Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1642/2006
{T 0/2}

Urteil vom 15. September 2008

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Pascal Mollard, Richter Thomas Stadelmann,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

X._____, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Mehrwertsteuer (4. Quartal 1999 bis 4. Quartal 2000 und 1. Quartal 2001 bis 3. Quartal 2005); Umsatz- und Vorsteuerkorrekturen; Nichteintreten der Einsprachebehörde.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ bezweckt laut Handelsregisterauszug hauptsächlich die Führung eines Sport- und Modefachgeschäfts. Sie ist gemäss Angaben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) bei ihr seit dem 1. Oktober 1999 im Register der Steuerpflichtigen eingetragen. Seit dem 25. Januar 2006 figuriert als Geschäftsführer mit Einzelunterschrift A._____, der vom 12. Februar 1999 bis zum 25. Juni 2002 bereits als Gesellschafter ohne Zeichnungsberechtigung im Handelsregister eingetragen war. A._____ trat seit deren Gründung als Zeichnungsberechtigter für und im Namen der X._____ auf. So sind für den Zeitraum vom 6. Juni 1998 bis zum 19. November 2001 zahlreiche, von A._____ unterzeichnete Eingaben der X._____ aktenkundig, ebenso mehrere Antwortschreiben und Aktennotizen der ESTV über geführte Telefonate mit A._____. Weitere Eingaben der X._____ erfolgten am 19. September 2002, am 16. Mai 2003, am 23. Dezember 2003, am 24. Mai 2005 sowie am 31. Dezember 2005. Auch auf diesen Eingaben befinden sich teilweise entsprechende Aktennotizen der ESTV.

Am 24. und 25. Januar 2006 führte die ESTV bei der X._____ eine Kontrolle durch. Gestützt darauf wurden zum einen zwei Ergänzungsabrechnungen (EA) vom 28. November 2005 (Nrn. 329'111 und 329'112) mit Gutschriftsanzeigen vom 7. Februar 2006 (Nrn. 292'948 und 292'949) storniert. Zum anderen stellte die ESTV am 7. Februar 2006 folgende vier Ergänzungsabrechnungen aus:

- EA Nr. 292'814 im Umfang von Fr. 6'076.-- (zuzüglich Verzugszins) betreffend das Ergebnis der "Kontrolle über die Steuerperioden 01.10.1999-31.12.2000" (Ermessenseinschätzung);
- EA Nr. 292'815 im Umfang von Fr. 10'544.-- (zuzüglich Verzugszins) betreffend das Ergebnis der "Kontrolle über die Steuerperioden 01.10.1999-31.12.2000" (Vorsteuerkorrekturen);
- EA Nr. 292'816 im Umfang von Fr. 15'075.-- (zuzüglich Verzugszins) betreffend das Ergebnis der "Kontrolle über die Steuerperioden 01.01.2001-30.09.2005" (Ermessenseinschätzung);
- EA Nr. 292'817 im Umfang von Fr. 34'749.-- (zuzüglich Verzugszins) betreffend das Ergebnis der "Kontrolle über die Steuerperioden 01.01.2001-30.09.2005" (Vorsteuerkorrekturen).

Nach neuerlicher Korrespondenz zwischen der X._____ und der ESTV erliess diese am 27. März 2006 zwei formelle Entscheide, einen betreffend die Steuerperioden 01.10.1999-31.12.2000 über Fr. 16'620.-- zuzüglich Verzugszins ab 31. August 2000 (Fr. 6'076.-- gemäss EA Nr. 292'814 plus Fr. 10'544.-- gemäss EA Nr. 292'815), den anderen betreffend die Steuerperioden 01.01.2001-30.09.2005 über Fr. 49'824.-- zuzüglich Verzugszins ab 29. Februar 2004 (Fr. 15'075.-- gemäss EA Nr. 292'816 plus Fr. 34'749.-- gemäss EA Nr. 292'817).

B.
Am 10. April 2006 gelangte A._____ für die X._____ an die ESTV. Unter Bezugnahme auf die Entscheide der ESTV vom 27. März 2006 stellte er das Gesuch, die ESTV möge die "Rekursfrist" bis zum 29. September 2006 erstrecken. Im Rahmen weiterer Darlegungen führt er aus, er sei selber nicht in der Lage, den Rekurs zu verfassen. Sein Sohn, der ihm helfen könnte, sei wegen der Rekrutenschule und geplanter Ferien dazu aber erst Mitte September 2006 in der Lage. Mit Schreiben vom 18. Mai 2006 bestätigte die ESTV den Eingang der "Einsprache".

Daraufhin reagierte A._____ für die X._____ am 22. Mai 2006 und hielt fest, er habe keine Einsprache vorgenommen, sondern nur um Erstreckung der Frist zur Einreichung eines "Rekurses" ersucht. Auf dieses Gesuch wünsche er eine Antwort. Mit Schreiben vom 2. Juni 2006 teilte die ESTV unter Verweis auf die gesetzliche Regelung von Art. 64 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) mit, weshalb die Frist zur Einreichung einer Einsprache nicht bis zum 29. September 2006 erstreckt werden könne. Da sie indessen auf die Eingabe vom 10. April 2006 erst am 18. Mai 2006 reagiert habe, setze sie der X._____ unpräjudiziell eine unverlängerbare Nachfrist bis zum 7. Juli 2006 zur Ergänzung (Begründung, Beweismittel) der erwähnten Eingabe. Das Schreiben der ESTV wies ausdrücklich darauf hin, bei Nichtwahrnahme der gesetzten Frist werde auf die Eingabe nicht eingetreten.

In Antwort auf dieses Schreiben gelangte A._____ für die X._____ am 12. Juni 2006 neuerlich an die ESTV und ersuchte unter Verweis auf eine Zusage von Bundesrat Z._____ erneut um eine Erstreckung der Frist. Zusätzlich stellte er verschiedene Fragen. Mit Schreiben vom 20. Juni 2006 beantwortete die ESTV die gestellten

Fragen und wies erneut auf die gesetzlichen Bestimmungen hin. Sie bat um Zusendung einer Kopie des Schreibens von Bundesrat Z._____, in dem dieser der X._____ eine Fristerstreckung gewährt habe. Die ESTV führte sodann aus, sollte die Zusage von Bundesrat Z._____ nicht nachgewiesen werden, so müsse an der bis zum 7. Juli 2006 gesetzten Frist zur Einreichung der Einsprache festgehalten werden. Auch dieses Schreiben der ESTV wies ausdrücklich darauf hin, bei Nichtwahrnahme der gesetzten Frist könne auf die Eingabe nicht eingetreten werden.

Dieses Schreiben kreuzte sich mit einem "Mahnschreiben" der X._____ vom 26. Juni 2006. Am 2. Juni 2007 (recte: 2. Juli 2006) schliesslich erneuerte diese das Gesuch um Fristerstreckung bis zum 30. September 2006. Die von der ESTV erbetene Kopie des Schreibens von Bundesrat Z._____ lag der Eingabe nicht bei. Mit Entscheid vom 10. August 2006 trat die ESTV auf die Einsprachen der X._____ nicht ein.

C.

Gegen diesen Entscheid erhob die X._____ (Beschwerdeführerin) am 12. September 2006 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Sie hielt unter anderem fest, sie habe lediglich eine Fristerstreckung, und nicht eine Einsprache gewollt. Mit Schreiben vom 19. September 2006 wies die SRK die Beschwerdeführerin unter Angabe der einschlägigen gesetzlichen Grundlagen darauf hin, die Beschwerde habe Begehren und Begründung zu enthalten. Richte sie sich gegen einen Nichteintretensentscheid, so sei darzulegen, weshalb die Vorinstanz zu Unrecht auf die Einsprache nicht eingetreten sei. Zur entsprechenden Ergänzung der Beschwerde setzte die SRK der Beschwerdeführerin eine Nachfrist von drei Tagen. Letztere antwortete innert Frist am 2. Oktober 2006. Diese Eingabe enthielt keine Ausführungen zur Frage der Zulässigkeit des Nichteintretensentscheids, sondern unter anderem Hinweise auf den Gesundheitszustand von A._____.

Die ESTV schloss in ihrer Vernehmlassung vom 1. Dezember 2006 auf Abweisung der Beschwerde. Am 2. und am 20. Dezember 2006 erfolgten weitere Eingaben der Beschwerdeführerin. Die ESTV verzichtete am 21. Dezember 2006 auf weitere Stellungnahmen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung der angefochtenen Verfügung und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat. Genügt die Beschwerde diesen Anforderungen nicht, oder lassen die Begehren des Beschwerdeführers oder deren Begründung die nötige Klarheit vermissen und stellt sich die Beschwerde nicht als offensichtlich unzulässig heraus, so räumt die Beschwerdeinstanz dem Beschwerdeführer eine kurze Nachfrist zur Verbesserung ein. Sie verbindet diese Nachfrist mit der Androhung, nach unbenutztem Fristablauf auf Grund der Akten zu entscheiden oder, wenn Begehren, Begründung oder Unterschrift fehlen, auf die Beschwerde nicht einzutreten (Art. 52 VwVG).

1.3 Die ESTV hat in ihrem Einspracheentscheid vom 10. August 2006 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 (anstelle vieler: BGE 124 II 499 E. 1, mit weiteren Hinweisen). 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 vor der Einspracheinstanz beschränkt, deren Verneinung als Verletzung von Bundesrecht mit Beschwerde gerügt werden kann (BGE 132 V 74 E. 1.1; vgl. auch statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

A-1471/2006 und A-1472/2006 vom 3. März 2008 E. 1.2). Auf diese Rechtslage wurde die Beschwerdeführerin von der SRK mit Schreiben vom 19. September 2006 ausdrücklich aufmerksam gemacht.

1.4 Beim vorliegenden Verfahren hat sich das Bundesverwaltungsgericht somit auf die Frage zu beschränken, ob die Vorinstanz zu Recht auf die Eingaben vom 10. April 2006 nicht eingetreten ist. Soweit die Beschwerdeführerin also in ihrer Beschwerde die Berücksichtigung (nachträglich) eingereichter Unterlagen und die inhaltliche Auseinandersetzung mit Fragen ihrer Mehrwertsteuerpflicht bzw. der zu entrichtenden Mehrwertsteuer verlangt, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

2.
Die Eingaben der Beschwerdeführerin setzen sich trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht wirklich mit der im vorliegenden Verfahren einzig zu beurteilenden Frage der Zulässigkeit des Nichteinetretensentscheids der ESTV auseinander (vgl. oben E. 1.3). Unter diesen Umständen könnte auf die Beschwerde an sich ohne Weiterungen nicht eingetreten werden (vgl. oben E. 1.2). Da aber vorgebracht wird, die Beschwerdeführerin habe seinerzeit gar keine Einsprache eingereicht sowie angesichts der Tatsache, dass es sich bei der vorliegenden Beschwerde um eine solche eines Laien handelt, sieht das Bundesverwaltungsgericht in Weiterführung der diesbezüglich grosszügigen Praxis der SRK (vgl. Entscheid der SRK vom vom 28. März 2003, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.128 E. 2b) allerdings von einem solchen Schluss ab und behandelt die Beschwerde innerhalb des eingeschränkten Streitgegenstandes. Das Bundesverwaltungsgericht prüft nachfolgend mit anderen Worten, ob die Vorinstanz zu Recht auf die "Einsprachen" vom 10. April 2006 nicht eingetreten ist (vgl. oben E. 1.3 und 1.4).

3.
3.1 Gemäss Art. 64 Abs. 1 MWSTG können Entscheide der ESTV innert 30 Tagen nach der Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Diese ist schriftlich bei der ESTV einzureichen; sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel sowie die Unterschrift des Einsprechers oder seines Vertreters zu enthalten. Der Vertreter hat sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen. Die Beweismittel sollen in der Einspracheschrift bezeichnet und ihr beigelegt werden (Art. 64 Abs. 3 MWSTG). Genügt die Einsprache diesen Anforderungen nicht

oder lässt der Antrag oder dessen Begründung die nötige Klarheit vermissen, so räumt die ESTV dem Einsprecher eine kurze Nachfrist zur Verbesserung ein (Art. 64 Abs. 4 MWSTG). Sie verbindet diese Nachfrist mit der Androhung, nach unbenutztem Fristablauf auf Grund der Akten zu entscheiden oder, wenn Antrag, Begründung, Unterschrift oder Vollmacht fehlen, auf die Einsprache nicht einzutreten (Art. 64 Abs. 5 MWSTG).

3.2 Das Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren enthält in Art. 52 für das Beschwerdeverfahren eine zu grossen Teilen identische Regelung (vgl. oben E. 1.2). Eine Nachfristansetzung nach Art. 52 Abs. 2 VwVG hat dabei gemäss Rechtsprechung grundsätzlich immer dann zu erfolgen, wenn eine Beschwerde den gesetzlichen Anforderungen des Abs. 1 nicht genügt, d. h. namentlich auch dann, wenn die Begehren oder die Begründung vollständig fehlen (BGE 112 Ib 634 E. 2b und c; Entscheid der SRK vom 21. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.28 E. 2a/bb). Aus dem Vorgesagten kann indes nicht geschlossen werden, dass an die Beschwerdeschrift überhaupt keine Mindestanforderungen gestellt werden. Damit eine Eingabe überhaupt als – wenn auch unvollständige – Beschwerde im Sinne von Art. 52 VwVG betrachtet werden kann, muss darin mindestens eine individualisierte Person erkenntlich ihren Willen zum Ausdruck bringen, als Beschwerdeführer 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, Urteil des Bundesgerichts vom 13. Oktober 1998, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 429 E. 3b/cc; Entscheide der SRK vom vom 28. März 2003, veröffentlicht in VPB 67.128 E. 2b, vom 21. August 1998; André Moser, in André Moser/Peter Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt a.M. 1998, S. 80 Rz. 2.96). Andernfalls kommt Art. 52 Abs. 2 VwVG betreffend Einräumung einer Nachfrist zur Verbesserung mangels genügendem Ausdruck eines Beschwerdewillens nicht zur Anwendung.

3.3 Auch wenn der Wortlaut von Art. 64 Abs. 4 MWSTG mit demjenigen von Art. 52 Abs. 2 VwVG nicht identisch ist und insbesondere die Formulierung "... und stellt sich die Beschwerde nicht als offensichtlich unzulässig heraus" fehlt, gilt das zur rechtswirksamen Eingabe bzw. zum genügenden Ausdrucks des Beschwerdewillens Gesagte auch für das Einspracheverfahren bei der ESTV (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 1988, veröffentlicht in ASA 60 S. 363 E. 2b; Urteil des

Bundesverwaltungsgerichts A-1582/2006 vom 25. Januar 2008 E. 2; Entscheid der SRK vom 4. Januar 1996, veröffentlicht in VPB 61.20 E. 5a).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin der ESTV am 10. April 2006, unter Bezugnahme auf den Entscheid vom 27. März 2006, eine schriftliche Eingabe eingereicht, mit dem sie um "Erstreckung der Rekursfrist" ersucht. Dem Inhalt des Briefes lässt sich dabei unmissverständlich entnehmen, dass der für die Beschwerdeführerin handelnde A._____ den Willen zur Erhebung eines Rechtsmittels aufweist, dieses aber einzig deshalb nicht selbst einreicht, weil er zur Auffassung gelangt war, dazu nicht alleine in der Lage zu sein. Die ESTV hat die erwähnte Eingabe vom 10. April 2006 damit zu Recht als Einsprache entgegengenommen und ein entsprechendes Verfahren eröffnet. Daran ändert auch die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 22. Mai 2006 nichts. In dieser hält sie zwar ausdrücklich fest, sie habe keine Einsprache vorgenommen, sondern lediglich ein Erstreckungsgesuch zur Einreichung des "Rekurses" gestellt. Aus der Korrespondenz ergibt sich indessen klarerweise der weiterhin bestehende Einsprachewille. So wird im Schreiben vom 12. Juni 2006 ausgeführt, der "Sohn [von A._____ wolle] alles prüfen und dann den entsprechenden Rekurs einreichen". Erneut wird klar, dass A._____ die Einsprache für die Beschwerdeführerin nur deshalb nicht selbst bereits eingereicht hatte, weil er ein "Durcheinander" befürchtete. Ohne Belang für die Frage nach dem seinerzeitigen Einsprachewillen bleiben bei alledem wesensgemäss die nach dem Einspracheentscheid von der Beschwerdeführerin gemachten Äusserungen.

4.2 Zu prüfen bleibt damit, ob die ESTV zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist. Dies ist zu bejahen. Das Bundesverwaltungsgericht verkennt dabei die schwierige gesundheitliche Situation von A._____ keineswegs. Die ESTV hat allerdings das entsprechende Verfahren korrekt gemäss den gesetzlichen Vorgaben von Art. 64 MWSTG durchgeführt (vgl. oben E. 3.1). Sie hat zudem die Fragen der Beschwerdeführerin jedenfalls in diesem Verfahrensstadium stets klar und deutlich beantwortet und hat der von diesem geschilderten schwierigen Situation von A._____ mit einer grosszügigen Frist zur Verbesserung bzw. Ergänzung der Einsprache Rechnung getragen. Sie hat zudem die entsprechende Säumnisandrohung des Nichteintretens mehrfach und klar mitgeteilt, so dass ihr gar kein anderer Weg

blieb, als nach unbenutztem Ablauf der Verbesserungsfrist auf die Einsprache nicht einzutreten. Damit war der ESTV auch verwehrt, auf die im Laufe des Verfahrens sinngemäss vorgebrachte Verjährungseinrede weiter einzugehen (vgl. BGE 133 II 366). Ist auf die Einsprache somit zu Recht nicht eingetreten worden, ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

4.3 Angemerkt sei schliesslich, dass selbst die Annahme, die Beschwerdeführerin habe seinerzeit keine Einsprache einreichen wollen, ihr inhaltlich nicht zu helfen vermöchte. Wäre dem so gewesen, so hätte die ESTV zwar kein Einspracheverfahren eröffnen und keinen Einspracheentscheid fällen dürfen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1582/2006 vom 25. Januar 2008 E. 3.3). Alsdann wäre aber der Entscheid der ESTV vom 27. März 2006 in Rechtskraft erwachsen.

5.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die unterliegende Beschwerdeführerin grundsätzlich kostenpflichtig (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Angesichts der gesamten Umstände des Verfahrens rechtfertigt sich indessen, ihr diese Kosten zu erlassen (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art, 6 Bst. b des Reglementes vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]; vgl. Michael Beusch/André Moser/Lorenz Kneubühler, Ausgewählte prozessrechtliche Fragen im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2008 36 f.).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

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

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- werden der Beschwerdeführerin erlassen.

3.
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: