

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 2. Februar 1999 i.S. M. AG [SRK 1998-007])

Warenumsatzsteuer. Abrechnungsmodalitäten für das vierte Quartal 1994. Verzugszinzen.

- Die Warenumsatzsteuer für das vierte Quartal 1994 durfte nicht mehr wie bisher nach vereinnahmten, sondern musste nach vereinbarten Entgelten abgerechnet werden (E. 2).
- Für sich als (teilweise) uneinbringlich erweisende Entgelte, sieht Art. 83 Abs. 2 Satz 3 MWSTV vor, dass nach Art. 35 Abs. 2 MWSTV zu verfahren ist (E. 2).
- Die gemäss der Abrechnung viertes Quartal und Schlussabrechnung 1994 deklarierten Steuern sind ab dem 61. Tag nach Inkrafttreten der MWSTV bis zu ihrer Bezahlung zu verzinsen, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige die steuerbaren Umsätze tatsächlich vereinnahmt hat (E. 3b).

Impôt sur le chiffre d'affaires. Modalités de décompte pour le quatrième trimestre 1994. Intérêts moratoires.

- L'impôt sur le chiffre d'affaires relatif au quatrième trimestre 1994 ne devait plus, comme jusque là, être décompté selon les contre-prestations reçues, mais selon les contre-prestations convenues (consid. 2).
- Lorsqu'il apparaît que des contre-prestations ne pourront pas être encaissées, ou seulement en partie, l'art. 83 al. 2 3e phrase OTVA prévoit qu'il faut procéder conformément à l'art. 35 al. 2 OTVA (consid. 2).
- Indépendamment du fait de savoir si l'assujetti a effectivement encaissé les chiffres d'affaires imposables, un intérêt moratoire sur les montants d'impôt déclarés conformément au décompte final du quatrième trimestre 1994 est dû, depuis le 61e jour après l'entrée en vigueur de l'OTVA jusqu'au paiement de l'impôt (consid. 3b).

Imposta sul valore aggiunto. Modalità di calcolo per il quarto trimestre 1994. Interessi di mora.

- L'imposta sul valore aggiunto relativa al quarto trimestre 1994 non doveva più essere calcolata come in precedenza secondo le controprestazioni ricevute, ma secondo le controprestazioni convenute (consid. 2).
- Quando emerge che talune controprestazioni non potranno essere incassate o lo potranno solo in parte, l'art. 83 cpv. 2 3a frase OIVA prevede che occorre procedere conformemente all'art. 35 cpv. 2 OIVA (consid. 2).
- Indipendentemente dal fatto che l'assoggettato abbia effettivamente incassato la cifra d'affari imponibile, è dovuto un interesse di mora sui montanti d'imposta dichiarati conformemente al calcolo finale del quarto trimestre 1994, a partire dal 61esimo giorno dopo l'entrata in vigore dell'OIVA e fino al pagamento dell'imposta (consid. 3b).

Die M. AG war vom 1. Februar 1978 bis zum 31. Dezember 1994 als Steuerpflichtige im Sinne von Art. 8 und 9 des Bundesratsbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUSTB, BS 6 173) im Register der Steuerpflichtigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen. Entsprechend der Regelung nach Art. 24 Bst. a WUSTB rechnete sie die Warenumsatzsteuer aufgrund der vereinnahmten Entgelte ab. Am 2. Mai 1995 reichte die M. AG die Abrechnung für das vierte Quartal 1994 (Zeitraum vom 1. Oktober bis zum 31. Dezember 1994) sowie die Schlussabrechnung per 31. Dezember 1994 ein. Unter der Rubrik «Bemerkungen» wies sie darauf hin, dass von den deklarierten Debitoren per 31. Dezember 1994 ein Betrag von Fr. 286 001.60 noch nicht bezahlt sei. Aus der Abrechnung resultiert eine Steuerschuld von Fr. 82 844.55. Daran leistete die Steuerpflichtige Fr. 59 000.-. Den Restbetrag von Fr. 23 844.55 blieb sie auch nach Mahnung durch die ESTV schuldig. Gegen eine diesbetreffende Betreibung erhob sie Rechtsvorschlag, welcher von der ESTV in Bestätigung der Restforderung zuzüglich Verzugszins mit Entscheid vom 24. Juli 1997 aufgehoben wurde. Eine hiergegen erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Mit Eingabe vom 23. Januar 1998 beschwerte sich die M. AG bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK).

Aus den Erwägungen:

2. Mit Inkrafttreten der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) am 1. Januar 1995 wurde der WUSTB aufgehoben (Art. 82 MWSTV) und durch diese ersetzt. Gestützt auf Art. 8 Abs. 3 der Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) regelte der Bundesrat den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur neuen Mehrwertsteuer (Art. 83 bis Art. 85 MWSTV). Art. 83 Abs. 1 MWSTV bestimmt, dass die aufgehobenen Bestimmungen sowie die gestützt darauf erlassenen Vorschriften weiterhin, unter Vorbehalt von Art. 84 MWSTV, auf alle während der Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar sind. In Art. 83 Abs. 2 MWSTV wird für den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer sodann unter anderem festgelegt, dass die Warenumsatzsteuern für die vor dem 1. Januar 1995 ausgeführten Lieferungen mit dem Inkrafttreten dieser Verordnung entstehen und innert 60 Tagen fällig werden. Dies hat zur Folge, dass die Warenumsatzsteuer für das vierte Quartal 1994 nicht mehr - wie bisher nach Art. 20 Abs. 1 Bst. a bzw. Art. 24 Bst. a WUSTB - nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen und einzuzahlen ist, sondern nach den vereinbarten Entgelten und dass auch für alle vorher erbrachten und noch nicht abgerechneten Leistungen eine Schlussabrechnung nach vereinbarten Entgelten vorzunehmen ist. Durch diese Regelung sollte die Nachwirkung des alten Rechtes auch im Interesse der Grossisten auf ein vernünftiges Mass beschränkt werden. Sie erweist sich für den Übergang von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer als zweckmässig und hält vor der Verfassung stand (vgl. Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1996 i.S. Z. c. ESTV, publiziert in VPB 61.65 S. 597 ff., bestätigt im nicht publizierten Entscheid der SRK vom 10. März 1997 i.S. V. c. ESTV [SRK 1996-003], E. 2 b/aa). Für den Fall, dass sich derart nach vereinbarten Entgelten abgerechnete Umsätze nachträglich als (teilweise) uneinbringlich (Minderung / Rückerstattung) erweisen sollten, sieht Art. 83 Abs. 2 Satz 3 MWSTV vor, dass nach Art. 35 Abs. 2 MWSTV zu verfahren ist. Mithin kann der Steuerpflichtige also in Fällen, wo das tatsächlich vereinnahmte Entgelt geringer ausfällt als das ursprünglich vereinbarte, die entsprechenden Differenzen in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung verbucht oder die Rückvergütung ausgerichtet wurde, einen Abzug vom steuerbaren Umsatz vornehmen (Art. 35 Abs. 2 MWSTV). Auf diese Weise besteht die Möglichkeit, nachträglich verbuchte Debitorenverluste gegenüber der ESTV als Entgeltsminderung und die darauf bereits bezahlte Steuer dennoch geltend zu machen bzw. anrechnen zu lassen.

3.a. Im vorliegenden Fall rügt die Beschwerdeführerin, die ESTV erhebe die Warenumsatzsteuer auf Umsätzen, für die sie von den Kunden nie ein Entgelt erhalten habe. Ein solches Vorgehen sei ungesetzlich. Diese Auffassung der Beschwerdeführerin kann von der SRK nicht geteilt werden. Aus den Ausführungen unter E. 2 hiavor ergibt sich, dass sich das Vorgehen der ESTV auf Art. 83 Abs. 2 MWSTV stützt und diese Bestimmung den verfassungsmässigen Grundsätzen entspricht. Für das vierte Quartal 1994 und auch für die Schlussabrechnung per 31. Dezember 1994 gelten somit bezüglich der Entstehung der Steuerschuld wie auch für die Abrechnungs- und Zahlungsmodalitäten andere Regeln als dies im WUSTB bisher der Fall war. In ihrer Abrechnung für das vierte Quartal 1994 und Schlussabrechnung führte die Beschwerdeführerin zu Recht nicht nur die im vierten Quartal 1994 vereinnahmten Entgelte auf, sondern auch die per 31. Dezember 1994 offenen Debitoren sowie die vereinbarten Entgelte für Lieferungen und ausgeführte Arbeiten, welche bis zum 31. Dezember 1994 weder bezahlt noch fakturiert waren. Die derart berechnete Steuer von Fr. 82 844.55 war innert 60 Tagen nach Ablauf des vierten Quartals 1994 zu bezahlen, und zwar unabhängig davon, ob die Entgelte für die abgerechneten Lieferungen bereits eingegangen waren. Dies entspricht dem Prinzip der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten, das vorliegend anzuwenden war. Wenn die Beschwerdeführerin nun geltend macht, sie habe auf einigen Debitoren Verluste erlitten bzw. Entgeltsminderungen in Kauf nehmen müssen, so kann sie diese Minderumsätze gemäss Art. 35 Abs. 2 MWSTV deklarieren. Keinesfalls aber besteht die Möglichkeit, entsprechende Abzüge an der Steuerschuld für das vierte Quartal 1994 vorzunehmen. Die Beschwerde ist deshalb in diesem Punkt abzuweisen.

b. Die Beschwerdeführerin rügt in der Beschwerdeschrift auch die Höhe der Zinsforderungen. Gemäss Art. 26 Abs. 2 WUSTB wird bei verspäteter Zahlung ein Verzugszins geschuldet. Der Zinsenlauf beginnt stets mit dem allgemeinen Fälligkeitstermin, gemäss der bisherigen Regelung im WUSTB also am 31. Tag nach Schluss der Abrechnungsperiode, in der die Steuer zu deklarieren war (Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, Rz. 872). Die gemäss der Abrechnung für das vierte Quartal 1994 und der Schlussabrechnung

deklarierten Steuern wurden gemäss Art. 83 Abs. 2 MWSTV erst 60 Tage nach Inkrafttreten der MWSTV zur Zahlung fällig (vgl. Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1996, publiziert in französischer Übersetzung in *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF], *partie droit fiscal*, 1997, S. 326 f. E. 7 c). Die bis zum Fälligkeitstermin nicht bezahlten Steuern sind demnach ab dem 61. Tag nach Inkrafttreten der MWSTV bis zu ihrer Bezahlung zu verzinsen, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige die steuerbaren Umsätze tatsächlich vereinnahmt hat (Prinzip der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten). Aus diesen Gründen ist an der Verzugszinsberechnung der ESTV nichts auszusetzen. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

Dokumente der SRK