



## Urteil vom 3. April 2023

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
vertreten durch  
Bruno Rieder, Rechtsanwalt,  
Bratschi AG,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Mehrwertsteuer; Steuerperioden 2014 bis 2018.

**Sachverhalt:****A.**

Die A. \_\_\_\_\_ AG (UID [...]); nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt den Handel mit Grundstücken und Immobilien, des Weiteren kann die Gesellschaft Handel mit Werbeartikeln und Autos betreiben. Sie ist im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz) eingetragen.

**B.**

Die ESTV führte vom 27.-29. Januar 2020 sowie am 4. Februar 2020 bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle betreffend die Steuerperioden 2014 bis 2018 durch. Gestützt auf diese Kontrolle erliess die ESTV am 25. Februar 2020 die Einschätzungsmitteilung Nr. (...) mit einer Nachforderung von insgesamt Fr. 50'842.-- für die betroffenen Steuerperioden. Die Nachbelastungen resultierten unter anderem aus Steuersatzdifferenzen, aus nicht verbuchten geldwerten Leistungen an den Alleinaktionär sowie aus ungeRechtfertigten Vorsteuerabzügen.

**C.**

Die Steuerpflichtige bestritt mittels als «Einsprache» bezeichneter Eingabe vom 25. März 2020 die in der Einschätzungsmitteilung festgesetzte Steuerforderung und verlangte, die Einschätzungsmitteilung sei aufzuheben und die Steuerkorrektur zugunsten der ESTV auf maximal Fr. 5'069.03 festzusetzen.

**D.**

Die ESTV behandelte diese Eingabe der Steuerpflichtigen nicht als Einsprache, sondern als Bestreitung der Steuerforderung beziehungsweise als Antrag auf Erlass einer Verfügung. In der Folge erliess die ESTV am 18. Februar 2022 eine Verfügung, in der die Mehrwertsteuernachforderung von Fr. 49'479.-- zuzüglich Verzugszins seit dem 30. April 2017 festgesetzt wurde, wobei für die Periode vom 20. März bis zum 31. Dezember 2020 kein Verzugszins geschuldet ist. Die ESTV versandte die Verfügung selben Tags per «A-Post Plus», wodurch diese gemäss dem Zustellnachweis der Post AG (Zustellnachweis, *act.* 9 der vorinstanzlichen Akten) dem Rechtsvertreter der Steuerpflichtigen am 19. Februar 2022 via Postfach zugestellt wurde.

**E.**

Die Steuerpflichtige erhob mit Eingabe vom 23. März 2022 Einsprache gegen die Verfügung der ESTV vom 18. Februar 2022. In der Einsprache

beantragte die Steuerpflichtige, dass die Verfügung vom 18. Februar 2022 aufzuheben und die Steuerkorrektur zugunsten der ESTV auf maximal Fr. 5'069.03 festzusetzen sei.

**F.**

Mit Einspracheentscheid vom 29. September 2022 trat die ESTV nicht auf die Einsprache der Steuerpflichtigen ein und stellte fest, dass die Verfügung vom 18. Februar 2022 in Rechtskraft erwachsen war. Die ESTV begründete das Nichteintreten damit, dass die Einsprache erst am 23. März 2022 und somit nach Ablauf der 30-tägigen Einsprachefrist, welche am 21. März 2022 geendet habe, eingereicht worden sei.

**G.**

Am 28. Oktober 2022 reichte die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein. Die Beschwerdeführerin beantragt, der Einspracheentscheid vom 29. September 2022 sei aufzuheben und es sei auf die Einsprache der Beschwerdeführerin vom 25. März 2020 einzutreten; unter Kostenfolge.

Die Beschwerdeführerin begründet ihr Rechtsbegehren im Wesentlichen damit, dass sie bereits mit ihrer Eingabe vom 25. März 2020 frist- und formgerecht Einsprache gegen die Steuernachforderung erhoben habe.

**H.**

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 12. Dezember 2022 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

*Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968 (VwVG; SR 172.021), soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005 (VGG; SR 173.23) nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Der vorliegend angefochtene Einspracheentscheid vom 29. September 2020 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Eine Ausnahme nach Art. 32 VGG liegt diesbezüglich nicht vor. Zudem ist die Vorinstanz eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids zu dessen Anfechtung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

**1.3** Anfechtungsobjekt in einem Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet der angefochtene vorinstanzliche Entscheid. Im vorliegenden Fall ist dies der Nichteintretensentscheid vom 29. September 2022. Mit einer Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid kann nur geltend gemacht werden, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Bestehen der Eintretensvoraussetzungen verneint (vgl. BGE 132 V 74 E. 1.1; Urteil des BGer 8C\_827/2014 vom 24. Februar 2015 E. 1; BVGE 2011/30 E. 3). Die beschwerdeführende Partei kann entsprechend nur die Anhandnahme beantragen, nicht aber die Änderung oder Aufhebung der (ursprünglich) angefochtenen Verfügung verlangen (statt vieler: Urteile des BVGer A-174/2020 vom 2. Februar 2012 E. 1.3; A-1294/2015 vom 11. August 2015 E. 1.3; MOSER/BEUSCH/ KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.164). Vorliegend ist somit einzig zu prüfen, ob die Vorinstanz auf die Einsprache gegen die Verfügung vom 18. Februar 2022 zu Recht nicht eingetreten ist.

### **2.**

**2.1** Die ESTV kann bei steuerpflichtigen Personen Kontrollen durchführen, soweit dies zur Abklärung des für die Sicherstellung der korrekten Steuerentrichtung wesentlichen Sachverhaltes erforderlich ist (Art. 78 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 [MWSTG; SR 641.20]).

Die Kontrolle ist grundsätzlich schriftlich anzukündigen und innert 360 Tagen seit Ankündigung mit einer Einschätzungsmitteilung abzuschliessen; die Einschätzungsmitteilung hält den Umfang der Steuerforderung in der kontrollierten Periode fest (Art. 78 Abs. 3 und 5 MWSTG).

## 2.2

**2.2.1** Ist die steuerpflichtige Person mit einer Einschätzungsmitteilung einverstanden, wird die darin erhobene Steuerforderung durch schriftliche Anerkennung oder vorbehaltlose Bezahlung der Einschätzungsmitteilung durch die steuerpflichtige Person rechtskräftig (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG; vgl. dazu auch Urteil des BGer 2C\_392/2022 vom 15. November 2022 E. 3.6). Bestreitet die steuerpflichtige Person hingegen den Bestand oder den Umfang der Steuerforderung, so erlässt die ESTV von Amtes wegen oder auf Verlangen der steuerpflichtigen Person die für die Steuererhebung erforderliche Verfügung (Art. 82 Abs. 1 Bst. c MWSTG). Diese Verfügung wird der steuerpflichtigen Person schriftlich eröffnet und muss eine Rechtsmittelbelehrung sowie eine angemessene Begründung enthalten (Art. 82 Abs. 2 MWSTG).

**2.2.2** Der Begriff der *Einschätzungsmitteilung* ist nicht im MWSTG definiert, wurde in der Vergangenheit aber höchstgerichtlich durch Auslegung konkretisiert (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.1 ff.). Nach Auffassung des Bundesgerichts ist eine Einschätzungsmitteilung keine Verfügung. Es handle sich vielmehr um ein *Verfügungssurrogat*, das als solches alle Elemente einer Verfügung enthalte, dieser aber zeitlich vorgelagert sei. Ihr Zweck liege hauptsächlich darin, der steuerpflichtigen Person das rechtliche Gehör zu gewähren, noch bevor die eigentliche Verfügung ergehe (BGE 140 II 202 E. 5.5; Urteil des BGer 2C\_781/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 3.2.4).

Das Bundesgericht erwog diesbezüglich in *systematischer* Hinsicht, dass das MWSTG den Begriff der Einschätzungsmitteilung gesondert von den in Art. 82 MWSTG genannten Verfügungen der ESTV verwende; eine Verfügung sei gerade in Situationen der Bestreitung der Einschätzungsmitteilung zu erlassen, mithin könne letztere aus systematischer Sicht keine Verfügung sein (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.2). Andererseits sei auch aus *historischer* Sicht und mit Blick auf *Sinn und Zweck* des einer Kontrolle nachgelagerten Verfahrens die Einschätzungsmitteilung nicht als Verfügung zu qualifizieren. Vor dem Hintergrund des im Mehrwertsteuerrecht geltenden Selbstveranlagungsprinzips sollen die Einschätzungsmitteilung und die darauffolgende informelle Phase der steuerpflichtigen Person nämlich ermöglichen, eine durch die ESTV infolge der Kontrolle erhobene Nachforderung

besser zu verstehen und einen Dialog zu suchen, ohne dass hierfür ein formelles Verfahren, ausgelöst durch den Erlass einer Verfügung, von Nöten sei (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.4 und 6.3.2).

**2.3** Die Einschätzungsmitteilung ist der Verfügung im zweigliedrigen Verfahren, mit einer zunächst informellen Phase, gefolgt von einem formellen Verfahren, zeitlich vorgelagert (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.6; Urteil des BGer 2C\_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.5.1). Bestreitet die steuerpflichtige Person die in der Einschätzungsmitteilung festgesetzte Steuerforderung, hat die ESTV durch den Erlass einer Verfügung ein formelles Steuerjustizverfahren einzuleiten (vgl. BGE 140 II 202 E. 5.5). Von dieser gesetzlich vorgesehenen Reihenfolge ist grundsätzlich nicht abzuweichen. Einzig unter restriktiven Bedingungen kann die ESTV in Ausnahmefällen von einer Einschätzungsmitteilung absehen und direkt im Anschluss an die Kontrolle eine Verfügung erlassen. Diese Möglichkeit beschränkt sich auf Fälle, in welchen der informelle Dialog, den die Einschätzungsmitteilung ermöglichen soll, von vorneherein zum Scheitern verurteilt scheint, insbesondere dann, wenn die steuerpflichtige Person von Anfang an deutlich macht, dass sie sich der Position der ESTV widersetzen wird (vgl. BGE 140 II 202 E. 6.3.2). So kann die steuerpflichtige Person den direkten Erlass einer Verfügung bei der ESTV beantragen. Die ESTV kann namentlich dann direkt eine Verfügung erlassen, wenn aus den Umständen des Einzelfalles zu schliessen ist, dass die steuerpflichtige Person die Steuererhebung behindern oder sich dieser widersetzen will (vgl. BGE 140 II 202 E. 6.3.2; Urteil des BGer 2C\_326/2015 vom 24. November 2016 E. 3.5.2; Urteil des BVGer A-707/2013 vom 25. Juli 2013 E. 4.2.5.3).

**2.4** Verfügungen der ESTV können innert 30 Tagen nach Eröffnung mit schriftlicher Einsprache bei der ESTV angefochten werden; die Einsprache beinhaltet den Antrag, dessen Begründung sowie die Angabe von Beweismitteln (Art. 83 Abs. 1 und 2 MWSTG). Auf Antrag der Einsprecherin oder mit ihrer Zustimmung ist eine Einsprache, welche sich gegen eine einlässlich begründete Verfügung der ESTV richtet, als Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten (Art. 83 Abs. 4 MWSTG, sog. Sprungbeschwerde). Die Möglichkeit zur Sprungbeschwerde ermöglicht der steuerpflichtigen Person, unter Einhaltung der gesetzlich vorgeschriebenen Reihenfolge der Verfahrensschritte, das Verfahren selbständig abzukürzen (vgl. BGE 140 II 202 E. 6.3.5).

**2.5** Im Verfügungs- und Rechtsmittelverfahren nach dem MWSTG sind die Vorschriften des VwVG anwendbar (Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Somit kommen auf Verfügungen der ESTV nach Art. 82 MWSTG die entsprechenden Bestimmungen des VwVG zur Fristberechnung und -einhaltung zur Anwendung (Art. 20 f. VwVG).

**2.5.1** Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage (Art. 83 Abs. 1 MWSTG). Berechnet sich eine Frist nach Tagen und bedarf sie der Mitteilung an die Parteien, so beginnt sie an dem auf ihre Mitteilung folgenden Tage zu laufen (Art. 20 Abs. 1 VwVG). Eine mitteilungsbedürftige Verfügung gilt dann als eröffnet, sobald sie ordnungsgemäss zugestellt wird und die betroffene Person davon Kenntnis nehmen kann, was bedingt, dass sich die Verfügung in ihrem Machtbereich befindet (vgl. Urteil des BGer 2C\_463/2019 vom 8. Juni 2020 E. 3.2.2).

**2.5.2** «A-Post Plus» Sendungen werden mit einer Nummer versehen, was die elektronische Sendungsverfolgung im Internet (sog. «Track & Trace») und damit die Verfolgung der Sendung bis zum Empfänger ermöglicht (BGE 142 III 599 E. 2.2; Urteil des BGer 2C\_463/2019 vom 8. Juni 2020 E. 3.2.2; Urteil des BVer A-3798/2022 vom 8. November 2022 E. 2.2.2). Die Zustellung wird elektronisch erfasst, wenn die Sendung in das Postfach oder in den Briefkasten des Empfängers gelegt wird (BGE 144 IV 57 E. 2.3; Urteil des BGer 2C\_463/2019 vom 8. Juni 2020 E. 3.2.2). Damit beginnt die Rechtsmittelfrist zu laufen (BGE 142 III 599 E. 2.4.1).

**2.5.3** Die Frist gilt als eingehalten, wenn die schriftliche Einsprache spätestens am letzten Tage der Frist der Behörde eingereicht oder zu deren Händen der schweizerischen Post übergeben wurde (Art. 83 Abs. 1 und 2 MWSTG i.V.m. Art. 21 Abs. 1 VwVG). Wird eine Einsprache- oder Beschwerdefrist verpasst, ohne dass rechtzeitig ein gesetzlicher Wiederherstellungsgrund nachgewiesen wurde (vgl. Art. 24 Abs. 1 VwVG), so ist die zuständige Behörde verpflichtet, einen Nichteintretensentscheid zu fällen (vgl. Urteil des BGer 2C\_606/2007 vom 5. November 2007 E. 3.2).

### **3.**

**3.1** Vorliegend mit Beschwerde angefochten ist der Einspracheentscheid vom 29. September 2022. Darin trat die Vorinstanz auf die Einsprache der Beschwerdeführerin nicht ein, da die Einsprache gemäss der vorinstanzlichen Begründung erst nach Ablauf der 30-tägigen Einsprachefrist eingereicht worden sei.

**3.1.1** In ihrer Einsprache vom 23. März 2022 ging die Beschwerdeführerin hingegen zunächst noch davon aus, dass sie diese fristgerecht einreicht, da ihr die Verfügung der ESTV vom 18. Februar 2022 am 21. März 2022 (*recte*: 21. Februar 2022) zugestellt worden sei (vgl. Einsprache vom 23. März 2022 [= *act.* 10 der vorinstanzlichen Akten]). In ihrer Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht präzisiert die Beschwerdeführerin dann, dass der Eingang aufgrund eines administrativen Versehens irrtümlich auf den 21. Februar 2022 eingetragen worden sei, und dass ihr die Verfügung tatsächlich bereits am 19. Februar 2022 zugestellt worden sei (vgl. Beschwerde, Rz. 14).

**3.1.2** Aus dem «Track & Trace» Auszug der Post AG geht hervor, dass die Verfügung der Beschwerdeführerin am 19. Februar 2022 zugestellt wurde (vgl. Zustellnachweis [= *act.* 9 der vorinstanzlichen Akten]). Folglich begann die Einsprachefrist am darauffolgenden Tag, dem 20. Februar 2022 zu laufen und endete am 21. März 2022. Die Beschwerdeführerin reichte ihre Einsprache am 23. März 2022 und somit nach Ablauf der Einsprachefrist ein. Sie bestreitet vor Bundesverwaltungsgericht nicht, dass sie die Einsprache erst am 23. März 2022 und damit nach Ablauf Einsprachefrist, welche am 21. März 2022 geendet hatte, eingereicht hat (vgl. Beschwerde, Rz. 14). Gründe für eine Wiederherstellung der verpassten Frist macht die Beschwerdeführerin sodann keine geltend (vgl. Beschwerde, Rz. 14 ff.).

**3.1.3** Aufgrund des hiervor Gesagten ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin ihre Einsprache am 23. März 2022 verspätet eingereicht hat. Unter diesem Aspekt ist die Vorinstanz grundsätzlich zu Recht infolge verpasster Rechtsmittelfrist nicht auf die Einsprache eingetreten. Die Beschwerdeführerin bestätigt dies im Übrigen sinngemäss mit ihrer Aussage, die Vorinstanz habe diese Einsprache «zu Recht» nicht berücksichtigt (Beschwerde, Rz. 17). Dennoch stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, dass die Vorinstanz zu Unrecht einen Nichteintretensentscheid erlassen habe. Auf die diesbezüglich vorgetragenen Argumente der Beschwerdeführerin wird im Folgenden eingegangen.

**3.2** Die Beschwerdeführerin argumentiert, dass sie bereits mit ihrer als «Einsprache» betitelten Eingabe vom 25. März 2020 frist- und formgerecht Einsprache erhoben habe (vgl. Beschwerde, Rz. 12, 17 ff.; Beschwerdebeilage 6). Diese Eingabe hatte die Beschwerdeführerin der ESTV eingereicht, nachdem letztere ihre Einschätzungsmittelung vom 25. Februar 2020 erlassen hatte, also knapp zwei Jahre früher. Die Beschwerdeführerin

führt aus, «[d]ie Einschätzungsmitteilung stellt im Falle der direkten Einsprache durch die steuerpflichtige Person eine Verfügung dar» (Beschwerde, Rz. 19). Aus diesem Grund rügt die Beschwerdeführerin, dass die Vorinstanz die Eingabe vom 25. März 2020 als Einsprache hätte behandeln und entsprechend darauf hätte eintreten müssen.

**3.2.1** Dieser Auffassung der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Der Ablauf des Verfahrens nach erfolgter Kontrolle durch die ESTV ist gesetzlich geregelt und wurde durch das Bundesgericht präzisiert (vgl. oben, E. 2.1 ff.). Die Kontrolle wird mit einer Einschätzungsmitteilung abgeschlossen (Art. 78 Abs. 5 MWSTG). Die Einschätzungsmitteilung vom 25. Februar 2020 stellt keine Verfügung dar (vgl. oben, E. 2.2.2). Diese ist nach der Rechtsprechung ein Verfügungssurrogat, was zwar als solches alle Elemente einer Verfügung enthält, dieser aber zeitlich vorgelagert ist (E. 2.2.2). Erst wenn die steuerpflichtige Person die in der Einschätzungsmitteilung festgesetzte Steuerforderung bestreitet, ist die ESTV gezwungen, durch den Erlass einer Verfügung ein formelles Steuerjustizverfahren einzuleiten (vgl. oben, E. 2.3).

**3.2.2** Es trifft zu, dass eine Einschätzungsmitteilung insofern Rechtswirkungen zeitigt, als dass die darin statuierte Steuerforderung durch schriftliche Anerkennung oder Bezahlung durch die steuerpflichtige Person rechtskräftig wird (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG, vgl. oben, E. 2.2.1). Dies entspricht dem gesetzgeberischen Willen, dass die steuerpflichtige Person nach Erhalt einer Einschätzungsmitteilung die Steuerforderung zunächst im informellen Dialog mit der ESTV besprechen, und im Falle einer Einigung durch Anerkennung oder Bezahlung ohne formelles Verfahren rechtskräftig werden lassen kann (vgl. oben E. 2.2.2). Alleine der Umstand, dass die steuerpflichtige Person bestimmen kann, ob sie nach Erhalt einer Einschätzungsmitteilung durch Bestreitung der Steuerforderung ein formelles Verfahren anstreben möchte oder nicht, macht die Einschätzungsmitteilung entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (vgl. Beschwerde, Rz. 19) jedoch nicht – auch nicht rückwirkend – zu einer Verfügung.

**3.2.3** Die Beschwerdeführerin argumentiert in diesem Zusammenhang, dass eine steuerpflichtige Person nach Erhalt einer Einschätzungsmitteilung «ebenso gut auf [das] Recht bzw. auf die informelle Phase verzichten kann», welche durch die Einschätzungsmitteilung bezweckt werden soll (Beschwerde, Rz. 34). Diese Auffassung der Beschwerdeführerin geht mit Blick auf die, auch von der Beschwerdeführerin angeführte, Rechtsprechung fehl.

Die Bedingungen, unter welchen auf den Erlass einer Einschätzungsmitteilung und damit auf die informelle Phase verzichtet werden kann, wurden in der Vergangenheit in verschiedenen Urteilen festgehalten (vgl. oben, E. 2.3). Damit die ESTV *anstelle* einer Einschätzungsmitteilung direkt eine Verfügung erlassen kann, muss die steuerpflichtige Person vor Erlass der Einschätzungsmitteilung entweder einen entsprechenden Antrag stellen oder durch ihr Verhalten deutlich machen, dass sie auf die informelle Phase verzichten möchte und die ESTV stattdessen direkt eine Verfügung erlassen soll (vgl. oben, E. 2.3).

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin jedoch keinen solchen Antrag vor Erlass der Einschätzungsmitteilung gestellt. Auch gab die Beschwerdeführerin vor Erlass der Einschätzungsmitteilung durch ihr Verhalten keinen Anlass dazu, dass die ESTV aus den Umständen hätte schließen können, die Beschwerdeführerin würde die Erhebung der Steuer namentlich durch dilatorische Manöver gefährden. Sofern die Beschwerdeführerin die Auffassung vertritt, sie hätte mit ihrer Eingabe vom 25. März 2020 auf die durch die Einschätzungsmitteilung vom 25. Februar 2020 ausgelöste informelle Phase verzichtet, kann ihr nicht gefolgt werden. Zum einen wäre ein solcher Verzicht erst nach Erlass der Einschätzungsmitteilung und damit zu spät erfolgt. Zum anderen gab die Beschwerdeführerin weder in ihren Ausführungen noch durch ihr Verhalten im vorinstanzlichen Verfahren gegenüber der ESTV zu erkennen, dass sie auf die Durchführung der ihr zur Verfügung stehenden informellen Verfahrensphase hätte verzichten wollen. Somit erliess die ESTV am 25. Februar 2020 zu Recht die Einschätzungsmitteilung.

**3.2.4** Die Beschwerdeführerin rügt im Weiteren, die Vorinstanz hätte die Eingabe vom 25. Februar 2020 im Sinne der Verfahrensökonomie als «direkte» Einsprache berücksichtigen müssen (Beschwerde, Rz. 30, 34 ff., 38, 40, 42 f.). Dies begründet die Beschwerdeführerin im Wesentlichen damit, dass das zweistufige Verfahren nach erfolgter Kontrolle im MWSTG zum Vorteil der steuerpflichtigen Person ausgestaltet sei und es dieser daher offenstehen müsse, auf aus ihrer Sicht «unnötige» Verfahrensschritte zu verzichten und Instanzen zu überspringen (vgl. Beschwerde, Rz. 40).

Dieser Argumentation der Beschwerdeführerin kann ebenfalls nicht gefolgt werden. Zwar trifft es zu, dass das im MWSTG vorgesehene zweistufige Verfahren nach erfolgter Kontrolle so konzipiert ist, dass es der steuerpflichtigen Person offensteht, ob sie ein formelles Verfahren anstreben

möchte oder nicht (vgl. oben, E. 2.2.2 ff.). Darüber hinaus hat die steuerpflichtige Person in beiden Verfahrensstadien, einmal in der informellen Phase sowie einmal im formellen Verfahren, die Möglichkeit, das zweistufige Verfahren abzukürzen. Erstens kann die steuerpflichtige Person die informelle Phase gänzlich überspringen, indem sie direkt den Erlass einer Verfügung beantragt (vgl. oben, E. 2.3). Zweitens kann die steuerpflichtige Person im formellen Verfahren nach Erhalt einer einlässlich begründeten Verfügung auf die Einsprache bei der ESTV verzichten und stattdessen «direkt» Sprungbeschwerde vor Bundesverwaltungsgericht erheben (Art. 83 Abs. 4 MWSTG; vgl. oben, E. 2.4). Somit sieht das zweistufige Verfahren zu zwei Zeitpunkten je eine (Wahl-)möglichkeit vor, die es der steuerpflichtigen Person erlauben, das Verfahren zu beschleunigen. Dreh- und Angelpunkt dieser beiden Abkürzungs- bzw. Beschleunigungsmöglichkeiten ist aber jeweils das Vorliegen einer Verfügung nach Art. 82 Abs. 1 Bst. c MWSTG: Die Abkürzung in der informellen Phase hat den Erlass der Verfügung zum Ziel; die Abkürzung im formellen Verfahren via Sprungbeschwerde setzt den Erlass der Verfügung voraus. Folglich ist der Erlass einer Verfügung nach Art. 82 Abs. 1 Bst. c MWSTG ein Verfahrensschritt, welcher nicht übersprungen werden kann.

Sofern die Beschwerdeführerin also aus den beiden hiervoor genannten Abkürzungsmöglichkeiten ableitet, sie hätte die Einschätzungsmitteilung direkt mittels Einsprache anfechten können, verkennt sie, dass am Ursprung eines späteren Einspracheverfahrens in jedem Fall eine Verfügung steht, da das formelle Verfahren erst mit deren Erlass ausgelöst wird (BGE 140 II 202 E. 5.5). Anfechtungsobjekt der Einsprache bzw. der Sprungbeschwerde bildet somit in jedem Fall eine Verfügung (Art. 83 Abs. 1 und 4 MWSTG). Da die Einschätzungsmitteilung keine Verfügung darstellt (vgl. oben E. 2.2.1 ff.), fehlt es der als Einsprache betitelten Eingabe der Beschwerdeführerin vom 25. März 2020 an einem tauglichen Anfechtungsobjekt. Somit hat die Vorinstanz die Eingabe vom 25. März 2020 zu Recht nicht als Einsprache und stattdessen als Bestreitung der Steuerforderung und als Antrag auf Erlass einer Verfügung nach Art. 82 Abs. 1 Bst. c MWSTG behandelt.

**3.3** Die Beschwerdeführerin argumentiert eventualiter, dass die Vorinstanz die Eingabe vom 25. März 2020 deshalb als Einsprache gegen die Einschätzungsmitteilung hätte behandeln müssen, weil die Einschätzungsmitteilung als Verfügungssurrogat ein taugliches Anfechtungsobjekt bilde. Auf diese Argumentation ist mit Blick auf die vorstehenden Erläuterungen betreffend das zweistufige Verfahren, dessen einzelnen Verfahrensschritte

und die Einschätzungsmitteilung als untaugliches Anfechtungsobjekt nicht weiter einzugehen (vgl. oben, E. 2.2 ff. und 3.2).

Es ist festzuhalten, dass die Vorinstanz auch unter diesem Aspekt die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 25. März 2020 zu Recht nicht als Einsprache, sondern als Antrag auf Erlass einer Verfügung behandelt hat.

**3.4** Subeventualiter argumentiert die Beschwerdeführerin, ihre als «Einsprache» betitelte Eingabe vom 25. März 2020 hätte als «verfrühte Einsprache» gegen die am 18. Februar 2022 ergangene Verfügung ESTV beachtet werden müssen. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin sei die Ergreifung eines Rechtsmittels vor Fristbeginn in gewissen Fällen grundsätzlich zulässig und wirksam (Beschwerde, Rz. 54 ff.).

**3.4.1** Die Beschwerdeführerin machte tatsächlich zwei Eingaben bei der ESTV: Mit ihrer ersten, als «Einsprache» bezeichneten Eingabe vom 25. März 2020 bestritt sie ausdrücklich die Steuerforderung gemäss der Einschätzungsmitteilung. Mit der zweiten Eingabe vom 23. März 2022 erhob sie ausdrücklich Einsprache gegen die Verfügung der ESTV vom 18. Februar 2022 (vgl. oben, E. 3.1).

**3.4.2** Einsprache nach Art. 83 Abs. 1 MWSTG kann gegen Verfügungen der ESTV erhoben werden, eine Einsprache gegen Einschätzungsmitteilungen ist nicht möglich (vgl. oben, E. 2.2 ff. und 3.2 ff.). Die Vorinstanz behandelte die Eingabe vom 25. März 2020 somit richtigerweise nicht als Einsprache, sondern als Bestreitung der mit der Einschätzungsmitteilung vom 25. Februar 2022 erhobenen Steuerforderung und folglich als Antrag auf Erlass einer Verfügung (vgl. oben, E. 3.2.3). Sofern die Beschwerdeführerin nun argumentiert, ihre Eingabe vom 25. März 2020 hätte von der ESTV als «verfrühte Einsprache» gegen die Verfügung, welche erst knapp zwei Jahre später am 18. Februar 2022 ergangen ist, behandelt werden müssen, kann ihr nicht gefolgt werden:

Zum einen richtete sich die Eingabe vom 25. März 2020 ausdrücklich gegen die «Einschätzungsmitteilung Nr. (...) vom 25. Februar 2020» (vgl. Betreff auf Seite 1 und Rechtsbegehren Ziff. 1 der «Einsprache» vom 23. März 2022 [= *act.* 10 der vorinstanzlichen Akten]). Somit bildete für die Beschwerdeführerin die Einschätzungsmitteilung und nicht eine (spätere) Verfügung ausdrückliches «Anfechtungsobjekt» der Eingabe vom 25. März 2020. Zum anderen erhob die Beschwerdeführerin in der Folge dann am

23. März 2022 erneut eine Einsprache gegen die inzwischen erlassene Verfügung vom 18. Februar 2022.

Die Argumentation der Beschwerdeführerin widerspricht ihrem eigenen Verhalten während des vorinstanzlichen Verfahrens: Sie stellt sich nachträglich, respektive erstmals in ihrer Beschwerde gegen den angefochtenen Entscheid auf den Standpunkt, die Eingabe vom 25. März 2020 sei als Einsprache gegen eine Verfügung zu behandeln gewesen, die zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht ergangen war; dies obschon sie gegen die daraufhin erlassene Verfügung vom 18. Februar 2022 dennoch eine gesonderte Einsprache erhoben hatte. Letztere Einsprache hätte nach Auffassung der Beschwerdeführerin nunmehr lediglich den Charakter einer «zusätzlichen Stellungnahme» gehabt (vgl. Beschwerde, Rz. 56). Diese widersprüchliche Argumentation scheint vor dem Hintergrund, dass die Beschwerdeführerin die Einsprachefrist nicht eingehalten hat, einzig darauf abzielen, das Nichteinhalten der Frist zu korrigieren. Anhaltspunkte, welche die Argumentation der Beschwerdeführerin stützen würden, lassen sich den vorinstanzlichen Akten denn auch nicht entnehmen. Die Vorinstanz ist somit auch unter diesem Aspekt zu Recht nicht auf die Einsprache vom 23. März 2022 eingetreten.

#### **4.**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und der angefochtene Einspracheentscheid zu bestätigen.

#### **5.**

**5.1** Bei diesem Ausgang des Verfahrens gilt die Beschwerdeführerin als unterliegend, weshalb sie die auf Fr. 1'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen hat (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**5.2** Angesichts ihres Unterliegens steht der Beschwerdeführerin keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 VGKE). Die Vorinstanz hat von vornherein keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- werden der Beschwerdeführerin zur Bezahlung auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung entrichtet.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Ana Pajovic

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 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 die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: