

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

9C 309/2023

Urteil vom 19. Dezember 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiber Businger.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
vertreten durch Rechtsanwalt Visar Keraj,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand
Mehrwertsteuer, Steuerperioden 2017 und 2018,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 14. März 2023 (A-2320/2021).

Sachverhalt:

A.
Die A. _____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in U. _____ bezweckt gemäss Handelsregister-
eintrag insbesondere die Planung, Projektierung und Realisierung von Bauten aller Art als Total- und General-
unternehmer sowie das damit zusammenhängende Angebot spezieller Dienstleistungen. Sie ist seit 2010 bei der
Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eingetragen.
Verwaltungsrat ist B. _____, der einzelzeichnungsberechtigt ist.

B.

B.a. Nachdem die Steuerpflichtige ihre Mehrwertsteuerabrechnungen für die Steuerperioden 2013 bis 2018
fast durchwegs nicht eingereicht hatte, ermittelte die ESTV den geschuldeten Steuerbetrag provisorisch auf-
grund einer Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen. Dabei stützte sie sich auf die von der Steuerpflichtigen
deklarierten Angaben (zu Steuer vom Umsatz und Vorsteuerabzug) ab.

B.b. Am 29. November 2019 führte die ESTV eine Mehrwertsteuerkontrolle bei der Steuerpflichtigen durch.
Dabei stellte sie u.a. fest, dass die Buchführung mangelhaft sei sowie Belege und Unterlagen fehlten. Nachdem
die Unterlagen nicht nachgereicht wurden, erliess die ESTV am 16. Juni 2020 zwei Einschätzungsmitteilungen
und setzte die Steuer (nach) forderungen betreffend die Steuerperioden 2013 bis 2018 ohne weitere Korrekturen
im Vergleich zur provisorischen Schätzung fest. Dies führte zu Steuern von Fr. 21'989.- (2013), Fr. 15'193.-

(2014), Fr. 97'000.- (2015), Fr. 122'000.- (2016), Fr. 100'000.- (2017) und Fr. 112'245.- (2018).

B.c. Nachdem die Steuerpflichtige die Aufhebung der Einschätzungsmitteilungen und die Neufestsetzung der Steuern beantragt hatte, erliess die ESTV am 17. November 2020 eine Verfügung und bestätigte die Ermessenseinschätzungen. Die dagegen erhobene Einsprache wies die ESTV am 13. April 2021 ab; sie erwog, die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung sei nicht nachgewiesen worden. Diesen Entscheid bestätigte das von der Steuerpflichtigen angerufene Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 14. März 2023.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 5. Mai 2023 beantragt die Steuerpflichtige dem Bundesgericht, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie kein Fristwiederherstellungsgesuch gestellt habe. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur Neu beurteilung zurückzuweisen. Während das Bundesverwaltungsgericht auf das angefochtene Urteil verweist, schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde. Die Steuerpflichtige repliziert.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist ein Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG) und hat ihre Eingabe fristgerecht eingereicht (Art. 100 Abs. 1 BGG).

1.2. Die Beschwerde hat ein Rechtsbegehren zu enthalten (Art. 42 Abs. 1 BGG). Da die Beschwerde an das Bundesgericht ein reformatorisches Rechtsmittel ist (Art. 107 Abs. 2 BGG), genügt ein blosser Aufhebungs- oder Rückweisungsantrag nicht; in der Beschwerde muss ein Antrag in der Sache gestellt werden (BGE 137 II 313 E. 1.3).

1.2.1. Feststellungsanträge sind subsidiär zu Leistungs- und Gestaltungsanträgen und nur zulässig, wenn ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht (Urteil 2C 589/2020 vom 22. März 2021 E. 1.2 m.H.). Soweit die Beschwerdeführerin beantragt, es sei festzustellen, dass sie vor Bundesverwaltungsgericht kein Fristwiederherstellungsgesuch gestellt habe, ist ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse weder ersichtlich noch in der Beschwerde dargetan. Darauf ist nicht einzutreten.

1.2.2. Was den kassatorischen Antrag auf Rückweisung der Streitsache betrifft, genügt ein solcher ausnahmsweise, wenn das Bundesgericht ohnehin nicht reformatorisch entscheiden könnte (BGE 136 V 131 E. 1.2; 134 III 379 E. 1.3). Da die Beschwerdeführerin mehrere Verfahrensrügen erhebt, die ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen könnten, ist der Rückweisungsantrag im vorliegenden Fall zulässig (Urteil 9C 634/2022 vom 19. April 2023 E. 1.2). Auf die Beschwerde ist insoweit einzutreten.

2.

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Verfahren lediglich die Steuerperioden 2017 und 2018 im Streit liegen. Zwar bezieht sich das vorinstanzliche Urteil auch auf die Steuerperioden 2013-2016, doch bringt die Beschwerdeführerin vor, dass sie bereits ihre Einsprache auf die Steuerperioden 2017 und 2018 beschränkt bzw. lediglich die Steuerperioden 2017 und 2018 angefochten habe.

3.

3.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1

und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2).

3.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 147 V 35 E. 4.2). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 147 V 16 E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (vgl. zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 147 IV 73 E. 4.1.2).

4.

4.1. Die Vorinstanz hat die Verfahrenspflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person zutreffend dargestellt, worauf verwiesen wird (vgl. E. 2.2 des angefochtenen Urteils). Namentlich stellt die steuerpflichtige Person eigenständig fest, ob sie die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt (Art. 66 MWSTG [SR 641.20]), ermittelt die Steuerforderung selber (Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Sie ist verpflichtet, ihre Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG), wobei die Buchführung Grundlage der Rechnungslegung bildet und diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte erfasst, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig sind (Art. 957a Abs. 1 OR). Die Rechnungslegung erfolgt im Geschäftsbericht. Dieser enthält die Jahresrechnung (Einzelabschluss), die sich aus der Bilanz, der Erfolgsrechnung und dem Anhang zusammensetzt (Art. 958 Abs. 2 OR). Der Geschäftsbericht muss innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres erstellt und dem zuständigen Organ zur Genehmigung vorgelegt werden (Art. 958 Abs. 3 OR).

Wie die Vorinstanz ebenfalls zutreffend dargelegt hat, muss die Nachvollziehbarkeit der Geschäftsvorfälle - die sog. Prüfspur - gewährleistet sein. Die Verfolgung der Geschäftsvorfälle sowohl vom Einzelbeleg über die Buchhaltung bis zur Mehrwertsteuerabrechnung als auch in umgekehrter Richtung muss ohne Zeitverlust jederzeit möglich sein (BGE 140 II 495 E. 3.4.4 m.H.; vgl. E. 2.2.3 des angefochtenen Urteils).

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so schätzt die ESTV die Steuerforderung nach pflichtgemäsem Ermessen ein (Art. 79 Abs. 1 MWSTG).

4.2. Die Vorinstanz erwog, die ESTV habe der Beschwerdeführerin detailliert bekannt gegeben, welche Unterlagen zur Festsetzung der Steuern benötigt würden, namentlich die Bilanzen und Erfolgsrechnungen 2013-2018, Kontodetails 2013-2018 und sämtliche Debitoren- und Kreditorenbelege 2013-2018, wobei sich die Verpflichtung zur Einreichung dieser Unterlagen bereits aus dem Gesetz ergeben habe. Die Beschwerdeführerin habe mehrmals angekündigt, die fehlenden Unterlagen (auch vor Bundesverwaltungsgericht) nachzureichen. Bis zum Urteilszeitpunkt habe sie weder die vollständigen Kopien der Buchhaltungsunterlagen 2017 und 2018 noch die anderen erwähnten Unterlagen eingereicht. Es lägen gravierende Verstösse gegen die formellen Buchhaltungsvorschriften vor, die die materielle Richtigkeit der Buchhaltungsergebnisse infrage stellten. Wegen dieser Mängel sei die ESTV verpflichtet gewesen, den massgebenden Umsatz ermessensweise zu ermitteln (vgl. E. 3.1.3 des angefochtenen Urteils).

4.3. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie die erwähnten Unterlagen im Veranlagungsverfahren nicht eingereicht hatte. Sie verweist auf die Krankheit ihres Verwaltungsrats und seine Stellung als "Teil-/Eigentümer/Verwaltungsrat/CEO" von 20 Gesellschaften sowie auf arbeitsintensive Steuerverfahren in mehreren Kantonen. Die Nichteinhaltung der angesetzten Fristen zur Einreichung der Unterlagen sei nicht verschuldet gewesen. Weiter bringt sie vor, das Vorgehen der ESTV sei überspitzt formalistisch gewesen und verstosse ge-

gen diverse verfassungsmässige Rechte. Weil die Verjährung der Steuerforderung nicht gedroht habe, hätte die ESTV weitere Fristerstreckungen gewähren bzw. für "eine gemeinsame und vernünftige Lösung" Hand bieten müssen.

4.3.1. Wird geltend gemacht, die Nichteinhaltung einer Frist sei nicht verschuldet gewesen, kommt grundsätzlich eine Fristwiederherstellung infrage, die ein entsprechendes Gesuch voraussetzt (Art. 24 Abs. 1 VwVG [SR 172.021]). Die Beschwerdeführerin macht indessen ausdrücklich geltend, sie habe kein Gesuch gestellt, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Anzufügen ist lediglich, dass das Gesuch innert 30 Tagen nach Wegfall des Hindernisses gestellt werden muss; dabei ist nicht massgebend, wann die Beschwerdeführerin bzw. ihr Verwaltungsrat selber in der Lage sind, ein Gesuch zu stellen und die versäumte Handlung nachzuholen. Es genügt, dass sie in der Lage sind, eine Hilfsperson damit zu beauftragen (BGE 119 II 86 E. 2a; 112 V 255 E. 2a; Urteil 9C 622/2022 vom 6. Februar 2023 E. 6.3.1). Nachdem die Beschwerdeführerin sowohl im vorinstanzlichen Verfahren als auch vor Bundesgericht anwaltlich vertreten wird, ist dies offensichtlich der Fall. Damit wäre ein Gesuch, dass sich die Beschwerdeführerin für einen späteren Zeitpunkt vorbehält, offensichtlich verspätet. Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, inwieweit die Vorinstanz eine Gehörs- bzw. anderweitige Rechtsverletzung begangen haben soll, indem sie eine Fristwiederherstellung geprüft hat. Die Beschwerdeführerin bringt selber vor, sie habe im vorinstanzlichen Verfahren dargelegt, dass die Nichteinhaltung der Fristen nicht verschuldet gewesen sei. Selbst wenn diese Ausführungen nicht auf eine Fristwiederherstellung abgezielt haben sollten, ist die Beschwerdeführerin offensichtlich nicht dadurch beschwert, dass die Vorinstanz eine Fristwiederherstellung geprüft hat. Es ist widersprüchlich, wenn sie vor Bundesgericht geltend macht, sie habe kein Fristwiederherstellungsgesuch gestellt, aber gleichzeitig rügt, sie habe sich im vorinstanzlichen Verfahren zur Fristwiederherstellung nicht adäquat äussern bzw. keine Beweise beibringen können. Soweit die Beschwerdeführerin rügt, durch das Vorgehen der Vorinstanz werde sie daran gehindert, später ein begründetes Gesuch um Fristwiederherstellung zu stellen, ist darauf hinzuweisen, dass ein solches Gesuch wie erwähnt mittlerweile offensichtlich verspätet wäre.

4.3.2. Was das Vorgehen der ESTV betrifft, so ergibt sich aus den vorinstanzlichen Erwägungen, dass die ESTV der Beschwerdeführerin mehrfach Gelegenheit gab, die genau bezeichneten Unterlagen einzureichen (vgl. E. 3.1.3.1 des angefochtenen Urteils). Sie war weder aufgrund der Krankheit des Verwaltungsrats noch angesichts seiner Arbeitsüberlastung verpflichtet, weitere Fristerstreckungen zu gewähren. Weder aus der Sachdarstellung der Beschwerdeführerin noch aus den Arztzeugnissen geht hervor, inwieweit der Verwaltungsrat aus medizinischen Gründen daran gehindert gewesen sein soll, zumindest eine Drittperson mit der Einreichung der entsprechenden Unterlagen zu beauftragen, was bereits die Vorinstanz zutreffend erwogen hat (vgl. E. 3.3.3.3 des angefochtenen Urteils). Dass der Verwaltungsrat als "Teil-/Eigentümer/Verwaltungsrat/ CEO" von 20 Gesellschaften und angesichts zahlreicher Steuerverfahren in verschiedenen Kantonen überlastet gewesen sein soll, ist zwar nicht ausgeschlossen; er bzw. die Beschwerdeführerin haben sich aber so zu organisieren, dass sie ihre administrativen Verpflichtungen - allenfalls unter Beizug von Hilfspersonen - erfüllen können. Vor diesem Hintergrund ist das Vorgehen der ESTV nicht zu beanstanden, und zwar unabhängig davon, ob die Verjährung der Steuerforderung gedroht hat. Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV), des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) sowie des Rechts auf eine wirksame Beschwerde (Art. 13 EMRK) und des Diskriminierungsverbots (Art. 14 EMRK) liegt offensichtlich nicht vor, soweit diese Normen überhaupt tangiert sind. Ebenso wenig hat die ESTV überspitzt formalistisch gehandelt oder die Einschätzung "verfrüht" vorgenommen. Die Ermessenseinschätzung ist damit zu Recht erfolgt.

5.

In einem zweiten Schritt hat die Vorinstanz die von der ESTV angewandte Schätzungsmethode geprüft und erwogen, die Schätzung basiere gänzlich auf den von der Beschwerdeführerin selbst deklarierten Beträgen. Für alle streitbetroffenen Jahre hätten keine brauchbaren Teile der Buchhaltung und keine Belege vorgelegen, weshalb die ESTV solche Unterlagen nicht habe berücksichtigen können. Das Vorgehen der ESTV sei nicht zu beanstanden, zumal dadurch den individuellen Verhältnissen im Betrieb der Beschwerdeführerin soweit als möglich Rechnung getragen worden sei (vgl. E. 3.2.2 des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdeführerin äussert sich erst in ihrer Replik zur Schätzungsmethode und rügt pauschal, die Metho-

de sei nicht ersichtlich und die Zahlen nicht nachvollziehbar. Damit findet keine Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen statt, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

6.

Schliesslich hat die Vorinstanz erwogen, die Beschwerdeführerin habe die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung weder im Einspracheverfahren noch im vorinstanzlichen Verfahren nachgewiesen. Sie habe weder die von ihr geforderten Unterlagen nachgereicht noch zeige sie auf, wie sie ihrer Meinung nach besteuert werden solle (vgl. E. 3.3.3.1 des angefochtenen Urteils).

6.1. Die Beschwerdeführerin rügt, die ESTV habe ihre Untersuchungspflicht verletzt, weil sie die zugestellten Belege in keiner Art und Weise berücksichtigt habe. Dazu im Widerspruch steht ihre Aussage, wonach sie die Beweise für die Unrichtigkeit der Schätzung wegen der Krankheit bzw. Arbeitsüberlastung des Verwaltungsrats nicht habe einreichen können. Letzteres steht im Einklang mit den vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen, wonach die Beschwerdeführerin im Einsprache- und Beschwerdeverfahren zwar zahlreiche Unterlagen in Aussicht gestellt, schliesslich aber nicht nachgereicht habe (vgl. Sachverhalt B.h-B.j sowie G. des angefochtenen Urteils). Nachdem die Beschwerdeführerin diese Sachverhaltsfeststellungen nicht als offensichtlich unrichtig infrage zu stellen vermag, ist auf angeblich eingereichte und nicht berücksichtigte Unterlagen nicht weiter einzugehen.

6.2. Weiter rügt die Beschwerdeführerin in ihrer Replik, dass sie im Einspracheverfahren angeboten habe, die ESTV könne neben den eingereichten Unterlagen weitere Akten vor Ort prüfen. Darauf sei die ESTV nicht eingegangen, was eine Gehörsverletzung darstelle.

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass erst in der Replik erhobene Rügen grundsätzlich unzulässig sind, ausser die Vernehmlassung eines anderen Verfahrensbeteiligten gibt zu einer Beschwerdeergänzung Anlass (Urteil 9C 108/2023 vom 19. Juni 2023 E. 3 m.H.). Dies war vorliegend offensichtlich nicht der Fall. Im Übrigen erweist sich die Rüge auch als unbegründet. Nachdem die ESTV zu Recht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen hatte (vorne E. 4), war es an der Beschwerdeführerin, die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung nachzuweisen. Es wäre deshalb an ihr gelegen, entsprechende Unterlagen im Einspracheverfahren einzureichen, anstatt pauschal auf eine mögliche Aktenprüfung vor Ort zu verweisen. Dies gilt besonders vor dem Hintergrund, dass die ESTV bereits am 29. November 2019 eine Kontrolle vor Ort durchgeführt hatte. Von einer Gehörsverletzung bzw. einer Verletzung des Rechts auf Beweis kann deshalb keine Rede sein.

6.3. Schliesslich rügt die Beschwerdeführerin in ihrer Replik, ihr sei nie mitgeteilt worden, dass sie noch Unterlagen hätte einreichen können, was "einen Verfahrensmangel" darstelle. Unabhängig davon, dass auch diese erst in der Replik erhobene Rüge unzulässig ist (vgl. vorne E. 6.2), ist sie auch offensichtlich unbegründet. Die Beschwerdeführerin wusste seit der umfangreichen Korrespondenz mit der ESTV, welche Unterlagen sie einzureichen hatte; sie hatte in ihren Eingaben mehrfach angekündigt, die Unterlagen nachzureichen, dies aber nicht getan, obwohl ihr beide Vorinstanzen hierzu ausreichend Gelegenheit gegeben haben.

Damit ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 6'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 19. Dezember 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Businger