

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 24. Juni 1998)

Mehrwertsteuer. Selbstveranlagungsprinzip, Entrichtung der Steuer, Verzugszins (Art. 37 und 38 MWSTV).

- Nach dem Prinzip der Selbstveranlagung liegt die Verantwortung für die Abrechnung und die Ablieferung der Mehrwertsteuer ausschliesslich beim Steuerpflichtigen.
- Die Einreichung der Abrechnung durch den Steuerpflichtigen setzt nicht voraus, dass ihm vorgängig durch die ESTV Unterlagen (Abrechnungsformulare) zur Verfügung gestellt werden oder eine Aufforderung übermittelt werden muss. Die Verwendung des «offiziellen» Formulars der ESTV ist nicht erforderlich, soweit der Steuerpflichtige seine Abrechnung gemäss Aufbau und Gliederung dieses Formulars gestaltet (E. 3b).
- Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, ohne ein vorheriges Tätigwerden seitens der ESTV die geschuldete Steuer zu bezahlen, wobei die Pflicht zur Entrichtung dieser Beträge unabhängig von der Vornahme der Abrechnung der Mehrwertsteuer besteht. Die fristgerechte Erfüllung dieser Pflicht verhindert zudem den Eintritt von Verzugsfolgen (Verzugszinspflicht; E. 3c).
- Die Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen hängt weder von einer Mahnung des Steuerpflichtigen durch die Verwaltung noch von einem Verschulden des Steuerpflichtigen ab; sie tritt allein aufgrund der Verspätung bei der Zahlung des Steuerbetrages ein (E. 4b).

Taxe sur la valeur ajoutée. Principe de l'auto-taxation, perception de l'impôt, intérêt moratoire (art. 37 et 38 OTVA).

- Selon le principe de l'auto-taxation, la responsabilité des décomptes et du versement de la taxe sur la valeur ajoutée incombe exclusivement à l'assujéti.
- La présentation des décomptes par le contribuable n'est pas soumise à la condition que l'AFC lui fasse parvenir auparavant des documents (formulaires de décompte) ou qu'elle lui adresse une sommation. L'utilisation du formulaire «officiel» de l'AFC n'est pas obligatoire, pour autant que l'assujéti reprenne la forme et la structure de ce formulaire dans la présentation de ses décomptes (consid. 3b).
- L'assujéti est tenu de payer l'impôt dû sans que l'AFC n'ait à intervenir au préalable. Le fait de remplir en temps utile le devoir de verser ce montant, devoir qui est indépendant de l'établissement des décomptes, préserve des conséquences juridiques de la demeure, soit l'obligation de verser un intérêt moratoire (consid. 3c).
- L'obligation de verser un intérêt moratoire n'est pas sujette à sommation de la part de l'administration et ne dépend pas d'une faute de la part du contribuable; le retard dans le paiement de l'impôt en est le seul motif (consid. 4b).

Imposta sul valore aggiunto. Principio dell'autotassazione, pagamento dell'imposta, interesse moratorio (art. 37 e 38 OIVA).

- Secondo il principio dell'autotassazione, la responsabilità per il rendiconto e il versamento dell'imposta sul valore aggiunto incombe esclusivamente al contribuente.
- La presentazione del rendiconto da parte del contribuente non presuppone che l'AFC gli metta previamente a disposizione documenti (moduli di rendiconto) o gli notifici un'ingiunzione. L'utilizzazione del modulo «ufficiale» dell'AFC non è obbligatoria, sempreché il contribuente riprenda la forma e la struttura di questo modulo nella presentazione del rendiconto (consid. 3b).
- Il contribuente è tenuto a versare l'imposta dovuta senza che l'AFC abbia previamente a intervenire; l'obbligo di pagare tale importo sussiste a prescindere dall'allestimento del rendiconto d'imposta. L'adempimento tempestivo di questo obbligo consente inoltre di evitare le conseguenze della mora (obbligo di versare un interesse moratorio; consid. 3c).
- L'obbligo di pagare gli interessi moratori non dipende né da una diffida dell'amministrazione, né da una colpa del contribuente; esso sorge esclusivamente a causa del ritardo nel pagamento dell'imposta (consid. 4b).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. X. ist seit dem 1. Januar 1995 als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 17 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register eingetragen. Für die Steuerperiode 3. Quartal 1995 (Zeitraum 1. Juli bis 30. September 1995) traf seine Abrechnung am 12. Dezember 1995 bei der ESTV ein. Der Steuerbetrag für diese Steuerperiode von Fr. 12 382.95 wurde am 20. Dezember 1995 auf dem Konto der ESTV gutgeschrieben.

In der Folge stellte die ESTV X. einen Verzugszins von Fr. 34.- für die verspätete Begleichung seiner Steuerschuld für die Steuerperiode 3. Quartal 1995 in Rechnung, da der Steuerpflichtige innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode über seine Steuer und Vorsteuer gegenüber der Verwaltung abzurechnen sowie innert gleicher Frist die für diesen Zeitraum geschuldete Steuer an die ESTV zu bezahlen gehabt hätte (Art. 37 f. MWSTV). Für das 3. Quartal 1995 hätte der Steuerbetrag bis zum 30. November 1995 dem Konto der ESTV gutgeschrieben sein müssen; tatsächlich sei dieser Betrag aber erst einige Tage später eingegangen, sodass für diesen Zeitraum ein Verzugszins geschuldet sei.

Da X. den in Rechnung gestellten Verzugszins von Fr. 34.- nicht bezahlte, betrieb ihn die ESTV für den offenen Betrag. Gegen den Zahlungsbefehl erhob der Steuerpflichtige Rechtsvorschlag. In Bestätigung ihrer Forderung und zur Beseitigung des Rechtsvorschlages erliess die ESTV am 26. Mai 1997 einen Entscheid nach Art. 51 MWSTV. X. erhob gegen diesen Entscheid am 10. Juni 1997 bei der ESTV Einsprache mit dem Rechtsbegehren, auf die Erhebung des Verzugszinses sowie die Auferlegung der Verfahrenskosten sei zu verzichten, weil er das Abrechnungsformular für die Steuerperiode 3. Quartal 1995 erst nach mehrmaligem Nachfragen von der ESTV verspätet erhalten habe.

Am 6. August 1997 erliess die ESTV einen Einspracheentscheid, in welchem sie erkannte, dass die Einsprache von X. abgewiesen wird und der Steuerpflichtige für die verspätete Entrichtung der Mehrwertsteuer betreffend das 3. Quartal 1995 Fr.

34.- an Verzugszinsen zu bezahlen hat. Gleichzeitig wurde der Rechtsvorschlag von X. aufgehoben; dem Steuerpflichtigen wurden ebenfalls die Verfahrenskosten des Einspracheverfahrens von Fr. 80.- sowie die Kosten des Entscheidungsverfahrens von Fr. 20.- auferlegt.

B. Mit Eingabe vom 5. September 1997 gelangte X. (Beschwerdeführer) an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) und beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheides der ESTV vom 6. August 1997. Der Beschwerdeführer brachte insbesondere vor, er habe dreimal telefonisch bei der ESTV die notwendigen Unterlagen (Formulare) für die Abrechnung des 3. Quartals 1995 verlangt. Die betreffenden Formulare habe er jedoch erst am Samstag, 9. Dezember 1995, mit der Post zugestellt erhalten, diese Unterlagen sofort ausgefüllt und der ESTV eingereicht. Den Steuerbetrag habe er bei nächster Gelegenheit (Valuta Montag, 18. Dezember 1995) einbezahlt. Im Hinblick auf das Prinzip der Selbstveranlagung habe er damit das ihm Zumutbare vorgekehrt.

Die ESTV beantragte in der Vernehmlassung vom 10. November 1997 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Selbst eine verspätete Zustellung des Abrechnungsformulars, die durch die ESTV jedoch bestritten werde, habe keinen Einfluss auf die Fälligkeit der Mehrwertsteuer. Die Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer gemäss Art. 38 MWSTV knüpfte einzig an den Ablauf der jeweiligen Steuerperiode, nicht jedoch an die Zustellung des Abrechnungsformulars durch die Verwaltung an. Bei verspäteter Zahlung würden automatisch die Verzugsfolgen eintreten. Da der Steuerbetrag erst am 20. Dezember 1995 bei der ESTV eingegangen sei, habe die Verwaltung vom Beschwerdeführer Fr. 34.- an Verzugszins für die verspätet geleistete Zahlung der Mehrwertsteuer eingefordert. Ein Verzicht auf die Einforderung des Verzugszins würde einen klaren Verstoß gegen das Gebot der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen bedeuten. Die Auferlegung der Verfahrenskosten rechtfertige sich ebenfalls, zumal der vom Beschwerdeführer erhobene Rechtsvorschlag durch die ESTV beseitigt werden musste.

Mit Schreiben vom 19. November 1997 teilte der Beschwerdeführer der SRK unaufgefordert mit, dass er seiner Ansicht nach das Recht habe, von der ESTV - wie alle anderen Steuerpflichtigen auch - rechtzeitig und ohne Mahnung seinerseits die erforderlichen Unterlagen (Formulare) zu erhalten. Gerade der Umstand, wonach sich aus den Akten der ESTV weder ein Hinweis auf die verspätete Zustellung des Abrechnungsformulars noch Telefonnotizen über seine Telefonanrufe (Urgenzen betreffend die Zusendung des Abrechnungsformulars) befunden hätten, zeige deutlich, dass diese Anrufe durch die ESTV als unbedeutend hingenommen worden seien.

Aus den Erwägungen:

1. - 2. (...)

3.a. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV; vgl. Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 384 f.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selber und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen hat und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Steuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Mit anderen Worten ist hierfür kein Tätigwerden der Verwaltung verlangt. Die ESTV ermittelt nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer [MWST], Bern 1995, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Steuerforderung selbst festzustellen, er ist allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich (vgl. Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartementes zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994[33] [Kommentar EFD], S. 38). Ein Verstoß des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach der Ansicht der SRK

als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Steuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. Entscheid der SRK vom 2. Oktober 1997 in Sachen M. c. ESTV [SRK 6/97], E. 3c mit Hinweisen).

b. Der Text der massgeblichen Vorschrift von Art. 37 MWSTV betreffend die Pflicht zur Abrechnung der Mehrwertsteuer durch den Steuerpflichtigen hat folgenden Wortlaut:

«Art. 37 Selbstveranlagung

Der Steuerpflichtige hat gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzurechnen. Endet die Steuerpflicht, so läuft die Frist von diesem Zeitpunkt an.»

Das Prinzip der Selbstveranlagung findet seinen Niederschlag im klaren Wortlaut der vorgenannten Bestimmung. Art. 37 MWSTV sieht vor, dass der Steuerpflichtige ohne vorheriges Tätigwerden seitens der ESTV dieser innert einer Frist von 60 Tagen seine Abrechnung für die betreffende Abrechnungsperiode einzureichen hat. Die Einreichung der Abrechnung durch den Steuerpflichtigen wird nach dem Wortlaut dieser Bestimmung, die offensichtlich verfassungsmässig ist, nicht an die Voraussetzung geknüpft, dass dem Steuerpflichtigen vorgängig Unterlagen (Abrechnungsformulare) durch die Verwaltung zur Verfügung gestellt werden oder dem Steuerpflichtigen durch die ESTV eine Aufforderung zur Einreichung der Abrechnung übermittelt wird. Diese Bestimmung der MWSTV auferlegt dem Steuerpflichtigen die alleinige Verantwortung für die fristgerechte Abrechnung der Mehrwertsteuer und eine Mitwirkung der Verwaltung ist dazu nicht vorgesehen. Die ESTV verletzt Art. 4 BV nicht bzw. überschreitet ihren Gestaltungsspielraum nicht, wenn sie dem Steuerpflichtigen die ausschliessliche Verpflichtung zur Abrechnung der geschuldeten Steuer auferlegt.

Der Umstand, dass die ESTV ein Formular für die Mehrwertsteuerabrechnung erstellt hat, bedeutet einerseits eine Vereinfachung für den Steuerpflichtigen, der damit weiss, welche Informationen in welcher Gliederung die Verwaltung im Rahmen der Abrechnung benötigt, andererseits stellt die Verwendung des Formulars ebenfalls eine Erleichterung für die ESTV dar, da die ausgefüllten Formulare ohne weiteres durch die EDV verarbeitet werden können. Die Einreichung der Abrechnung «in der vorgeschriebenen Form» durch den Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 37 MWSTV ist grundsätzlich in dem Sinne zu verstehen, als er der ESTV die geforderten Informationen (materiell) zur Verfügung zu stellen hat, wobei dies ebenfalls eine Aufschlüsselung der Informationen nach bestimmten Kriterien miteinschliesst (z. B. Unterscheidung zwischen Dienstleistungen nach dem Normalsatz, dem reduzierten Satz oder dem Saldosteuersatz). Die Verwendung des «offiziellen» Formulars der Verwaltung ist dazu nicht erforderlich, soweit der Steuerpflichtige seine Abrechnung gemäss Aufbau und Gliederung dieses «offiziellen» Formulars gestaltet. So verwenden zum Beispiel Treuhandfirmen EDV-Programme zur Mehrwertsteuerabrechnung mit vorbereiteten «Masken», die dem

«offiziellen» Formular in Aufbau und Gliederung entsprechen. Falls die Einreichung der Abrechnung durch den Steuerpflichtigen von der vorgängigen Zusendung von Formularen durch die ESTV abhängig wäre, würde dies für die Praxis im übrigen bedeuten, dass vermutlich in einer sehr grossen Anzahl von Fällen den Steuerpflichtigen diese Unterlagen durch die Verwaltung eingeschrieben zugesandt werden müssten, da beim Versand durch «normale Post» ansonsten wohl häufig die Ausrede zu hören wäre, die Abrechnung habe wegen des Fehlens der Formulare nicht erstellt werden können.

c. Art. 38 Abs. 1 MWSTV behandelt die Zahlung der Steuerbeträge und hat folgenden Wortlaut:

«Art. 38 Entrichtung der Steuer

1 Innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode hat der Steuerpflichtige auch die für diesen Zeitraum geschuldete Steuer (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die Eidgenössische Steuerverwaltung einzuzahlen.»

Ein weiterer Ausfluss des Selbstveranlagungsprinzips ist die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Ablieferung der geschuldeten Steuerbeträge an die Verwaltung. Der Steuerpflichtige ist auch in diesem Fall verpflichtet, ohne ein vorheriges Tätigwerden bzw. eine Mitwirkung der ESTV (durch Zusendung von Formularen, Aufforderung zur Zahlung, etc.) die geschuldete Steuer zu bezahlen, wobei die Pflicht zur Entrichtung dieser Beträge unabhängig von der Vornahme der Abrechnung der Mehrwertsteuer im Sinne von Art. 37 MWSTV besteht. Auch bei diesem Text handelt es sich um eine Bestimmung mit klarem Wortlaut, wobei die ESTV weder Art. 4 BV verletzt noch ihren Gestaltungsspielraum überschreitet, wenn sie dem Steuerpflichtigen die alleinige Pflicht zur Zahlung des geschuldeten Steuerbetrages auferlegt. Unter diesen Umständen hat der Richter nicht einzugreifen und das Ermessen der Verwaltung durch sein eigenes zu ersetzen.

d. Die Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen (für nicht oder verspätet entrichtete Steuern) leitet sich aus der Bestimmung von Art. 38 Abs. 2 MWSTV ab, die folgenden Wortlaut aufweist:

«2 Bei verspäteter Zahlung wird ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet.»

Die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Steuerzahlungen hängt nach dieser Vorschrift weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Steuerpflichtigen ab. Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 81 Bst. h MWSTV durch das Eidgenössische Finanzdepartement festgelegt (vgl. Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 111). Der Steuerpflichtige gerät ohne vorangehende Mahnung durch die ESTV in Verzug; ein Verzugszins ist immer verschuldensunabhängig (Kommentar EFD, S. 38). Auch diese Bestimmung mit klarem Wortlaut ist nicht zu beanstanden. Auch bei dieser Bestimmung hat die ESTV weder Art. 4 BV verletzt noch ihren Gestaltungsspielraum überschritten, wenn sie den Steuerpflichtigen unabhängig von einer Mahnung und ohne die Voraussetzung eines Verschuldens bei verspäteter Zahlung zur Entrichtung eines Verzugszinses verpflichtet.

4.a. Im vorliegenden Fall ist unbestrittenermassen der Steuerbetrag von Fr. 12 382.95 für das 3. Quartal 1995 durch den Beschwerdeführer verspätet entrichtet worden (Gutschrift auf dem Konto der ESTV am 20. Dezember 1995 anstatt bis längstens 30. November 1995). Der Beschwerdeführer bestreitet jedoch, diese Verspätung verursacht zu haben und er macht die ESTV dafür verantwortlich, ihm die benötigten Formulare - trotz mehrerer Urgezen seinerseits - zu spät übermittelt zu haben, sodass er faktisch nicht früher dazu in der Lage gewesen sei, seiner Abrechnungs- und Zahlungspflicht nachzukommen.

b. Das Selbstveranlagungsprinzip, das dem System der Mehrwertsteuer zugrunde liegt, bringt es mit sich, dass die Verantwortung für die Abrechnung und die Ablieferung der Mehrwertsteuer ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt ist. Er hat innert Frist die notwendigen Erklärungen abzugeben und die Steuerbeträge einzubezahlen. Dieses Prinzip führt konsequenterweise dazu, dass die Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen weder von einer Mahnung des Steuerpflichtigen durch die Verwaltung noch von einem Verschulden des Steuerpflichtigen abhängig gemacht wird (siehe E. 2 hievore). Es kann für das vorliegende Verfahren mithin offen bleiben, ob den Beschwerdeführer tatsächlich kein Verschulden an der verspäteten Einreichung der Abrechnung bzw. Zahlung des Steuerbetrages trifft; diese Ausführungen sind daher für das vorliegende Verfahren unbeachtlich.

Auszugehen ist von der Tatsache, dass die Zahlung des Steuerbetrages unbestrittenermassen zu spät erfolgt ist und allein aufgrund dieser Verspätung die vorgesehene Rechtsfolge (Verzugszinspflicht) eintritt. Der Beschwerdeführer bestreitet im übrigen nicht den Tag der Gutschrift des Steuerbetrages auf dem Konto der ESTV, wie er ebenfalls auch die Berechnung des Verzugszinses (Höhe) nicht bestreitet. Die SRK sieht ebenfalls keinen Anlass, die Berechnung des Verzugszinses durch die ESTV einer Überprüfung zu unterziehen.

c. Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass der Beschwerdeführer die notwendigen Formulare für die Abrechnung und die Zahlung des Steuerbetrages betreffend das 3. Quartal 1995 von der ESTV nicht rechtzeitig erhalten haben sollte, wäre es ihm möglich gewesen, zumindest den Steuerbetrag fristgerecht einzubezahlen, da ihn die Verpflichtung zur Entrichtung des Steuerbetrages unabhängig von der Abrechnung der Mehrwertsteuer trifft. Durch diese Vorgehensweise hätte er die Verzugsfolgen vermeiden können. Das PC-Konto der ESTV (Kontonummer) war dem Beschwerdeführer aus den vorhergehenden Abrechnungen bereits bekannt, beziehungsweise hätte er diese Information ohne weiteres anlässlich eines Telefongesprächs mit der ESTV in Erfahrung bringen können. Er hätte daher ohne weiteres den abzuliefernden Steuerbetrag ausrechnen und diesen unter Hinweis auf seine Mehrwertsteuernummer - fristgerecht - der Verwaltung einbezahlen können, mithin hätte er die Verzugsfolgen vermeiden können.

Falls die ESTV tatsächlich auch auf mehrfache Telefongespräche des Beschwerdeführers (betreffend die Zusendung der Formulare) nicht reagiert haben sollte, ist dies auf jeden Fall als eine nicht korrekte Amtsführung zu bezeichnen. Eine derartige Vorgehensweise der ESTV hätte die technische Abwicklung der Ablieferung der Mehrwertsteuer durch den Steuerpflichtigen erschwert, doch ändert dieser Umstand am Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Pflicht des Beschwerdeführers zur Zahlung von Verzugszins nichts, da - wie bereits erwähnt - die Zinszahlungspflicht weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden des Steuerpflichtigen abhängig ist. Auch die Berufung des Beschwerdeführers auf Art. 4 BV, wonach er das Recht hätte - wie alle anderen Steuerpflichtigen auch - von der Verwaltung die notwendigen Unterlagen (Formulare) rechtzeitig und ohne Mahnung seinerseits zu erhalten, ist unbeachtlich. Das Selbstveranlagungsprinzip sieht eben gerade vor, dass die rechtzeitige Ablieferung des Steuerbetrages ausschliesslich im Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen liegt.

d. Insgesamt ist daher von der Verpflichtung des Beschwerdeführers zur Zahlung von Verzugszins für die verspätet entrichtete Mehrwertsteuer für das 3. Quartal 1995 auszugehen und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

5. (Auferlegung der Kosten des Entscheid- und Einspracheverfahrens)

6. Zusammenfassend ist die Beschwerde daher insgesamt abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind dem Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens vor der SRK aufzuerlegen. Die Verfahrenskosten für das Verfahren vor der SRK werden mit Fr. 200.- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 100.- in diesem Teilbetrag verrechnet.

[33] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Drucksachen- und Materialzentrale, EDMZ, 3000 Bern.

Dokumente der SRK