VPB 64.45

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 4. Mai 1999 i. S. X. [SRK 1998-111])

Mehrwertsteuer. Vollmacht. Vertreter. Zustellung von behördlicher Korrespondenz.

- Wer gegenüber der Verwaltung eine bestimmte Adresse angegeben hat, bekundet damit sein Einverständnis, dass ihm sämtliche behördliche Korrespondenz bis zum Widerruf an diesem Ort zugestellt wird. Hat der Adressat mehrere Adressen genannt, so kann die Behörde ein Schriftstück (z. B. einen Entscheid) nur an eine der genannten Adressen zustellen. Die Behörde darf sich darauf verlassen, dass der Adressat die notwendigen Vorkehrungen trifft, um über die bekanntgegebene Adresse in den Besitz der Sendung zu gelangen; dies gilt insbesondere dann, wenn er in absehbarer Zeit mit einer Zustellung rechnen muss (E. 2c).

- Ist ein Vertretungsbefugter bestellt und der Behörde bekannt, gilt die Zustellung lediglich an den tatsächlichen Verfügungsadressaten (und nicht an den Vertreter) als mangelhafte Eröffnung, aus welcher dem Adressaten kein Nachteil erwachsen darf. Daher ist für den Fristenlauf das Datum der (späteren) Zustellung an den Vertreter massgebend; bis zu diesem Zeitpunkt beginnt die Rechtsmittelfrist nicht zu laufen.

- Erlangt der Verfügungsadressat oder der Bevollmächtigte Kenntnis vom Eröffnungsmangel, so hat dieser nach Treu und Glauben innert nützlicher Frist - d.h. in casu binnen einer Woche - die ordnungsgemässe Eröffnung von der Verwaltung zu verlangen. Ein anderes Verhalten setzt die Rechtsmittelfrist in Gang (E. 2d).

Taxe sur la valeur ajoutée. Procuration. Mandataire. Livraison de correspondance de l'autorité.

- Celui qui a communiqué une adresse déterminée à l'administration manifeste de la sorte son accord sur le fait que toute la correspondance de l'autorité lui soit adressée à cet endroit, jusqu'à révocation. Si le destinataire a mentionné plusieurs adresses, l'autorité ne peut envoyer un document écrit (p. ex. une décision) qu'à l'une de ces adresses. L'autorité doit pouvoir compter sur le fait que le destinataire prend les mesures nécessaires, afin d'entrer en possession de l'envoi à l'adresse qu'il a transmise; cela vaut en particulier lorsqu'il doit compter à bref délai sur une livraison (consid. 2c).

- Si un mandataire est constitué et que cette circonstance est portée à la connaissance de l'autorité, l'envoi d'une décision uniquement au destinataire effectif de celle-ci (et non à son mandataire) est considéré comme une notification irrégulière qui ne doit causer aucun désavantage au destinataire. Aussi le départ du délai de recours est-il déterminé par la date de la notification (ultérieure) au mandataire; jusqu'à ce moment, le délai de recours ne commence pas à courir.

- Si le destinataire de la décision ou son représentant prend connaissance de l'irrégularité de la notification, il doit, en vertu de la bonne foi, demander en temps utile - soit en l'espèce dans un délai d'une semaine - à l'administration une notification conforme au droit. Un autre comportement fait courir le délai de recours (consid. 2d).

Imposta sul valore aggiunto. Procura. Rappresentante. Notificazione della corrispondenza dell'autorità.

- Colui che ha comunicato un determinato indirizzo all'amministrazione manifesta in tal modo il suo accordo sul fatto che tutta la corrispondenza dell'autorità gli venga recapitata a tale indirizzo fino alla revoca. Se il destinatario ha indicato più indirizzi, l'autorità può inviare un documento scritto (p. es. una decisione) solamente a uno di questi indirizzi. L'autorità deve poter contare sul fatto che il destinatario adotti le misure necessarie per ricevere l'invio all'indirizzo che ha trasmesso; vale in particolare se attende un invio a breve termine (consid. 2c).

- Se è stato autorizzato un rappresentante e l'autorità ne é a conoscenza, l'invio di una decisione solo al destinatario effettivo di quest'ultima (e non al suo mandatario) è considerato una notifica difettosa che non deve causare nessuno svantaggio al destinatario. Anche l'inizio del termine di ricorso è stabilito a partire dalla data della notifica (ulteriore) al mandatario; fino a tale momento il termine di ricorso non può iniziare a decorrere.

- Se il destinatario della decisione o il suo rappresentante viene a conoscenza dell'irregolarità della notifica, deve, in virtù della buona fede chiedere in tempo utile - vale a dire nella fattispecie entro una settimana - all'amministrazione una notifica conforme al diritto. Un altro comportamento fa decorrere il termine ricorsuale (consid. 2 d).

A. X., Bauingenieurbüro, ist seit dem 1. Januar 1995 im Sinne von Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) in das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführte Register als Mehrwertsteuerpflichtiger eingetragen. Er reichte die Abrechnungen für das 1. und 2. Quartal 1995 trotz mehrfacher Mahnungen nicht bei der Verwaltung ein. Mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 9. November 1995 setzte die ESTV die Steuerforderung ermessensweise auf Fr. 48 000.- fest und betrieb diese Forderung (Zahlungsbefehl vom 28. Januar 1996). Den vom Steuerpflichtigen hiegegen erhobenen Rechtsvorschlag beseitigte die ESTV mit Entscheid vom 2. Mai 1996. Die Verwaltung stellte diesen Entscheid direkt an X. zu.

Aufgrund der Vorlage dieser Vollmacht sandte die ESTV der Bevollmächtigten das Instruktionsschreiben vom 6. Juni 1996 zu, mit dem der Steuerpflichtige aufgefordert wurde, entweder die Abrechnungen nach vereinbarten Entgelten für das 1. und 2. Quartal 1995 oder das unterschriebene Antragsformular betreffend Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten binnen einer Frist von drei Tagen seit der Zustellung bei der Verwaltung einzureichen. Mit Datum vom 12. Juni 1996 übermittelte X. das von ihm selbst unterschriebene Formular «Antrag auf Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinnahmten Entgelten» an die ESTV. Die ESTV erliess am 1. Juli 1996 einen Einspracheentscheid betreffend das 1. und 2. Quartal 1995 und setzte die Mehrwertsteuerschuld für diese Steuerperioden antragsgemäss auf Fr. 19 237.- fest, wobei dieser Einspracheentscheid an die Vertreterin zugestellt wurde.

B. Für das 3. und 4. Quartal 1995 reichte X. wiederum innert Frist jeweils keine Abrechnungen bei der Verwaltung ein. Mit EA vom 10. Juni 1996 setzte die ESTV die Steuerforderung ermessensweise auf insgesamt Fr. 63 000.- fest. Gegen die durch die Verwaltung eingeleitete Betreibung erhob der Steuerpflichtige Rechtsvorschlag. Mit Entscheid vom 29. Mai 1997 beseitigte die ESTV den von X. erhobenen Rechtsvorschlag (Zahlungsbefehl vom 14. August 1996), wobei dieser Entscheid direkt an den Steuerpflichtigen zugestellt wurde (Zustellung am 30. Mai 1997 mit Rückschein). X. reagierte nicht auf die Zustellung, und die ESTV beantragte nach dem Ablauf der Einsprachefrist die Fortsetzung der Betreibung. Aus der Pfändung erhielt sie vom

Betreibungsamt den Verlustschein vom 4. Oktober 1997 über total Fr. 68 766.40 (geschuldeter Steuerbetrag zuzüglich Zinsen und Kosten).

Auch für das 1. bis 4. Quartal 1996 wiederholte sich dieser Ablauf. Die Einsprachefrist gegen die letzte Beseitigung des Rechtsvorschlages durch die ESTV lief (unter Berücksichtigung der Gerichtsferien an Weihnachten) am 5. Januar 1998 unbenutzt ab.

C. Am 27. November 1997 notierte die ESTV im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen betreffend X. eine Änderung des Domizils auf folgende neue Adresse: X., p. Adr. M. und W. K., ... Den Akten der Verwaltung lässt sich nicht mehr entnehmen, ob diese Änderung durch eine Mitteilung des Steuerpflichtigen oder durch eine Eingabe des Treuhandbüros veranlasst wurde.

Mit Datum vom 27. Januar 1998 reichte der Steuerpflichtige unter anderem die insgesamt 6 Abrechnungen für die Steuerperioden 3. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1996 ein. Unter der Rubrik «rechtsverbindliche Unterschrift» weisen sämtliche Abrechnungen die Unterschrift von X. auf. Die Rubrik «Abrechnung erstellt durch: Name und Vorname / Buchhaltungsstelle» enthält auf allen Abrechnungen folgenden Eintrag: «Treuhandbüro M. K. / ...». Die ESTV wies den Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 17. Februar 1998 darauf hin, dass eine Korrektur der durch Schätzung ermittelten Steuerschuld aufgrund der nachträglich eingereichten Abrechnungen nicht mehr möglich sei, da die betreffenden Entscheide in Rechtskraft erwachsen seien. Entsprechend der Ende November 1997 vorgenommenen Änderung der Zustelladresse des Steuerpflichtigen wurde dieses Schreiben an das (neue) Domizil zugestellt.

In der Eingabe vom 10. März 1998 an die ESTV lässt X. durch seinen Vertreter RA lic. iur. H. gegen die Entscheide vom 29. Mai und 17. November 1997 Einsprachen erheben. Er stellt den Antrag, die geschuldete Mehrwertsteuer gemäss den in der Zwischenzeit eingereichten Abrechnungen festzusetzen. Zur Begründung wird ausgeführt, die Zustellung der angefochtenen Entscheide direkt an den Steuerpflichtigen sei unzulässig gewesen, da er rechtsgültig durch seine Treuhänderin vertreten gewesen sei; er habe sich gemäss Vollmacht vom 22. April 1996 von M. K. umfassend vertreten lassen. Die direkte Zustellung an den Steuerpflichtigen würde eine mangelhafte Eröffnung der beiden Entscheide durch die Verwaltung darstellen. Die Treuhänderin habe von den beiden Entscheiden erst am 28. Februar 1998 Kenntnis erhalten, sodass die 30-tägigen Einsprachefristen mit den Eingaben vom 10. März 1998 auf jeden Fall gewahrt seien.

Im Einspracheentscheid vom 27. Mai 1998 trat die ESTV auf die Einsprachen von X. nicht ein. Das Nichteintreten wurde insbesondere damit begründet, dass das Vertretungsverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und M. K. nur für das Einspracheverfahren betreffend das 1. und 2. Quartal 1995 bestanden habe, nicht jedoch für die nachfolgenden Steuerperioden 3. und 4. Quartal 1995 bzw. 1. bis 4. Quartal 1996. X. habe mit der auf seine Vertreterin ausgestellten Vollmacht vom 22. April 1996 auch kein Zustelldomizil bei seiner Treuhänderin der ESTV verzeigt, sodass die Verwaltung nicht dazu verpflichtet gewesen sei, Zustellungen an M. K. vorzunehmen. Erst ab dem Zeitpunkt der ausdrücklichen Verzeigung eines Zustelldomizils (27. November 1997) sei die ESTV dazu verpflichtet gewesen, die neue Adresse zu beachten. Im Übrigen habe X. nie auf die direkt an ihn übermittelten Mahnungen und Abrechnungen sowie auf die beiden Entscheide vom 29. Mai und 17. November 1997 reagiert. Hätte der Steuerpflichtige seine Vertreterin einschalten wollen, hätte er dies spätestens dann der ESTV mitteilen müssen, als diese die Pfändung durch das Betreibungsamt vollziehen liess.

D. Mit Eingabe vom 26. Juni 1998 (Postaufgabe 29. Juni 1998) lässt X. (Beschwerdeführer) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 27. Mai 1998 erheben. Der Einspracheentscheid wird durch den Beschwerdeführer in vollem Umfang angefochten und die Rückweisung an die Vorinstanz beantragt. Gleichzeitig verlangt der Beschwerdeführer, es sei der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen. Zur Begründung wird ausgeführt, der Steuerpflichtige sei davon ausgegangen, er sei durch seine Treuhänderin qualifiziert vertreten und die Verwaltung habe auf die letzte ihr zugestellte Vollmacht abstellen müssen. Die ESTV habe auch nicht davon ausgehen können, die vom Beschwerdeführer an M. K. ausgestellte Vollmacht sei erloschen bzw. es sei auch kein ausdrücklicher Widerruf der Vollmacht erfolgt. Bei Dauerschuldverhältnissen - wie dem vorliegenden - müsse ein Steuerpflichtiger entgegen der Auffassung der Verwaltung nicht etwa für jedes einzelne Quartal eine neue Vollmacht einreichen. Die beiden angefochtenen Verfügungen seien nicht ordnungsgemäss eröffnet worden, sodass diese nicht in Rechtskraft erwachsen seien; aus der mangelhaften Eröffnung dürften dem
Steuerpflichtigen keine Nachteile erwachsen.

Die ESTV schliesst in der Vernehmlassung vom 1. Oktober 1998 auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und führt aus, die Vertreterin des Beschwerdeführers habe ein Vertretungsverhältnis nur für ein einziges Verfahren angezeigt (betreffend 1. und 2. Quartal 1995), nicht jedoch für die beiden späteren Verfahren (3. und 4. Quartal 1995 sowie 1. bis 4. Quartal 1996). Der Beschwerdeführer habe sein von seiner eigenen Adresse abweichendes Zustelldomizil erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich Ende November 1997, der ESTV verzeigt. Vor diesem Zeitpunkt habe die Verwaltung rechtsgültig nur direkt an die Adresse des Steuerpflichtigen Zustellungen vornehmen können. Mit der Vorlage der Vollmacht durch die Treuhänderin des Beschwerdeführers im Einspracheverfahren betreffend das 1. und 2. Quartal 1995 sei keine (generelle) Verzeigung eines Zustelldomizils verbunden gewesen. Ausserdem habe der Beschwerdeführer auch während des Zeitraums der Vertretung durch M. K. selbst Rechtshandlungen (z.B. den Antrag auf Abrechnung der Mehrwertsteuer nach vereinbarten Entgelten) gegenüber der ESTV vorgenommen. Im Übrigen sei nicht nachgewiesen, dass die Treuhänderin - wie in der Beschwerde behauptet - tatsächlich erst am 28. Februar 1998 von
den beiden Entscheiden der ESTV erfuhr. Da die ESTV gemäss Usanz nach der Einleitung eines Beschwerdeverfahrens das Vollstreckungsverfahren intern sistiert habe, erübrige sich die Gewährung der aufschiebenden Wirkung an den Steuerpflichtigen.

Nach der Übermittlung der Vernehmlassung der ESTV an den Vertreter des Beschwerdeführers durch die SRK lässt dieser unaufgefordert am 16. Oktober 1998 eine nachträgliche Eingabe einreichen. Er lässt vorbringen, dass in der Praxis regelmässig - trotz Vorliegens eines Vertretungsverhältnisses - der Steuerpflichtige etwa die Abrechnungen jeweils selbst unterschreiben würde und nicht dessen Vertreter. Man könne unter diesen Umständen aus der Unterzeichnung von Abrechnungsformularen durch den Steuerpflichtigen nicht daraus schliessen, dieser sei nicht (mehr) vertreten. Die ESTV erwiderte in der ebenfalls unaufgefordert eingereichten Stellungnahme vom 22. Dezember 1998, dass der Vertreter des Beschwerdeführers nicht berechtigt sei, ausserhalb der Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels ungefragt eine Stellungnahme bei der SRK einzureichen, die Verwaltung verzichte auf eine «Replik».

Aus den Erwägungen:

Mit Eingabe vom 31. Mai 1996 erhob das Treuhand- und Verwaltungsbüro M. K., für X. Einsprache gegen den Entscheid der

ESTV vom 2. Mai 1996 und beantragte, den Steuerbetrag für das 1. und 2. Quartal 1995 auf Fr. 19 237.- festzusetzen. Der Inhalt dieser Rechtsschrift setzte sich ausschliesslich mit den Steuerperioden 1. und 2. Quartal 1995 auseinander, wobei der Entscheid der ESTV vom 2. Mai 1996 angefochten wurde. Gleichzeitig wurden der ESTV auch die beiden Abrechnungen (nach vereinnahmten Entgelten) für das 1. und 2. Quartal 1995 vorgelegt. Der Einsprache beigelegt war die von X. am 22. April 1996 unterschriebene Vollmacht zugunsten von M. K. und W. K.

1. (...)

2.a. Die Vollmacht ist die durch einseitiges Rechtsgeschäft (Bevollmächtigung) begründete Vertretungsbefugnis. Sie ist Befugnis, und nur dies. Meist erschöpft sich jedoch das Rechtsverhältnis zwischen dem Vollmachtgeber (Vertretener) und dem Bevollmächtigten (Vertreter) nicht in dieser Befugnis, sondern es kommen noch weitere Elemente hinzu, insbesondere Obligationen (vgl. Alfred Koller, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil: Grundriss des allgemeinen Schuldrechts ohne Deliktsrecht, Bd. I, Bern 1996, S. 321 Rz. 1389). Nach dem mehr oder weniger grossen Umfang der Vollmacht kann man zwischen einer General- und einer Spezialvollmacht unterscheiden. Sind mehrere Personen zusammen bevollmächtigt, so haben sie Kollektivvollmacht. Wo jemand allein zu handeln befugt ist, spricht man von Alleinvollmacht. Über Umfang und Inhalt der Vollmacht bestimmt der Vertretene, wobei sein Verhalten nach den allgemeinen für Willenserklärungen geltenden Grundsätzen auszulegen ist. Es kommt also das Vertrauensprinzip zum Tragen, falls ein tatsächliches Verständnis fehlt (vgl. Koller, a.a.O., S. 322 Rz. 1393 f.).

Das die Vollmacht begründende Rechtsgeschäft heisst Bevollmächtigung. Die Bevollmächtigung besteht in der Erklärung des Vollmachtgebers, dem Vertreter Vertretungsbefugnis zu erteilen. Von der Bevollmächtigung ist die Vollmachtskundgabe zu unterscheiden. Gemeint ist damit die Mitteilung des Vollmachtgebers an einen Dritten, er habe Vollmacht erteilt. Diese Mitteilung ist nicht auf die Herbeiführung einer Rechtswirkung gerichtet. Sie ist daher kein Rechtsgeschäft sondern blosse Wissensmitteilung: die Mitteilung, es sei ein Rechtsgeschäft vorgenommen worden. Die Vollmachtskundgabe eröffnet dem Vertreter unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, die Vertretungswirkung herbeizuführen (vgl. Koller, a.a.O., S. 324 f. Rz. 1401 ff.). Die Vollmachtskundgabe kann gegenüber bestimmten Personen erfolgen oder aber gegenüber einem unbestimmten Personenkreis (z.B. durch öffentlichen Anschlag). Welchen Inhalt eine Vollmachtsmitteilung hat, ob überhaupt eine solche vorliegt und allenfalls gegenüber wem, entscheidet sich nach dem Vertrauensprinzip (vgl. BGE 120 II 199). Eine Vollmachtskundgabe kann in der Weise erfolgen, dass der Vertretene eine Vollmachtsurkunde ausstellt und dem Vertreter zwecks Vorlegung gegenüber (bestimmten
oder unbestimmten) Dritten aushändigt (vgl. Koller, a.a.O., S. 328 f. Rz. 1417 ff.).

b. Jede Partei kann ein Verwaltungs- bzw. ein Beschwerdeverfahren grundsätzlich selbständig führen, ohne einen Vertreter beiziehen zu müssen; es besteht kein Vertretungszwang. Mittels gewillkürter Vertretung kann eine Partei sich auf jeder Stufe des Verfahrens (vgl. Art. 11 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021) eine andere Person bevollmächtigen, sie im Verfahren zu vertreten oder zu verbeiständen. In der Bundesverwaltungsrechtspflege steht die Prozessvertretung jedem Handlungsfähigen und damit auch Laien zu; es besteht mithin keine Verpflichtung, einen patentierten Anwalt als Vertreter beizuziehen (kein Anwaltsmonopol). Die Behörde kann den Vertreter auffordern, sich durch schriftliche Vollmacht auszuweisen. Solange die Partei die Vollmacht nicht widerruft, macht die Behörde ihre Mitteilungen nicht direkt an die Partei, sondern an deren Vertreter (vgl. Art. 11 Abs. 2 und 3 VwVG; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998, S. 84 Rz. 3.2). Der Nachweis, dass ein wirksames Vertretungsverhältnis besteht und gegenüber den Steuerbehörden gehörig kundgegeben wurde, obliegt nach allgemeinen Beweisregeln dem
Steuerpflichtigen. Fehlt es an einer klaren schriftlichen Vollmacht, so darf ein Vertretungsverhältnis nur dann angenommen werden, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäusserung des Steuerpflichtigen auf Bevollmächtigung eines Dritten ergibt (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 67 S. 391 ff.).

c. Die grundsätzlichste der Voraussetzungen, damit eine Verfügung (oder ein Entscheid) überhaupt wirksam werden kann, stellt die Eröffnung, die Bekanntgabe des Inhalts an die Verfügungsadressaten und die weiteren Betroffenen, dar. Ohne Eröffnung an diejenigen Personen, gegenüber denen die Verfügung oder der Entscheid gelten soll, erlangt die hoheitliche Willenserklärung keine Wirksamkeit. Die nicht eröffnete Verfügung bzw. der nicht eröffnete Entscheid vermag denn auch keine Rechtswirkung zu entfalten (vgl. Jürg Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, St. Gallen 1994, S. 10). Dass Eröffnung nicht dasselbe wie Zustellung bedeutet, ist offensichtlich. Die beiden Begriffe sind strikte voneinander zu unterscheiden. Unter Eröffnung ist die gehörige Bekanntgabe der Verfügung oder des Entscheides zu verstehen. Dies geschieht bei mittelbarer Bekanntgabe, das heisst Abwesenheit des Verfügungsadressaten, durch individuelle Zustellung der Verfügung oder des Entscheides an dessen Zustelladresse. Der Vorgang der Zustellung ist somit lediglich Teilhandlung des Eröffnungsvorganges (vgl. Stadelwieser, a.a.O., S. 12). Bei der Zustellung handelt es sich um einen «technischen» Vorgang, mit welchem dem Empfänger die Verfügung oder ein Entscheid übermittelt wird. «Technisch» will ausdrücken, dass es sich bei der Zustellung um einen formalen Vorgang handelt. Die Zustellung bewirkt, dass die Verfügung oder der Entscheid in den Machtbereich des abwesenden Empfängers gelangt, diesem folglich die Möglichkeit eröffnet wird, vom Inhalt Kenntnis zu nehmen (vgl. Stadelwieser, a.a.O., S. 88).

Wer in einer Eingabe eine bestimmte Adresse angegeben hat, bekundet damit sein Einverständnis, dass ihm sämtliche behördliche Korrespondenz bis zum Widerruf an diesem Ort zugestellt werden kann. Hat der Adressat in seinen Schriftsätzen verschiedene Adressen genannt, so erfüllt die Behörde den Anspruch auf rechtliches Gehör des Adressaten auch dann, wenn sie die Verfügung oder den Entscheid lediglich an eine der genannten Adressen zustellt. Die Behörde darf sich darauf verlassen, dass der Adressat aus eigenem Interesse die notwendigen Vorkehrungen trifft, um über die bekanntgegebene Adresse in den Besitz der Sendung zu gelangen. Dies gilt insbesondere dann, wenn er in absehbarer Zeit mit einer Zustellung rechnen muss (vgl. Stadelwieser, a.a.O., S. 179).

d. Ist ein Vertretungsbefugter bestellt und der Behörde bekannt, gilt die Zustellung lediglich an den tatsächlichen Verfügungsadressaten (und nicht an den Vertreter) als mangelhafte Eröffnung, aus welcher gemäss Art. 38 VwVG dem Adressaten kein Nachteil erwachsen darf. Daher ist für den Fristenlauf das Datum der (späteren) Zustellung an den Vertreter massgebend. Bis zu diesem Zeitpunkt beginnt die Rechtsmittelfrist nicht zu laufen. Erlangt der Verfügungsadressat oder der Bevollmächtigte Kenntnis vom Eröffnungsmangel, so hat dieser innert nützlicher Frist die ordnungsgemässe Eröffnung zu verlangen. Ein anderes Verhalten verstiesse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und würde die Rechtsmittelfrist in Gang setzen (vgl. Stadelwieser, a.a.O., S. 178, mit weiteren Hinweisen).

Eine Partei kann den Grundsatz, wonach ihr aus mangelnder Eröffnung kein Rechtsnachteil erwachsen dürfe, nur dann anrufen, wenn sie «innert zumutbarer Frist» Schritte unternimmt, um ihre Rechte wahrzunehmen. Dies bedeutet, dass die Partei im Falle

unzureichender oder (partiell) mangelnder Eröffnung «innert zumutbarer Frist» von dem Augenblick an, da sie vom Bestehen einer Verfügung oder eines Entscheides erfährt, die formelle und korrekte Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides verlangen oder Beschwerde führen muss. Art. 38 VwVG steht also letztlich im Dienste des Vertrauensschutzes (vgl. Peter Saladin, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, S. 148 Rz. 17.242, mit weiteren Hinweisen). Die zumutbare Frist ist nicht unbedingt mit der 30-tägigen Beschwerdefrist gleichzusetzen. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kann der Adressat einer Verfügung oder eines Entscheides den Beginn des Fristenlaufes nicht beliebig hinauszögern, wenn er einmal von der ihn betreffenden Verfügung oder von dem ihn betreffenden Entscheid Kenntnis erhalten hat. Abzustellen ist also stets auf den Effekt, den der Formfehler bei den Parteien ausgelöst hat bzw. nach Treu und Glauben auslösen konnte oder musste (vgl. Saladin,
a.a.O., S. 148 Rz. 17.242 Fn. 21 und S. 149 Rz. 17.244, je mit weiteren Hinweisen). Die Folgen sind differenziert nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen: Gegeneinan-der abzuwägen sind Rechtsschutzinteresse einerseits und Rechtssicherheit andererseits. Der Adressat einer mangelhaften Verfügung bzw. Entscheides muss alles ihm zumutbare unternehmen, um sich auf diesen berufen zu können. Ein Eröffnungsmangel kann somit - je nach den konkreten Umständen - zu unterschiedlichen Konsequenzen führen, welche sich teilweise den Wirkungen der Nichtigkeit annähern (vgl. Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 130 f. Rz. 364, mit weiteren Hinweisen).

Für bestimmte Rechtsbereiche des Verwaltungsrechts können Spezialregelungen betreffend die Eröffnung von Verfügungen bestehen. So hat aArt. 74 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11), aufgehoben durch Ziff. I 1 des Bundesgesetzes vom 10. Oktober 1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 (AS 1998 669; BBl 1997 II 1164), folgende Regelung gekannt: Hat der Steuerpflichtige einen vertraglichen Vertreter bezeichnet, muss die Behörde ihre Verfügungen durch Zustellung an diesen eröffnen. Tut sie dies nicht, ist die Eröffnung mangelhaft, und es darf dem Steuerpflichtigen daraus kein Nachteil erwachsen (vgl. BGE 113 Ib 296 E. 2, vgl. auch ASA 67 S. 394 f.). In den Verfahrensvorschriften einzelner Kantone können wiederum andere Vorschriften für die Eröffnung von Urteilen, Verfügungen, Entscheiden, etc. gelten. Für den Kanton Zürich sieht Art. 176 Abs. 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 (GVG, Loseblattsammlung der Gesetze des Kantons Zürich [LS], 211.1) vor, dass bei Vertretung einer Partei durch einen Anwalt, eine Zustellung nur an den Vertreter rechtsgültig vorgenommen werden kann (vgl. Niklaus Schmid, Prozessgesetze des Kantons Zürich, Textausgabe, 2.
Aufl., Zürich 1999, S. 69; Richard Frank / Hans Sträuli / Georg Messmer, Kommentar zur zürcherischen Zivilprozessordnung, 3. Aufl., Zürich 1997, S. 840, vor § 259 ff. Rz. 7 f., mit weiterem Hinweis).

3.a. Im vorliegenden Fall ist zunächst zu untersuchen, ob die ESTV die beiden Entscheide vom 29. Mai und 17. November 1997 zutreffend direkt dem Beschwerdeführer eröffnen konnte, oder ob sie dazu gehalten war, die Zustellung an seine Treuhänderin vorzunehmen.

Der Beschwerdeführer hat an M. K. und W. K. am 22. April 1996 eine Vollmacht(surkunde) ausgestellt, die aufgrund ihres Umfanges als sehr weitgehende Generalvollmacht bezeichnet werden kann. Da zwei Personen zugleich bevollmächtigt wurden, ist vom Vorliegen einer Kollektivvollmacht auszugehen. Die Vollmachtskundgabe an die ESTV in der Form der Vorlage der Vollmachtsurkunde erfolgte durch M. K. zusammen mit der Einsprache vom 31. Mai 1996. Die von M. K. namens des Beschwerdeführers eingereichte Eingabe vom 31. Mai 1996 wird ausdrücklich als Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 2. Mai 1996 bezeichnet, wobei sich diese Rechtsvorkehr nur auf die Steuerperioden 1. und 2. Quartal 1995 bezieht. Das Rechtsbegehren ist auf die Aufhebung des angefochtenen Entscheides der ESTV gerichtet. In der Begründung wird unter dem Abschnitt «Formelles» ausgeführt, warum die Einsprachefrist bezüglich der Anfechtung des Entscheides vom 2. Mai 1996 gewahrt sei. Im Abschnitt «Materielles» wird die Frage behandelt, welche Umsätze der Beschwerdeführer im 1. und 2. Quartal 1995 erzielt habe und welcher Steuerbetrag gemäss den ebenfalls eingereichten Abrechnungen zu entrichten wäre.

Diese Einsprache vom 31. Mai 1996 enthält keine Mitteilung an die ESTV, dass ab sofort sämtliche Zustellungen durch die ESTV an den Beschwerdeführer betreffend Mehrwertsteuer ausschliesslich an die Vertreterin (M. K.) vorzunehmen wären. Ein generelles Zustelldomizil für sämtliche Angelegenheiten der Mehrwertsteuer wird mithin in der Eingabe vom 31. Mai 1996 nicht verzeigt. Auch aus der Vollmacht(surkunde) vom 22. April 1996, die - wie bereits erwähnt - als eine sehr weitgehende Generalvollmacht zu bezeichnen ist, ist kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass damit ebenfalls der Auftrag des Beschwerdeführers an M. K. verbunden gewesen wäre, als Zustellbevollmächtigte gegenüber der ESTV aufzutreten. Wenn von der SRK die Einsprache vom 31. Mai 1996 und die gleichzeitig der Verwaltung vorgelegte Vollmacht(surkunde) vom 22. April 1996 im Kontext betrachtet werden, gelangt die SRK zur Auffassung, dass die zusammen mit der Einreichung des Rekurses vorgenommene Vollmachtsvorlage ausschliesslich dazu gedient hat, M. K. in diesem Einspracheverfahren als Vertreterin des Beschwerdeführers zu legitimieren. Eine weitergehende Bedeutung kommt der Vollmachtskundgabe in diesem Zusammenhang nicht zu, namentlich hat die Vertreterin des
Beschwerdeführers mit der Eingabe vom 31. Mai 1996 der ESTV kein Zustelldomizil dahingehend verzeigt, als dass sämtliche behördliche Korrespondenz in Sachen Mehrwertsteuer bis auf Widerruf an die Treuhänderin zugestellt werden müsste.

Die ESTV konnte daher zutreffend die beiden Entscheide vom 29. Mai und 17. November 1997 rechtsgültig direkt dem Beschwerdeführer eröffnen, wobei die beiden Zustellungen die mit der Eröffnung von Entscheiden verbundenen Rechtsfolgen ausgelöst haben. Der Einwand des Beschwerdeführers, die Zustellung direkt an ihn hätte nicht vorgenommen werden dürfen, vielmehr hätte nur an seine Treuhänderin M. K. rechtsgültig eröffnet werden können, ist unter den gegebenen Umständen als nicht stichhaltig abzuweisen.

b. Der Vollständigkeit halber ist noch zu untersuchen, ob die beiden Entscheide vom 29. Mai bzw. 17. November 1997 auch dann in Rechtskraft erwachsen wären, wenn unterstellt wird, dass diese anstatt an den Beschwerdeführer selbst an seine Vertreterin zu eröffnen gewesen wären. In einem derartigen Fall darf nämlich gemäss Art. 38 VwVG dem Adressaten kein Nachteil erwachsen.

Beide Entscheide der ESTV wurden dem Beschwerdeführer gegen Rückschein zugestellt. Er hat mit den Zustellungen vom 30. Mai und 18. November 1997 daher nachweislich zumindest Kenntnis von den (von ihm geltend gemachten) Eröffnungsmängeln erhalten. In einem derartigen Fall hat er die Verpflichtung, von der Verwaltung innert nützlicher Frist die Eröffnung an den richtigen Adressaten zu verlangen, nämlich - wie von ihm behauptet - an seine Vertreterin. Bei der Festsetzung der Dauer dieser «nützlichen Frist» der Zumutbarkeit der Reaktion durch den Beschwerdeführer ist auf seine persönlichen und beruflichen Umstände abzustellen. Er führt ein Bauingenieurbüro und hat daher notwendigerweise mit Schriftstücken von Behörden, Rechnungen, Schreiben von Kunden und Lieferanten zu tun, die Fristen auslösen. Mithin ist der Beschwerdeführer im Umgang mit fristauslösenden Zustellungen geübt und ihm sind deren Konsequenzen grundsätzlich bekannt. Unter diesen Umständen ist

dem Beschwerdeführer zu unterstellen, dass er im Falle der - unterstellten - ordnungsgemässen Verzeigung eines Zustelldomizils bei M. K. die Mangelhaftigkeit der Zustellung eines Entscheides durch die ESTV direkt an ihn erkennt. Er hätte in einem solchen Fall die
Verpflichtung gehabt, entweder die ESTV direkt oder im Wege seiner Treuhänderin von einer derartigen mangelhaften Zustellung unverzüglich zu informieren. In casu ist eine Frist von einer Woche, binnen der die Verwaltung über den Umstand der mangelhaften Zustellung durch den Beschwerdeführer in Kenntnis zu setzen ist, als angemessen anzusehen, ein längeres Hinauszögern wäre mit Treu und Glauben nicht vereinbar. Ein derartiges Vorgehen wäre nach der Ansicht der SRK für den Beschwerdeführer ohne weiteres zumutbar gewesen. Die Verwaltung hätte nach einer entsprechenden Anzeige in der Folge die ordnungsgemässe Zustellung an die Vertreterin vorgenommen und dies hätte den Fristenlauf ausgelöst.

Was den Entscheid vom 29. Mai 1997 anbetrifft, der am 30. Mai 1997 direkt an den Beschwerdeführer gegen Rückschein zugestellt wurde, hat der Beschwerdeführer sogar monatelang gegenüber der Verwaltung nicht reagiert. Nicht einmal der Vollzug der Pfändung bzw. die Ausstellung des Verlustscheines durch das Betreibungsamt S. (4. Oktober 1997) haben den Beschwerdeführer dazu veranlasst, bei der ESTV Rücksprache zu nehmen. Offensichtlich hat er auch seine Treuhänderin nicht eingeschaltet, als diese sich ebenfalls nicht bei der Verwaltung nach dem Entscheid vom 29. Mai 1997 erkundigt hat. Erst mit der Einsprache vom 10. März 1998 lässt er Einwendungen erheben und behauptet die nicht ordnungsgemässe Zustellung des Entscheides vom 29. Mai 1997. Ein solches - widersprüchliches und gegen Treu und Glauben verstossendes - Verhalten des Beschwerdeführers verdient keinen Rechtsschutz. Das in der Beschwerde geäusserte Argument, er habe sich auf seine steuerliche Vertretung verlassen, ist unter diesen Umständen ausserdem als unglaubwürdig zu bezeichnen.

Auch bezüglich des Entscheids vom 17. November 1997, der am 18. November 1997 direkt an den Beschwerdeführer gegen Rückschein zugestellt wurde, hat er wiederum längere Zeit hindurch gegenüber der Verwaltung nicht reagiert. Erst mit der Einsprache vom 10. März 1998 lässt er Einwendungen erheben. Der Beschwerdeführer hätte auch in diesem Fall schon zu einem viel früheren Zeitpunkt die ESTV auf die angeblich nicht ordnungsgemässe Zustellung des Entscheides vom 17. November 1997 aufmerksam machen müssen. Wenn der Zeitraum von einer Woche für eine Reaktion des Beschwerdeführers gegenüber der Verwaltung als angemessen erachtet wird, ist die Einsprache vom 10. März 1998 auf jeden Fall verspätet erfolgt; dies auch unter Berücksichtigung eines Hinweises durch den Beschwerdeführer an die Verwaltung (binnen einer Woche) über die mangelhafte Zustellung, der unterstellten Zeit für eine neuerliche Zustellung des Entscheides vom 17. November 1997 durch die ESTV an die Treuhänderin sowie der 30-tägigen Einsprachefrist (verlängert um den Zeitraum der Gerichtsferien an Weihnachten).

Der Beschwerdeführer könnte mithin auch aus einer allenfalls an ihn irrtümlich direkt vorgenommenen Eröffnung der beiden fraglichen Entscheide nichts zu seinen Gunsten ableiten, damit die Einsprachen vom 10. März 1998 als rechtzeitig erfolgt anzusehen wären. Er hätte auf die Zustellungen der fraglichen Entscheide der Verwaltung nach Treu und Glauben unverzüglich mit entsprechenden Hinweisen an die ESTV reagieren müssen, zumal er aus seiner beruflichen Tätigkeit die Bedeutung von derartigen Schriftstücken, die fristauslösend sind, grundsätzlich kennt. Der Beschwerdeführer hat statt dessen in beiden Fällen durch längere Zeit hindurch überhaupt nicht reagiert und sogar eine Pfändung über sich ergehen lassen, ohne sich weiter um diese Angelegenheiten zu kümmern. Da der Beschwerdeführer selbst auch durch eine an ihn irrtümlich vorgenommene Zustellung Kenntnis vom betreffenden Entscheid bzw. dessen mangelhafter Zustellung erhalten hat, kann er nicht durch «Nichtstun» den Beginn des Fristenlaufes (Einsprachefrist) beliebig hinauszögern. Er hätte nach Treu und Glauben jeweils binnen der Frist von einer Woche gegenüber der ESTV reagieren müssen. Da dies in keinem der beiden Fälle erfolgt ist, wäre auch bei Verzeigung eines
Zustelldomizils bei seiner Treuhänderin und irrtümlicher Zustellung der beiden Entscheide durch die Verwaltung direkt an den Beschwerdeführer die Einsprachefrist durch die Einsprachen vom 10. März 1998 nicht gewahrt.

4.a. Zusammenfassend hat der Beschwerdeführer die beiden Entscheide der ESTV vom 29. Mai und 17. November 1997 nicht innert den Fristen durch Einsprachen angefochten. Die beiden Entscheide vom 29. Mai und 17. November 1997 sind mithin in Rechtskraft erwachsen. Auf die dagegen erhobenen Einsprachen des Beschwerdeführers vom 10. März 1998 war daher durch die ESTV nicht einzutreten. Demgemäss ist die bei der SRK erhobene Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 27. Mai 1998 abzuweisen.

b. Im Verwaltungsverfahren des Bundes kommt der Beschwerde im Allgemeinen von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung zu (Art. 55 Abs. 1 VwVG). Aufschiebende Wirkung besagt, dass die in einer Verfügung angeordnete Rechtsfolge vorläufig nicht eintreten, sondern bis zum Beschwerdeentscheid gehemmt werden soll. Sie schiebt mit anderen Worten den Eintritt der formellen Rechtskraft und damit die Wirksamkeit sowie Vollstreckung der angefochtenen Verfügung auf. Sofern die Verfügung nicht eine Geldleistung zum Gegenstand hat, kann die Vorinstanz darin einer allfälligen Beschwerde die aufschiebende Wirkung entziehen. Aus dieser Ordnung geht hervor, dass der Suspensiveffekt von Beschwerden gegen Verfügungen, die zu einer vermögensrechtlichen Leistung verpflichten, auf keinen Fall entzogen werden darf. Nach der Rechtsprechung ist eine Verfügung auf eine Geldleistung gerichtet, wenn sie den Adressaten zu einer vermögensrechtlichen Leistung verpflichtet (vgl. Moser, a.a.O., S. 91 f. Rz. 3.14 f. mit weiteren Hinweisen).

Die ESTV hat denn auch in der Vernehmlassung vom 1. Oktober 1998 ihre Praxis bekräftigt, auch bei Vorliegen rechtskräftiger (recte: angefochtener) Entscheide nach der Einreichung von Beschwerden das Vollstreckungsverfahren gegen den Beschwerdeführer intern zu sistieren. Das Begehren des Beschwerdeführers auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung der bei der SRK erhobenen Beschwerde erweist sich mithin bereits aus diesem Grund als gegenstandslos.

Dokumente der SRK