

BVGer A-2373/2017 vom 30. August 2017

Bundesverwaltungsgericht, 2017-08-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2373_2017

FR: TAF A-2373/2017 du 30 août 2017

IT: TAF A-2373/2017 del 30 agosto 2017

Regeste

Mehrwertsteuer

Erwägungen

E. 1.1

Der hier zu beurteilende Sachverhalt hat sich nach dem am 1. Januar 2010 erfolgten Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) ereignet. Soweit im Folgenden auf die Rechtsprechung zum früheren Mehrwertsteuergesetz vom 2. September 1999 (aMWSTG, AS 2000 1300) und zur noch älteren Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (aMWSTV, AS 1994 1464) verwiesen wird, liegt der Grund darin, dass diese im vorliegenden Fall auch für das MWSTG übernommen werden kann.

E. 1.2

Gegen Mehrwertsteuersicherstellungsverfügungen der ESTV kann beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erhoben werden (Art. 93 Abs. 4 MWSTG; vgl. auch Art. 31 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32] in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021] sowie [zum Ausschluss des Einspracheverfahrens] Art. 93 Abs. 3 Satz 2 MWSTG; zum früheren Recht vgl. Urteil des BVGer A-7574/2008 vom 27. Januar 2009). Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese formgerecht erhoben (vgl. Art. 52 VwVG) sowie den Kostenvorschuss rechtzeitig bezahlt (vgl. Art. 63 Abs. 4 VwVG).

E. 1.3.1

Fraglich ist indessen, ob vorliegend die Beschwerdefrist eingehalten wurde.

E. 1.3.2.1

Die Beschwerde ist gemäss Art. 50 Abs. 1 VwVG innert 30 Tagen nach Eröffnung der Verfügung einzureichen. Die Beschwerdefrist beginnt am Tag nach der Mitteilung der Verfügung an die Partei zu laufen (Art. 20 Abs. 1 VwVG) und steht gemäss Art. 22a Abs. 1 Bst. a VwVG «vom siebten Tag vor Ostern bis und mit siebten Tag nach Ostern» still. Dabei ist mit «Ostern» ausschliesslich der Ostersonntag gemeint (BGE 139 V 490 E. 2.2; Urteil des BGer 9C_413/2011 vom 15. Mai 2012 E. 5.3; Patricia Egli, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar

Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2. Aufl. 2016, Art. 22a N. 8).

E. 1.3.2.2

Gemäss dem Wortlaut von Art. 82 Abs. 2 Satz 1 MWSTG werden Verfügungen der ESTV «der steuerpflichtigen Person schriftlich eröffnet». Nach den allgemeinen Vorschriften des Verwaltungsverfahrens des Bundes erfolgt die Eröffnung der Verfügung (nur) «in der Regel» schriftlich (Art. 34 Abs. 1 VwVG) und kann die Eröffnung einer Verfügung mit Einverständnis der Partei auch auf elektronischem Weg erfolgen, wobei gegebenenfalls die Verfügungen mit einer anerkannten elektronischen Signatur zu versehen sind (Art. 34 Abs. 1bis VwVG. Die Verordnung vom 18. Juni 2010 über die elektronische Übermittlung im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens [SR 172.021.2, nachfolgend: Übermittlungsverordnung] enthält in Art. 8 ff. ausführliche Regelungen zur Eröffnung von Verfügungen auf elektronischem Weg). Ob trotz des Wortlautes von Art. 82 Abs. 2 Satz 1 MWSTG eine Eröffnung von Verfügungen im Sinne dieser Vorschrift gemäss den allgemeinen Vorschriften des Verwaltungsverfahrens des Bundes auch auf dem elektronischen Weg erfolgen kann (verneinend: Felix Geiger, in: ders./Regine Schluckebier [Hrsg.], MWSTG Kommentar, 2012 [im Folgenden: MWSTG Kommentar], Art. 82 N. 11), muss hier - wie im Folgenden ersichtlich wird - ebenso wenig entschieden werden wie die Frage, ob sich die zulässige Form der Eröffnung von (neurechtlichen) Mehrwertsteuersicherstellungsverfügungen der ESTV nach Art. 82 Abs. 2 Satz 1 MWSTG oder aber nach den allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungsverfahrens des Bundes (bzw. Art. 34 Abs. 1 und 1bis VwVG) richtet.

E. 1.3.2.3

Bei eingeschriebenen Sendungen gilt die Mitteilung beim tatsächlichen Empfang gegen Unterschrift des Verfügungsadressaten bzw. einer zur Entgegennahme befugten Person oder - gemäss der sog. Zustellfiktion - spätestens am siebten Tag nach dem ersten erfolglosen Zustellungsversuch als erfolgt (vgl. zur Zustellfiktion Art. 20 Abs. 2bis VwVG und Urteil des BVGer A-7730/2009 vom 17. Juni 2010 E. 2.1.2; siehe zum Ganzen auch Felix Uhlmann/Alexandra Schwank, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], a.a.O., Art. 34 N. 15). Die erwähnte Zustellfiktion setzt voraus, dass die Abholungseinladung in den Briefkasten bzw. ins Postfach des Empfängers gelegt worden ist (formelle Bedingung) und der Empfänger die Zustellung einer entsprechenden eingeschriebenen Sendung mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwarten musste (materielle Bedingung; siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-6747/2016 vom 9. Mai 2017 E. 8, mit Hinweisen).

E. 1.3.3

Im vorliegenden Fall wurde die angefochtene Sicherstellungsverfügung am 7. März 2017 eingeschrieben an die Beschwerdeführerin versandt. Gemäss der Sendungsverfolgung der schweizerischen Post («Track & Trace») und nach Angaben der Vorinstanz (E-Mail vom 25. April 2017) hat die Post die betreffende Abholungseinladung am 8. März 2017 ins Postfach der Beschwerdeführerin gelegt und wurde die Sendung in der Folge nicht abgeholt. Unter diesen Umständen könnte die Sicherstellungsverfügung nur dann als aufgrund der Sendung vom 7. März 2017 als rechtmässig zugestellt gelten, soweit die Voraussetzungen für die Zustellfiktion erfüllt wären (vgl. E. 1.3.2.3). Dabei ist indes fraglich, ob die materielle Bedingung der Zustellfiktion erfüllt war, also die Beschwerdeführerin (im Zeitpunkt des Erhalts der Abholungseinladung der schweizerischen Post) mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit der Eröffnung einer an sie

gerichteten Sicherstellungsverfügung rechnen musste. Wie es sich damit verhält, kann jedoch, soweit es um die Wahrung der Beschwerdefrist geht, aus den nachstehend genannten Gründen (ebenso wie die hiervor in E. 1.3.2.2 in fine genannten Fragen) dahingestellt bleiben. Die Vorinstanz hat nämlich die angefochtene Verfügung auch mit einem E-Mail vom 24. März 2017 an die Beschwerdeführerin verschickt. Es ist zwar fraglich, ob diese Zustellung auf dem elektronischen Weg rechtsgültig war (vgl. E. 1.3.2.2 in fine). Da aber die Zustellung als solche vorliegend (zu Recht) unbestritten ist und die Beweislast für den Zeitpunkt der rechtsgültigen Zustellung bei der eröffnenden Behörde liegt, ist zu Gunsten der Beschwerdeführerin davon auszugehen, dass die vorliegende Beschwerde fristgerecht erhoben wurde (vgl. Urteil des BVerfG C-5641/2008 vom 15. Februar 2010 E. 1.4.1; Alfred Kölz et al., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, N. 618).

E. 1.4

Mit Blick auf das Ausgeführte ist auf die Beschwerde einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; André Moser et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl. 2013, N. 2.149). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den - unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten - festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden (BGE 132 II 113 E. 3.2, 131 II 200 E. 4.2). Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BGE 2007/41 E. 2, mit Hinweisen).

E. 2.2

Kommt die Behörde bei pflichtgemässer Beweiswürdigung zur Überzeugung, die Akten erlaubten die richtige und vollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder die behauptete Tatsache sei für die Entscheidung der Streitsache nicht von Bedeutung, kann sie auf die Erhebung weiterer Beweise verzichten (vgl. statt vieler: BGE 136 I 229 E. 5.3).

E. 3.1

Der Bund erhebt eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Mehrwertsteuer; Art. 130 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Art. 18 Abs. 1 MWSTG hält fest, dass der Inlandsteuer die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen unterliegen. Diese sind steuerbar, soweit das MWSTG keine Ausnahme vorsieht.

E. 3.2

Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht von der Steuerpflicht befreit ist. Ein Unternehmen

betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt (Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b MWSTG). Ein Steuerpflichtiger ist unter anderem dann von der Mehrwertsteuerpflicht befreit, wenn er im Inland innerhalb eines Jahres weniger als Fr. 100'000.- Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt (Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG). Wer ein Unternehmen betreibt und nach Art. 10 Abs. 2 oder Art. 12 Abs. 3 MWSTG von der Steuerpflicht befreit ist, hat das Recht, auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten (Art. 11 Abs. 1 MWSTG).

E. 3.3

Die Steuerpflicht beginnt mit der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit (Art. 14 Abs. 1 MWSTG).

E. 3.4

Wer als steuerpflichtige Person jährlich nicht mehr als Fr. 5,02 Mio. steuerbaren Umsatz tätigt und im gleichen Zeitraum nicht mehr als Fr. 109'000.- Mehrwertsteuer - berechnet nach dem massgebenden Saldosteuersatz - zu bezahlen hat, kann gemäss Art. 37 Abs. 1 MWSTG in der seit 1. Januar 2011 geltenden Fassung (AS 2010 2055) nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen. Bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode ist die Steuerforderung durch Multiplikation des Totals aller in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Entgelte, einschliesslich Steuer, mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz zu ermitteln (Art. 37 Abs. 2 MWSTG). Der Saldosteuersatz berücksichtigt die branchenübliche Vorsteuerquote (Art. 37 Abs. 3 Satz 1 MWSTG).

E. 3.5

Die Steuer wird je Steuerperiode erhoben (Art. 34 Abs. 1 MWSTG). Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (Art. 34 Abs. 2 MWSTG). Innerhalb der Steuerperiode erfolgt die Abrechnung der Steuer bei der Anwendung von Saldosteuersätzen halbjährlich (Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

E. 3.6

Die Veranlagung und Entrichtung der Inlandsteuer erfolgt grundsätzlich nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Der Steuerpflichtige stellt dabei eigenständig fest, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht (Art. 10 MWSTG) erfüllt (vgl. Art. 66 Abs. 1 MWSTG), ermittelt die Steuerforderung selber (vgl. Art. 71 MWSTG) und begleicht diese innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 86 Abs. 1 MWSTG). Das Selbstveranlagungsprinzip wurde per 1. Januar 2010 zwar leicht gelockert (BGE 140 II 202 E. 5.4; Urteil des BGer 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.1; Urteil des BVer A-351/2014 vom 10. Juli 2014 E. 4.1); der Leistungserbringer ist jedoch auch unter dem neuen Recht selbst für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflicht bzw. -forderung verantwortlich (vgl. Urteil des BGer 2C_1077/2012 vom 24. Mai 2014 E. 2.1; Urteile des BVer A-5523/2015 vom 31. August 2016 E. 4.2.1, A-788/2015 vom 24. Dezember 2015 E. 2.2.2). Zu den Pflichten der mehrwertsteuerpflichtigen Person gehört insbesondere auch die Buchführungspflicht. Der Mehrwertsteuerpflichtige hat seine Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen (Art. 70 Abs. 1 MWSTG).

E. 3.7

Mit der Erstellung des Jahresabschlusses überprüft die steuerpflichtige Person die Buchhaltung. Teil dieser Überprüfung ist die Kontrolle der gesetzeskonformen Abrechnung der Mehrwertsteuer. Der Gesetzgeber verlangt dabei die Erstellung einer Mehrwertsteuerabrechnung für die Steuerperiode, eine Umsatzabstimmung und gegebenenfalls eine Vorsteuerabstimmung sowie weitere Unterlagen. Diese Kontrollarbeiten werden als sog. Finalisierung bezeichnet. Allfällige hierbei festgestellte Mängel sind innerhalb eines halben Jahres zu korrigieren (vgl. Art. 72 Abs. 1 MWSTG). Damit ist bei Ablauf der Zahlungsfrist von Art. 86 Abs. 1 MWSTG die Steuerschuld (für die Steuerperiode und damit für das ganze Jahr) noch nicht endgültig bestimmbar (siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-5523/2015 vom 31. August 2016 E. 4.2.2, mit zahlreichen Hinweisen).

E. 3.8

Im Falle der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten entsteht die «Umsatzsteuerschuld» gemäss Art. 40 Abs. 2 Satz 2 MWSTG mit der Vereinnahmung des Entgelts.

E. 4.1

Gemäss Art. 93 Abs. 1 MWSTG kann die ESTV Mehrwertsteuern, Zinsen und Kosten, selbst wenn diese weder rechtskräftig festgesetzt noch fällig sind, sicherstellen lassen, wenn «a. deren rechtzeitige Bezahlung als gefährdet erscheint; b. die zahlungspflichtige Person Anstalten trifft, ihren Wohn- oder Geschäftssitz oder ihre Betriebsstätte in der Schweiz aufzugeben oder sich im schweizerischen Handelsregister löschen zu lassen; c. die zahlungspflichtige Person mit ihrer Zahlung in Verzug ist; d. die steuerpflichtige Person ein Unternehmen, über das der Konkurs eröffnet worden ist, ganz oder teilweise übernimmt; e. die steuerpflichtige Person offensichtlich zu tiefe Abrechnungen einreicht.» Art. 93 Abs. 2 MWSTG regelt sodann die Sicherstellung bei Verzicht auf die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht im Sinne von Art. 11 MWSTG und bei der Optierung für die Versteuerung ausgenommener Leistungen im Sinne von Art. 22 MWSTG. Die Sicherstellungsverfügung hat den Rechtsgrund der Sicherstellung, den sicherzustellenden Betrag und die Stelle, welche die Sicherheiten entgegennimmt, anzugeben (Art. 93 Abs. 3 Satz 1 erster Halbsatz MWSTG). Gemäss Art. 93 Abs. 7 MWSTG ist die Sicherstellung zu leisten «durch Barhinterlage, solvente Solidarbürgschaften, Bankgarantien, Schuldbriefe und Grundpfandverschreibungen, Lebensversicherungspolice mit Rückkaufswert, kotierte Frankenobligationen von schweizerischen Schuldner oder Kassenobligationen von schweizerischen Banken».

E. 4.2

Die Sicherstellungsverfügung besteht in einer behördlichen Massnahme mit dem Zweck, dem Gemeinwesen Sicherheit für einen abgaberechtlichen Anspruch zu verschaffen, dessen Verwirklichung aus bestimmten äusseren Gründen als gefährdet erscheint. Der gefährdete Anspruch braucht - wie erwähnt - weder rechtskräftig festgesetzt noch fällig zu sein. Grundsätzlich ist die ESTV auch befugt, künftige Forderungen sicherzustellen. Doch muss sich die Begründetheit der Forderung immerhin als wahrscheinlich erweisen und darf sich der Betrag nicht als übertrieben herausstellen. Die Frage, ob die Begründetheit der Forderung wahrscheinlich ist, braucht nicht einlässlich geprüft zu werden; eine prima-facie-Prüfung reicht aus. Durch die Sicherstellungsverfügung soll dafür gesorgt werden, dass der Abgabeanspruch bei Eintritt der Fälligkeit bzw. nach Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids tatsächlich realisiert werden kann (siehe zum Ganzen Urteil des

BVGer A-1663/2006 vom 19. März 2007 E. 2.1 [zu Art. 70 Abs. 1 aMWSTG]; Ralf Imstepf, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 93 N. 1).

E. 4.3.1

Art. 93 Abs. 1 Bst. a MWSTG mit dem darin vorgesehenen Gefährdungstatbestand ist als Generalklausel zu qualifizieren (Diego Clavadetscher, in: MWSTG Kommentar, Art. 93 N. 3 f.; Imstepf, a.a.O., Art. 93 N. 9). Für die Erfüllung des Tatbestandes dieser Vorschrift muss eine Gefährdung bzw. mögliche Gefährdung der rechtzeitigen Bezahlung der Mehrwertsteuerforderung im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung bestehen (vgl. Imstepf, a.a.O., Art. 93 N. 11). Eine solche Gefährdung braucht allerdings nicht in einem nach aussen sichtbaren Verhalten des Mehrwertsteuerpflichtigen zu liegen. Bereits eine objektive Gefährdung - ohne dass dem Mehrwertsteuerpflichtigen eine entsprechende Absicht nachgewiesen werden könnte - kann eine Sicherstellungsverfügung rechtfertigen. Im Einzelfall kann es bereits ausreichen, dass ein Mehrwertsteuerpflichtiger die Abrechnungen nicht korrekt ausfüllt bzw. nicht fristgerecht einreicht (siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-1663/2006 vom 19. März 2007 E. 2.2.1 [zu Art. 70 Abs. 1 aMWSTG], mit Hinweisen. Die altrechtliche Rechtsprechung zum Gefährdungstatbestand lässt sich bei der Auslegung von Art. 93 Abs. 1 Bst. a MWSTG heranziehen, auch wenn der Wortlaut dieser Bestimmung im Vergleich zu Art. 70 Abs. 1 Bst. a aMWSTG mit dem Begriff «rechtzeitig» ergänzt wurde [vgl. Clavadetscher, a.a.O., Art. 93 N. 5; Imstepf, a.a.O., Art. 93 N. 13; siehe auch vorn E. 1.1]). Nicht genügend für eine Sicherstellungsverfügung ist hingegen eine Gefährdung ausschliesslich zufolge schlechter wirtschaftlicher Verhältnisse des Schuldners. Notwendig sind vielmehr bestimmte gefährdende Handlungen, deren Effekt dem Fiskus das zur Deckung seiner Ansprüche nötige Vermögen entzieht. Das gefährdende Verhalten des Mehrwertsteuerpflichtigen muss bewiesen werden. Die Kausalität zwischen diesem Verhalten und der Gefährdung des Steuerbezuges muss hingegen nur glaubhaft gemacht werden (siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-1663/2006 vom 19. März 2007 E. 2.2.1 [zu Art. 70 Abs. 1 aMWSTG], mit Hinweisen). Eine weite Auslegung des Gefährdungstatbestandes entspricht grundsätzlich der Natur der Mehrwertsteuer, denn diese basiert auf dem Prinzip der Selbstveranlagung. Der Mehrwertsteuerpflichtige ist für die vollständige und korrekte Abrechnung der Mehrwertsteuer selbst verantwortlich; die ESTV kontrolliert die Einhaltung der daraus entstehenden Pflichten bloss stichprobenweise. Ergeben sich Anhaltspunkte, dass sich ein Mehrwertsteuerpflichtiger möglicherweise nicht korrekt verhält, müssen der Verwaltung die notwendigen Mittel zur Verfügung stehen, damit gewährleistet werden kann, dass die korrekte und vollständige Steuererhebung sichergestellt bleibt. Nicht nötig ist, dass die Gefährdung einer Mehrwertsteuerforderung vom Mehrwertsteuerpflichtigen selbst ausgeht. Auf den Ursprung der Gefährdung kommt es nicht in erster Linie an, er kann mithin auch bei Dritten liegen. Juristische Personen müssen sich das Verhalten ihrer Organe anrechnen lassen. Das frühere Verhalten eines verantwortlichen Organs einer juristischen Person ist für die Beurteilung, ob eine Steuer gefährdet erscheint, mitzuberücksichtigen, und zwar auch dann, wenn sich das kritische Verhalten auf Tatsachen abstützt, welche nichts mit der betreffenden Mehrwertsteuerpflichtigen zu tun haben. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass ein wesentlicher Zusammenhang zwischen dem früheren Verhalten und der aktuellen Gefährdung besteht. Eine Gefährdung im fraglichen Sinne wurde in der Rechtsprechung zum Beispiel bei einer mehrwertsteuerpflichtigen Gesellschaft bejaht, deren einziger Verwaltungsrat bereits bei einer anderen, nunmehr konkursiten Gesellschaft alleiniger

Verwaltungsrat war und dort dafür verantwortlich gemacht werden musste, dass die Abrechnungs- und Zahlungspflichten - mit der Folge eines beträchtlichen Schadens für den Fiskus - nie korrekt wahrgenommen wurden (Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 7. August 1997, veröffentlicht in VPB 62.47 E. 4b/cc [zu Art. 58 Abs. 1 aMWSTV]; siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-1663/2006 vom 19. März 2007 E. 2.2.1 [zu Art. 70 Abs. 1 aMWSTG], mit Hinweisen).

E. 4.3.2

Ein Zahlungsverzug im Sinne von Art. 93 Abs. 1 Bst. c MWSTG liegt bei noch nicht beglichenen, selbstveranlagten Steuerbeträgen ab dem 61. Tag nach Ablauf der Abrechnungsperiode vor (vgl. Art. 86 Abs. 1 MWSTG [dazu vorn E. 3.6] sowie Imstepf, a.a.O., Art. 93 N. 25). Nach dem Wortlaut des Gesetzes würde jeder Zahlungsverzug eine Sicherstellungsverfügung erlauben. Mit Blick auf das noch (in E. 4.5) näher darzustellende Verhältnismässigkeitsprinzip wird freilich für eine Sicherstellung aufgrund eines nur einmaligen Verzuges des Zahlungspflichtigen in der Literatur (sowohl in derjenigen zum früheren Recht als auch in derjenigen zum MWSTG) die Erfüllung weiterer (ungeschriebener) Voraussetzungen verlangt (ausführlich dazu Imstepf, a.a.O., Art. 93 N. 26 ff. [mit dem Hinweis auf Unterschiede zwischen der früheren und der neuen Regelung anderer Sicherungsmassnahmen der ESTV bei wiederholtem Zahlungsverzug in Art. 71 Abs. 3 aMWSTG und Art. 94 Abs. 3 MWSTG und der zum neuen Recht vertretenen Forderung nach einem zum einmaligen Zahlungsverzug hinzukommenden Nachweis einer konkreten Gefährdung]; siehe auch Clavadetscher, a.a.O., Art. 93 N. 9, wonach der Erlass einer Sicherstellungsverfügung bei einem einmaligen Zahlungsverzug unter dem neuen Recht «nur in den allerseltensten Ausnahmefällen verhältnismässig sein» dürfte. Unter dem früheren Recht machte Thomas Jürg Kaufmann [Die Sicherstellung von Mehrwertsteuern, ASA 67 S. 613 ff., S. 620] die Zulässigkeit der Sicherstellungsverfügung bei einmaligem Zahlungsverzug abhängig von «einer weitergehenden Gefährdung» aufgrund der «spezielle[n] finanzielle[n] Situation des Steuerschuldners und [der] [...] Höhe der aufgelaufenen Steuerschuld». Vgl. zum früheren Recht auch Jürg Wernli, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2000, Art. 70 N. 15).

E. 4.4

Art. 93 Abs. 1 MWSTG stellt eine sog. «Kann-Vorschrift» dar. Der ESTV kommt bei deren Handhabung ein gewisser Ermessensspielraum im Sinne eines Entschliessungsermessens zu (vgl. Urteil des BVGer A-1663/2006 vom 19. März 2007 E. 2.2.2 [zu Art. 70 Abs. 1 aMWSTG]).

E. 4.5

Sodann muss die gegen einen Mehrwertsteuerpflichtigen erlassene Sicherstellungsverfügung auch mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip (vgl. Art. 5 Abs. 2 BV sowie Art. 36 Abs. 3 BV) vereinbar bzw. verhältnismässig sein. Die Behörde soll sich keines strengeren Zwangsmittels bedienen, als es die Umstände verlangen. Dies gilt vorab einmal für die Höhe der verlangten Sicherheit. Sicherstellungsverfügungen müssen in jedem Fall ihren provisorischen Charakter behalten und den voraussichtlichen Schulden Rechnung tragen. Unzulässig wäre beispielsweise eine Sicherstellung im Betrag der gesamten voraussichtlichen Mehrwertsteuern bis zum Ende der Mehrwertsteuerpflicht. Diese Grenze rechtfertigt sich umso mehr, als die Behörde jederzeit eine (weitere)

Sicherstellungsverfügung erlassen kann. Betreffend die Höhe der geforderten Sicherheiten hat die Rechtsmittelinstanz nur zu prüfen, ob der Sicherstellungsbetrag nicht offensichtlich übersetzt ist. Hält sich die Sicherstellungsverfügung an die festgestellte Mehrwertsteuerforderung, hat eine weitergehende Prüfung des Umfanges der geforderten Sicherheiten zu unterbleiben (vgl. Urteil des BVGer A-1663/2006 vom 19. März 2007 E. 2.2.2 [zu Art. 70 Abs. 1 aMWSTG], mit Hinweisen; zur Verhältnismässigkeit siehe auch Imstepf, a.a.O., Art. 93 N. 21).

E. 5.1

Aus dem in Art. 29 Abs. 2 BV verankerten Grundrecht auf rechtliches Gehör und dessen Konkretisierung für das Verwaltungsverfahren des Bundes in Art. 29 ff. VwVG ergibt sich insbesondere grundsätzlich das Recht der Parteien, sich vor Erlass einer Verfügung zu äussern (vgl. Art. 30 Abs. 1 VwVG; zur Anwendbarkeit des VwVG auf das Verfügungsverfahren vor der ESTV vgl. Art. 81 Abs. 1 MWSTG). Gemäss Art. 30 Abs. 2 Bst. e VwVG braucht die Behörde die Parteien im erstinstanzlichen Verfahren vor Verfügungserlass aber namentlich dann nicht anzuhören, wenn Gefahr im Verzug ist, ihnen die Beschwerde gegen die Verfügung zusteht und keine andere Bestimmung des Bundesrechts einen Anspruch auf vorgängige Anhörung gewährleistet. Dabei darf die Verweigerung des rechtlichen Gehörs aber nach Rechtsprechung und Lehre nicht unverhältnismässig sein (Urteile des BVGer A-3821/2016 vom 29. September 2016 E. 3.2.1, A-727/2016 vom 13. Juli 2016 E. 3.2.1; Bernhard Waldmann/Jürg Bickel, in: Waldmann/Weissenberger, a.a.O., Art. 30 N. 79 und N. 84 f.; die weiteren Tatbestände von Art. 30 Abs. 2 VwVG sind vorliegend nicht von Interesse).

E. 5.2

Soll der Zweck der Sicherstellungsverfügung nicht vereitelt werden, muss diese in der Regel rasch bzw. «überfallartig» erlassen werden, wenn ein Tatbestand eingetreten ist, der die Gefährdung der Steuerforderung erkennen lässt (vgl. Urteile des BGer 2C_669/2016 und 2C_670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 3.2.5 [zur Sicherstellung von Staats- und Gemeindesteuern], 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 6.1 [zur Sicherstellung von Grundstückgewinnsteuern]; Urteil des BVGer A-3546/2011 vom 19. August 2011 E. 2.4 [zur Sicherstellung der leistungsabhängigen Schwerverkehrsabgabe bzw. LSVA]; zur Sicherstellung der Mehrwertsteuer siehe Imstepf, a.a.O., vor Art. 93-95 N. 4, wonach der Verzicht auf eine vorgängige Androhung einer Sicherstellungsmassnahme verhältnismässig ist). Der Zweck der Sicherstellungsverfügung würde offensichtlich vereitelt, wenn der Abgabepflichtige vor Erlass und Vollstreckung der Verfügung zur Stellungnahme eingeladen würde. Es bedeutet folglich keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, dass der Betroffene erst nachträglich, im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht, seinen Standpunkt darlegen sowie seine Verteidigungsmittel vorbringen kann (im Ergebnis ebenso Urteil des BGer 2C_603/2011 vom 16. Januar 2012 E. 2.2 [zur Sicherstellung von Staats- und Gemeindesteuern]; vgl. ferner Urteil des BVGer A-2726/2014 vom 12. August 2014 E. 3.1.2 [zur Sicherstellung der LSVA]).

E. 6

Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin insbesondere geltend, sie habe zu Unrecht keine Gelegenheit gehabt, vor Erlass der angefochtenen Sicherstellungsverfügung zur Sache Stellung zu nehmen. Damit sei ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden. Mit diesem Vorbringen stösst die Beschwerdeführerin ins Leere. Die ESTV

brauchte nämlich die Beschwerdeführerin entsprechend den vorstehenden Ausführungen vor Erlass der streitbetroffenen Verfügung nicht anzuhören (vgl. E. 5.2). Eine vorgängige Anhörung der Beschwerdeführerin hätte den Zweck dieser Sicherstellungsverfügung vereitelt und war deshalb nicht geboten.

E. 7.1

Unbestritten ist vorliegend, dass C._____, einziger Gesellschafter und einziger Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, auch bei der F._____ GmbH Geschäftsführer und für letztere Gesellschaft einzelzeichnungsberechtigt war. Der Zweck der F._____ GmbH (Führung von Gaststätten sowie Handel mit Waren aller Art) war im Handelsregister im Wesentlichen gleich umschrieben wie der in diesem Register festgehaltene Zweck der Beschwerdeführerin. Die F._____ GmbH, die ihr Domizil an der gleichen Adresse wie derjenigen der Beschwerdeführerin hatte, war vom 1. September 2013 bis 7. Februar 2017 im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV eingetragen. Am 7. Februar 2017 wurde über die F._____ GmbH der Konkurs eröffnet. Das Konkursverfahren wurde - nach Erlass der angefochtenen Verfügung - am 16. März 2017 mangels Aktiven eingestellt.

E. 7.2

Gemäss der Begründung der Sicherstellungsverfügung vom 7. März 2017 ist die F._____ GmbH als mehrwertsteuerpflichtige Person ihren finanziellen Verpflichtungen gegenüber der ESTV nur teilweise nachgekommen. Daraus seien der Vorinstanz im Verfügungszeitpunkt ungedeckt gebliebene, durch Pfändungsverlustscheine in Betreibungsverfahren ausgewiesene Ausfälle im Betrag von rund Fr. 24'000.- entstanden. Die ESTV erklärt dabei in der Sicherstellungsverfügung, es sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen, dass bei ihr aufgrund des Konkurses der F._____ GmbH weitere Ausfälle anfallen werden. Überdies führt die ESTV aus, dass anlässlich einer bei der F._____ GmbH im Jahr 2016 durchgeführten Mehrwertsteuerkontrolle betreffend den Zeitraum vom 12. August 2013 bis 31. Dezember 2015 unter anderem unverbuchte Einnahmen festgestellt worden seien und dies zu einer Nachbelastung in grösserem Umfang zugunsten der ESTV geführt habe. Die ESTV hält in der Sicherstellungsverfügung zudem fest, dass sich C._____ die erwähnten Versäumnisse der F._____ GmbH im Zusammenhang mit Mehrwertsteuern anrechnen lassen müsse. Ferner kommt sie in der Verfügungsbegründung zum Schluss, dass «die [...] personellen Verflechtungen bei den erwähnten Gesellschaften [d.h. bei der F._____ GmbH und der Beschwerdeführerin], die Unterlassung der (vollständigen) Bezahlung der Steuerschulden durch die F._____ GmbH und die daraus resultierenden Verluste für die ESTV, die nun aktive und praktisch denselben Zweck verfolgenden A._____ GmbH mit wiederum C._____ als handelndem Organ mit Einzelunterschrift [...] die rechtzeitige Bezahlung der bei der A._____ GmbH anfallenden Steuerschuld im Sinne von Art. 93 Abs. 1 Bst. a MWSTG als gefährdet erscheinen lässt» (E. 4 Abs. 7 der Sicherstellungsverfügung).

E. 8.1

Im Zeitpunkt des Erlasses der vorliegend angefochtenen Sicherstellungsverfügung vom 7. März 2017 war die Beschwerdeführerin im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV eingetragen. Dabei hatte sie im Fragebogen zur Abklärung der Steuerpflicht für die ersten zwölf Monate ihrer unternehmerischen Tätigkeit ab dem 21. November 2016 einen voraussichtlichen Umsatz im Zusammenhang mit Lieferungen sowie

Dienstleistungen im Inland von Fr. 600'000.- angegeben. Schon aufgrund dieser Umstände durfte die ESTV bei Erlass der Sicherstellungsverfügung davon ausgehen, dass allenfalls bereits bestehende sowie künftige Mehrwertsteuerforderungen gegenüber der Beschwerdeführerin vorliegen, welche prinzipiell Gegenstand einer Sicherstellungsverfügung bilden können. Dies gilt umso mehr, als eine Mehrwertsteuerforderung unabhängig davon, ob sie bereits rechtskräftig festgesetzt oder fällig oder bloss in Zukunft zu erwarten ist, bei gegebenen weiteren Voraussetzungen bereits dann sichergestellt werden darf, wenn sich ihre Begründetheit bei einer prima-facie-Prüfung als wahrscheinlich erweist (vgl. E. 4.2). Zwar macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung keine offenen Mehrwertsteuerschulden gehabt. Bei der hier interessierenden Frage, ob der Sicherstellung prinzipiell zugängliche Forderungen gegeben waren, ist dies jedoch im Ergebnis schon deshalb nicht relevant, weil im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung (wie dargelegt) jedenfalls die Begründetheit künftiger Mehrwertsteuerforderungen gegenüber der Beschwerdeführerin in der hier rechtserheblichen Weise wahrscheinlich war.

E. 8.2

Es fragt sich, ob die Vorinstanz zu Recht angenommen hat, dass im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung die rechtzeitige Bezahlung der (hiervor in E. 8.1) erwähnten Mehrwertsteuerforderungen gefährdet war (vgl. E. 4.3.1).

E. 8.2.1

Wie dargelegt, hat die Vorinstanz bei der Prüfung des Gefährdungstatbestandes das frühere Verhalten des einzigen Gesellschafters und Geschäftsführers der Beschwerdeführerin (C. _____) als Geschäftsführer bei der F. _____ GmbH berücksichtigt. Anders als in der Beschwerde suggeriert wird, läuft dies nicht von vornherein auf einen unzulässigen «Durchgriff durch die juristische Person und eine [unzulässige] persönliche Haftbarmachung von C. _____» hinaus (vgl. Beschwerde, S. 7). Denn bei der Beurteilung, ob eine mögliche Gefährdung der rechtzeitigen Bezahlung einer Steuerforderung besteht, kann auf das frühere Verhalten eines verantwortlichen Organs einer juristischen Person jedenfalls dann abgestellt werden, wenn zwischen diesem Verhalten und der aktuellen (möglichen) Gefährdung ein wesentlicher Zusammenhang besteht (vgl. E. 4.3.1). Es ist deshalb zu klären, ob sich C. _____ als Geschäftsführer der F. _____ GmbH in einer Art und Weise verhalten hatte, welche im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Sicherstellungsverfügung auf eine mögliche Gefährdung der rechtzeitigen Bezahlung von Mehrwertsteuerforderungen durch die Beschwerdeführerin schliessen liess. Bei der Beurteilung des Verhaltens C. _____s ist zu berücksichtigen, dass ihm als einzelzeichnungsberechtigtem Geschäftsführer der F. _____ GmbH die Versäumnisse dieser Gesellschaft zuzurechnen sind.

E. 8.2.2

Die F. _____ GmbH rechnete die Mehrwertsteuer nach der Saldosteuersatzmethode und nach vereinnahmten Entgelten ab (vgl. Akten Vorinstanz, act. 11 S. 2). Die Gesellschaft deklarierte in ihrer Abrechnung für die Abrechnungsperiode vom 1. Juli bis und mit 31. Dezember 2015 eine geschuldete Steuer von Fr. 23'209.45. Nachdem die F. _____ GmbH diese Steuer bis zum Ablauf der Zahlungsfrist am 29. Februar 2016 nicht entrichtet hatte, setzte die ESTV den genannten Betrag in Betreibung. Das Betreibungsverfahren endete am

21. Dezember 2016 mit der Ausstellung eines Pfändungsverlustscheins über Fr. 24'197.85 (Akten Vorinstanz, act. 14). Der F._____ GmbH ist in diesem Zusammenhang zumindest vorzuwerfen, dass sie die in der Abrechnung angegebene Steuer von Fr. 23'209.45 nicht wie geboten (vgl. E. 3.6) innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (bzw. bis zum 29. Februar 2016) entrichtet hat. Zwar wird in der Beschwerde geltend gemacht, aufgrund eines am 15. März 2016 in der Küche des Restaurants der F._____ GmbH eingetretenen Wasserschadens habe dieser Gesellschaft auf einen Schlag ein ganz erheblicher Betrag gefehlt, um die laufenden Kosten decken zu können (Beschwerde, S. 4 ff.). Indessen ist die Zahlungsfrist der für das zweite Halbjahr 2015 abgerechneten Steuer bereits vor diesem Schadensereignis ungenutzt abgelaufen, und zwar - anders als dies in der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 21. August 2017 suggeriert wird - unabhängig davon, ob die entsprechende Abrechnung vor oder nach dem Eintritt des Wasserschadens erstellt wurde. Selbst wenn der Wasserschaden zum späteren Konkurs der Gesellschaft beigetragen hätte, ist nicht erstellt, dass die F._____ GmbH die Zahlungsfrist bis zum 29. Februar 2016 allein aufgrund schlechter wirtschaftlicher Verhältnisse nicht wahren konnte. Vielmehr hat sich die F._____ GmbH die Nichtentrichtung der Mehrwertsteuer für das zweite Halbjahr 2015 per Ende Februar 2016 ihrem eigenen Verhalten zuzuschreiben. Letzteres würde im Übrigen auch dann gelten, wenn die von der F._____ GmbH Ende 2015 begonnene «teure Werbekampagne» (vgl. Beschwerde, S. 4; Beschwerdebeilage 8, S. 7) dazu geführt hätte, dass die F._____ GmbH Ende Februar 2016 nicht über die Mittel zur Entrichtung der für das zweite Halbjahr 2015 abgerechneten Mehrwertsteuer verfügte.

E. 8.2.3

Der genannte einmalige Zahlungsverzug der F._____ GmbH würde für sich allein im Lichte der vorstehend erwähnten Lehrmeinung zum gesetzlichen Sicherstellungstatbestand des Zahlungsverzuges (vgl. E. 4.3.2) womöglich nicht genügen, um gestützt auf das Verhalten der F._____ GmbH, das C._____ zuzurechnen ist (vgl. E. 8.2.1 am Ende), auf eine mögliche Gefährdung der rechtzeitigen Bezahlung von Mehrwertsteuern durch die Beschwerdeführerin zu schliessen. Indessen kommen weitere Versäumnisse der F._____ GmbH bzw. C._____s hinzu: So musste die ESTV anlässlich einer am 2. Dezember 2016 bei der F._____ GmbH durchgeführten Kontrolle feststellen, dass die Buchhaltungen und Abschlüsse dieser Gesellschaft zum zweiten Halbjahr 2013 sowie zu den Jahren 2014 und 2015 unvollständig sind. Die ESTV belastete deshalb für die entsprechenden Steuerperioden mit Einschätzungsmittlung Nr. [...] vom 28. Februar 2017 einen Betrag von Fr. 24'761.- nach (Akten Vorinstanz, act. 16). Es ist damit erstellt, dass die F._____ GmbH ihrer Buchführungspflicht mehrfach - und vor Eintritt des geltend gemachten Wasserschadens - nicht ordnungsgemäss nachgekommen ist.

E. 8.2.4

Die Vorinstanz nimmt zu Recht an, dass die hiervor (E. 8.2.2 f.) genannten Versäumnisse der F._____ GmbH bzw. C._____s eine mögliche Gefährdung der rechtzeitigen Bezahlung der im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Sicherstellungsverfügung wahrscheinlichen Mehrwertsteuerforderungen gegenüber der Beschwerdeführerin begründeten: Zunächst ist zu berücksichtigen, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der F._____ GmbH - obschon es sich um an sich rechtlich voneinander unabhängige Gesellschaften handelte - insofern ein relevanter enger Zusammenhang bestand, als C._____ bei beiden Gesellschaften als jeweils Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsberechtigung für die Mehrwertsteuerbelange (einschliesslich der

Buchhaltung) verantwortlich war und die Gesellschaften mit Sitz an derselben Adresse einen im Wesentlichen identischen Zweck verfolgten. Sodann fällt ins Gewicht, dass C._____ als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin angesichts des Umstandes, dass ihm die erwähnten Versäumnisse der F._____ GmbH zuzurechnen waren, keine hinreichende Gewähr für die rechtzeitige Bezahlung der Mehrwertsteuern durch die Beschwerdeführerin bot. Schon aufgrund des Gesagten war die ESTV berechtigt, gegenüber der Beschwerdeführerin eine Sicherstellungsverfügung zu erlassen. Deshalb spielt keine Rolle, ob dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (auch) der Konkurs der F._____ GmbH angelastet werden kann (was die Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen, ausserordentliche Umstände hätten zu diesem Konkurs geführt, sinngemäss bestreitet).

E. 8.2.5

Da bereits aufgrund des früheren Verhaltens ihres Geschäftsführers der Gefährdungstatbestand bei der Beschwerdeführerin erfüllt war, ist für die Voraussetzungen der Sicherstellung nicht entscheidend, ob der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung in mehrwertsteuerlicher Hinsicht eigene Versäumnisse vorgeworfen werden konnten. Selbst wenn die Beschwerdeführerin bis zum Verfügungszeitpunkt in mehrwertsteuerlicher Hinsicht sämtlichen Pflichten ordnungsgemäss nachgekommen wäre, hätte dies nämlich die aufgrund der in E. 8.2.2 f. erwähnten Versäumnisse C._____s bei der F._____ GmbH bestehenden Bedenken der ESTV in Bezug auf die rechtzeitige Bezahlung der Steuern durch die Beschwerdeführerin nicht als unbegründet erscheinen lassen. Anzumerken ist indessen, dass zum hier zu Ungunsten der Beschwerdeführerin herangezogenen früheren Verhalten ihres Geschäftsführers bei der F._____ GmbH ins Bild passt, dass auch die Beschwerdeführerin bis zum Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung den aus ihrem Mehrwertsteuerrechtsverhältnis erwachsenden Pflichten - wie im Folgenden aufgezeigt wird - nicht vollumfänglich nachgekommen ist.

E. 8.2.6

Die Steuerforderung für das zweite Semester 2016 bzw. die Zeitspanne vom 21. November bis 31. Dezember 2016 hatte die nach der Saldosteuersatzmethode abrechnende Beschwerdeführerin nach den massgebenden gesetzlichen Vorschriften innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode (d.h. bis am 28. Februar 2017) unaufgefordert abzurechnen und zu begleichen (vgl. E. 3.6). Die aktenkundige Abrechnung für die Zeit vom 21. November bis 31. Dezember 2016 wurde von der Treuhänderin (und damaligen Vertreterin) der Beschwerdeführerin, der E._____ AG, auf den 28. Februar 2017 datiert. Ob diese Abrechnung bis Ende Februar 2017 bei der ESTV eingereicht wurde, lässt sich jedoch gestützt auf die vorhandenen Unterlagen nicht hinreichend feststellen. Dies gilt selbst unter Berücksichtigung des auf der Abrechnung angebrachten, nach der Darstellung in der Vernehmlassung der Vorinstanz als Eingangsstempel zu qualifizierenden Vermerks «ESTV 09.03.2017 11:18 MWST». Die Beschwerdeführerin behauptet in diesem Zusammenhang zwar sinngemäss, ein Mitarbeiter ihrer damaligen Vertreterin namens D._____ könne bestätigen, dass die Abrechnung fristgerecht bei der ESTV eingereicht worden sei, und verlangt im Sinne eines Beweisantrages eine diesbezügliche Befragung dieses Mitarbeiters als Zeugen. Auf die beantragte Befragung von D._____ als Zeugen ist jedoch in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten (vgl. E. 2.2), weil aus den nachstehend genannten Gründen offen bleiben kann, ob die Beschwerdeführerin die

Abrechnungsfrist bis Ende Februar 2017 gewahrt hat: Selbst wenn die Beschwerdeführerin die Abrechnung für die Zeit vom 21. November bis 31. Dezember 2016 rechtzeitig bis zum 28. Februar 2017 eingereicht hätte, hätte sie jedenfalls die ebenfalls bis Ende Februar 2017 laufende Zahlungsfrist für die provisorische Steuerforderung aus dieser Zeitspanne (vgl. E. 3.6) nicht eingehalten. Denn ausweislich des aktenkundigen Ausdruckes aus dem System der ESTV betreffend Abrechnung/Zahlung und eines handschriftlichen Vermerks auf der von der Beschwerdeführerin eingereichten Mehrwertsteuerabrechnung für die Zeit vom 21. November bis 31. Dezember 2016 hat die Beschwerdeführerin den in dieser Abrechnung deklarierten Steuerbetrag von Fr. 5'210.- erst am 22. März 2017 bezahlt. Da die ESTV in ihrer Vernehmlassung keinen anderen Zahlungszeitpunkt behauptet, ist davon auszugehen, dass die von der Beschwerdeführerin als Beweisofferte beantragte Einholung eines Amtsberichtes der Vorinstanz bezüglich geleisteten Zahlungen die Annahme, dass die erwähnte Zahlung am 22. März 2017 erfolgte, nicht umzustossen vermag. Wiederum in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 2.2) ist deshalb auch auf die Einholung dieses Amtsberichtes zu verzichten. Letzteres gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin mit ihren Ausführungen, wonach die am 28. Februar 2017 erstellte «Mehrwertsteuererklärung» (recte: Mehrwertsteuerabrechnung) einige Tage später bei der Vorinstanz eingegangen und die Zahlung der fraglichen provisorischen Steuerforderung knapp zwei Wochen danach erfolgt sei (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 21. August 2017, S. 2 f.), im Grunde (nunmehr) selbst konzediert, dass die Zahlungsfrist bis Ende Februar 2017 nicht eingehalten wurde. Nach dem Gesagten ist als erstellt zu erachten, dass auch die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung eine fällige und zu Unrecht noch nicht beglichene (provisorische) Steuerschuld hatte. Letzteres ist vorliegend zu Ungunsten der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen, auch wenn sie in ihrer Stellungnahme vom 21. August 2017 geltend macht, es bestehe kein Zusammenhang zwischen der entsprechenden, im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung noch ausstehenden Zahlung und dieser Verfügung: Sollte die Beschwerdeführerin damit vorbringen wollen, die ESTV habe ihr in der Begründung der Sicherstellungsverfügung die ausstehende Zahlung nicht vorgeworfen, wäre ihr nämlich entgegenzuhalten, dass diese Verfügung vom Bundesverwaltungsgericht auch mit einer Begründung bestätigt werden kann, welche von der in dieser Verfügung enthaltenen Begründung abweicht (vgl. zur Zulässigkeit der Motivsubstitution E. 2.1).

E. 8.2.7

Die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin, mit welcher sie das Vorliegen eines Gefährdungstatbestandes im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung zu bestreiten sucht, verfangen nicht:

E. 8.2.7.1

Die Beschwerdeführerin macht unter anderem geltend, sie sei aufgrund der Erzielung eines Umsatzes von Fr. 100'194.- bis zum 31. Dezember 2016 ohne Weiteres in der Lage (gewesen), auch die künftigen Mehrwertsteuerforderungen zu erfüllen. Damit vermag die Beschwerdeführerin aber die mögliche Gefährdung der rechtzeitigen Bezahlung von Mehrwertsteuerforderungen im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung nicht in Frage zu stellen, kann doch aus der Höhe des Umsatzes nur bedingt auf den Erfolg der Gesellschaft geschlossen werden und erschien es daher nicht als ausgeschlossen, dass von der Beschwerdeführerin erzielte Erträge für andere Zwecke als die Bezahlung von Mehrwertsteuerschulden eingesetzt werden (vgl. dazu die insofern zutreffenden

Ausführungen in der Vernehmlassung, S. 4).

E. 8.2.7.2

Zudem bringt die Beschwerdeführerin vor, C._____ sei nicht nur bei ihr, sondern auch bei der H._____ GmbH sowie bei der G._____ GmbH Gesellschafter und Geschäftsführer. Letztere beiden Gesellschaften hätten ihre Mehrwertsteuern ordnungsgemäss entrichtet. Die Beschwerdeführerin vermag aus ihrer Behauptung, die H._____ GmbH und die G._____ GmbH hätten unter der Geschäftsführung C._____s ihre mehrwertsteuerlichen Pflichten ordnungsgemäss erfüllt, schon deshalb nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil die rechtzeitige Bezahlung der Mehrwertsteuern durch die letzteren beiden Gesellschaften weder substantiiert noch aus den Akten ersichtlich ist (die aktenkundige, gegenüber der G._____ GmbH erlassene Einschätzungsmitteilung Nr. [...] vom 23. Februar 2017 [Akten Vorinstanz, act. 18] weist stattdessen vielmehr darauf hin, dass diese Gesellschaft in den Steuerperioden vom 1. Juli 2012 bis 31. Dezember 2015 zu Unrecht teilweise zu tiefe Umsatz- bzw. Bezugssteuerbeträge deklarierte und teilweise nicht gerechtfertigte Vorsteuerabzüge geltend machte).

E. 8.2.7.3

Die Beschwerdeführerin erklärt sodann, C._____ habe sich bis zu einer Revision Ende 2016 darauf verlassen dürfen, dass die Mehrwertsteuerbelange der F._____ GmbH durch deren Treuhänderin, die I._____ AG, korrekt abgewickelt werden. Danach habe er anstelle der I._____ AG die E._____ AG (mit D._____ als Treuhänder mit eidg. Fachausweis) mit der Beratung der Beschwerdeführerin und der Erstellung ihrer Mehrwertsteuerabrechnungen beauftragt. Es sei damit organisatorisch und fachlich sichergestellt, dass die Geschäftsführung namentlich in steuerlicher Hinsicht korrekt ablaufe. Selbst wenn der I._____ AG im Rahmen einer Vertretung der F._____ GmbH gegenüber der ESTV Fehlleistungen unterlaufen wären, müssten die vorn in E. 8.2.2 f. genannten Versäumnisse der F._____ GmbH und damit auch C._____ (vgl. E. 8.2.1 am Ende) zugeschrieben werden. Die vertraglich vertretene Person muss sich nämlich auch im Steuerrecht prinzipiell die Fehlleistungen ihrer Vertretung unmittelbar anrechnen lassen (vgl. Urteil des BGer 2C_699/2012 vom 22. Oktober 2014 E. 3.4, mit Hinweis auf die Pflicht der steuerpflichtigen Person, die vertragliche Vertretung sorgfältig auszuwählen, zu instruieren und das Arbeitsergebnis zu überprüfen). Es sind vorliegend keine Umstände ersichtlich, welche ein Abweichen von diesem Prinzip gebieten würden. Mit Blick auf das vorn in E. 8.2.6 Dargelegte kann im Übrigen keine Rede davon sein, dass die Mehrwertsteuerbelange der Beschwerdeführerin seit der Beauftragung der E._____ AG als Treuhänderin ausnahmslos gesetzeskonform abgewickelt wurden.

E. 8.3

Zu prüfen bleibt, ob der sichergestellte Betrag von Fr. 25'000.- vor dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz standhält (vgl. E. 4.5).

E. 8.3.1

Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, die Höhe der von der ESTV geforderten Sicherheitsleistung sei unverhältnismässig, weil «einfach die offengebliebene Rechnung genommen [worden sei] und [nach der angefochtenen Verfügung] der gesamte Betrag [...] von der neuen Gesellschaft sichergestellt werden» soll (Beschwerde, S. 6 f.). Zwar suggeriert die Beschwerdeführerin mit diesen Ausführungen, dass die Vorinstanz bei der Bemessung des sicherzustellenden Betrages auf die seitens der F._____ GmbH

unbezahlt gebliebenen Mehrwertsteuerforderungen abgestellt hat. Dies ist indessen nicht der Fall. Stattdessen hat die ESTV nämlich - wie in E. 7 der Sicherstellungsverfügung dargelegt wird - die Sicherheitsleistung unter Berücksichtigung der mutmasslichen Steuerschuld der Beschwerdeführerin im ersten Jahr nach Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit festgelegt und dabei die seinerzeit vorhandenen Angaben der Beschwerdeführerin herangezogen. Diese Vorgehensweise ist nicht zu beanstanden.

E. 8.3.2

Wenn auf die im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung bei der ESTV vorhandenen Angaben im aktenkundigen Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht vom 14. Dezember 2016 abgestellt würde, wäre vorliegend allein für die ersten zwölf Monate nach Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit (am 21. November 2016) mit steuerbaren Umsätzen von Fr. 501'875.- (bei Umrechnung der im ausgefüllten Fragebogen angegebenen Umsätze von Fr. 33'000.- für den Zeitraum vom 21. November bis 14. Dezember 2016 auf zwölf Monate) bzw. Fr. 600'000.- (bei Abstellen auf die im Fragebogen angegebenen voraussichtlichen Umsätze in den ersten zwölf Monaten) zu rechnen gewesen. Unter Anwendung des vorliegend in der Höhe zu Recht unbestrittenen Saldosteuersatzes für Restaurants von 5,2 % wären somit ausgehend von diesem Fragebogen Mehrwertsteuerschulden für die ersten zwölf Monate nach Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit von Fr. 26'097.50 bzw. Fr. 31'200.- zu erwarten gewesen. Mit noch höheren Mehrwertsteuerschulden für die ersten zwölf Monate der unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin wäre im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung zu rechnen gewesen, wenn der ESTV zu diesem Zeitpunkt - wie in der Beschwerde behauptet wird (vgl. Beschwerde, S. 3) - die Mehrwertsteuerabrechnung der Beschwerdeführerin für die Zeit vom 21. November bis 31. Dezember 2016 bereits vorgelegen hätte. Würde nämlich der in dieser Abrechnung für die letztere Zeitspanne deklarierte Umsatz von Fr. 100'194.- auf zwölf Monate hochgerechnet, würde ein Umsatzbetrag von Fr. 891'971.- resultieren, was unter Anwendung des Saldosteuersatzes von 5,2 % einer voraussichtlichen Steuerschuld von Fr. 46'382.50 entspricht. Im Lichte der erwähnten Steuerschuld zwischen ca. Fr. 26'000.- und rund Fr. 46'000.-, die im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung aufgrund der Angaben der Beschwerdeführerin für die ersten zwölf Monate ihrer unternehmerischen Tätigkeit zu erwarten war, ist die Höhe der vorliegend geforderten Sicherheitsleistung von Fr. 25'000.- jedenfalls nicht offensichtlich übersetzt (vgl. zur beschränkten Überprüfung des Sicherstellungsbetrages durch das Bundesverwaltungsgericht E. 4.5).

E. 8.3.3

Zwar bezeichnet die Beschwerdeführerin die angefochtene Sicherstellungsverfügung auch bezüglich «der zeitlichen Erstreckung als unverhältnismässig» (Beschwerde, S. 6). Sollte sie damit rügen wollen, dass die geforderte Sicherheitsleistung auf einen zu langen Zeitraum ausgerichtet sei, wäre ihr entgegenzuhalten, dass der von der ESTV festgesetzte Betrag von Fr. 25'000.- je nach Berechnungsweise der im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung zu erwartenden mutmasslichen Steuerforderung (vgl. E. 8.3.2) etwa einen Zeitraum von sechseinhalb bis elfeinhalb Monaten abgedeckt. Angesichts der halbjährlichen Abrechnungs- und Steuerentrichtungspflicht der Beschwerdeführerin (vgl. E. 3.5) und des Umstandes, dass die Sicherstellung von Mehrwertsteuern unter anderem auch der Verhinderung von Verzerrungen des Wettbewerbes zwischen säumigen und nicht säumigen Unternehmen dient (vgl. [jeweils zur LSV] Urteil des BGer 2C_753/2007 vom

15. Mai 2008 E. 2.2; Urteil des BVGer A-2726/2014 vom 12. August 2014 E. 5.8.1), erscheint dies nicht als unverhältnismässig. Der angefochtene Entscheid erscheint selbst dann als verhältnismässig, wenn zugunsten der Beschwerdeführerin berücksichtigt wird, dass sie sich bei Erlass der angefochtenen Verfügung noch in einer Aufbauphase befunden haben dürfte (vgl. dazu Urteil des BVGer A-2726/2014 vom 12. August 2014 E. 5.8.3 [zur LSVA]). Selbst wenn die mit der Sicherstellung für eine gewisse Zeit verbundene Blockierung des Betrages von Fr. 25'000.- für die Beschwerdeführerin (auch) angesichts dieser Aufbauphase eine empfindliche Belastung bedeutet hätte (und/oder nach wie vor bedeuten würde), ist nicht davon auszugehen, dass der Sicherstellungsbetrag aufgrund seiner Höhe den Weiterbestand des Betriebes der Beschwerdeführerin unnötigerweise gefährdet. Dies gilt umso mehr, als weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich ist, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Verfügung mit Liquiditätsproblemen zu kämpfen hatte.

E. 8.3.4

Nach der Rechtsprechung zur Sicherstellung der LSVA sind das Mass der Gefährdung und folglich gemäss dem Verhältnismässigkeitsprinzip die maximal zulässige Höhe des sicherzustellenden Betrages verringert, wenn der Gefährdungstatbestand einzig im früheren Verhalten eines nunmehr verantwortlichen Organs einer abgabepflichtigen juristischen Person begründet liegt und die betreffende juristische Person die fälligen Abgaben pünktlich geleistet hat bzw. weiterhin leistet (vgl. Urteil des BVGer A-2726/2014 vom 12. August 2014 E. 5.8.3 und 6.3.1, mit Hinweisen). Selbst wenn diese Rechtsprechung mutatis mutandis auch im Bereich der Sicherstellung von Mehrwertsteuern gelten würde, liesse sich daraus im Rahmen der hier vorzunehmenden Verhältnismässigkeitsprüfung nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten, da die Beschwerdeführerin - wie aufgezeigt (vgl. E. 8.2.6 am Ende) - im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung trotz Fälligkeit noch nicht beglichene (provisorische) Steuerschulden hatte. Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass das Mass der Gefährdung, welches im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung bestand, nicht als unerheblich bezeichnet werden kann. Denn seinerzeit war - wie erwähnt - bereits manifest, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin jedenfalls die rechtzeitige Bezahlung einer Steuerforderung in der Höhe von Fr. 24'761.- gefährdet hatte und zuvor mit einem vergleichbaren (provisorischen) Steuerbetrag von Fr. 23'209.45 in Verzug geraten war (vgl. E. 8.2.2 f.). Auch im Lichte dieser Beträge, die wohlgemerkt nicht von der Beschwerdeführerin, sondern von der F._____ GmbH geschuldet waren, erscheint der Sicherstellungsbetrag von Fr. 25'000.- nicht als offensichtlich übersetzt.

E. 9.1

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 9.2

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 3'000.- festgesetzt werden, der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung an die unterliegende Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Als Bundesbehörde hat

die Vorinstanz von vornherein keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (vgl. Art. 7 Abs. 3 VGKE).

E. 10

Ein Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts betreffend eine Mehrwertsteuersicherstellungsverfügung ist als Endentscheid im Sinne von Art. 90 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110) sowie zugleich als Entscheid über eine vorsorgliche Massnahme gemäss Art. 98 BGG zu qualifizieren, weshalb mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht (Art. 82 ff. BGG) gegen das vorliegende Urteil einzig gerügt werden kann, verfassungsmässige Rechte seien verletzt. Dabei trifft die beschwerdeführende Partei die qualifizierte Begründungspflicht im Sinne von Art. 106 Abs. 2 BGG (Imstepf, a.a.O., Art. 93 N. 54; vgl. zum Ganzen ferner Urteil des BGer 2C_774/2011 vom 3. Januar 2012 E. 1.2.3 f. [zur LSVA] sowie Urteil des BGer 2C_669/2016 und 2C_670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 1.2.2 [zur Anfechtung von Entscheiden letzter kantonaler Gerichtsinstanzen über abgaberechtliche Sicherstellungsverfügungen kantonalen Rechts und Sicherstellungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer]). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.