorinstanz vom 10. November 2014 wird aufgehoben und die Sache zur materiellen Prüfung und Erlass einer Erstverfügung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 1'000.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

– der Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Anna Strässle

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 BGG). 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: