

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 20. Oktober 2000 i.S. X AG [SRK 1999-023])

Mehrwertsteuer. Streitgegenstand. Beschwerdeerweiterung. Selbstveranlagungsprinzip. Steuerentrichtung. Tilgung (einer Schuld). Beseitigung des Rechtsvorschlages.

- Streitgegenstand: Ausnahmsweise werden Antragsänderungen und -erweiterungen, die im Zusammenhang mit dem Streitgegenstand stehen, aus prozessökonomischen Gründen im Verwaltungsbeschwerdeverfahren zugelassen. Voraussetzung dafür ist, dass einerseits ein (sehr) enger Bezug zum bisherigen Streitgegenstand besteht und andererseits die Verwaltung im Laufe des Verfahrens Gelegenheit hatte, sich zu dieser neuen Streitfrage zu äussern (E. 1b).
- Das Selbstveranlagungsprinzip verpflichtet den Steuerpflichtigen zum Handeln, ohne dass ein vorheriges Tätigwerden der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV; durch Zusendung von Formularen, Aufforderung zur Zahlung, usw.) erforderlich ist. Die Verzinsungspflicht für verspätete Mehrwertsteuerzahlungen hängt weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Steuerpflichtigen ab (E. 2a).
- Auch für die Tilgung öffentlichrechtlicher Verbindlichkeiten (z. B. Steuern) gilt die Regelung des Art. 86 OR. Danach kann der Schuldner bestimmen, welche von mehreren Schulden er mit seiner Zahlung tilgen will. Unterlässt es der Schuldner die zu tilgende Schuld zu bezeichnen, kann der Gläubiger seinerseits die Spezifikation treffen. Fehlt sowohl die Erklärung des Schuldners wie auch eine Spezifikation des Gläubigers (z. B. in einer Quittung), so wird eine Leistung primär an die in Betreuung gesetzte (unter mehreren an die zuerst in Betreuung gesetzte) Forderung angerechnet; fällige Forderungen gehen den nicht fälligen vor, früher verfallene haben Vorrang gegenüber später verfallenen; bei gleichzeitigem Verfall wird gleichmässig angerechnet (E. 2b).
- Der «ordentliche Prozessweg» für öffentlichrechtliche Forderungen besteht in der Geltendmachung vor der zuständigen Verwaltungs- oder Verwaltungsjustizbehörde. Für die Beseitigung des Rechtsvorschlages für Mehrwertsteuerforderungen (in Entscheiden und Einspracheentscheiden) ist die ESTV zuständig (E. 2d).

Taxe sur la valeur ajoutée. Objet du litige. Extension du recours. Principe de l'auto-taxation. Paiement de l'impôt. Extinction (d'une dette). Mainlevée de l'opposition.

- Objet du litige: dans une procédure de recours administratif, il est exceptionnellement admis, pour des motifs d'économie de procédure, que des conclusions en rapport avec l'objet du litige soient modifiées ou étendues. Au chapitre des conditions, il est d'une part nécessaire qu'un lien (très) étroit avec l'objet du litige préexistant soit donné et, d'autre part, que l'administration ait eu l'occasion, au cours de la procédure, de se prononcer sur la nouvelle question litigieuse (consid. 1b).
- Le principe de l'auto-taxation oblige l'assujéti à agir, sans qu'une intervention préalable de l'Administration fédérale des contributions (AFC) ne soit nécessaire (au moyen de l'envoi de formulaires, d'une sommation de payer, etc.). L'obligation de payer des intérêts pour cause de paiement tardif de montants d'impôt ne dépend ni d'une sommation ni d'une faute de la part de l'assujéti (consid. 2a).
- L'extinction des dettes résultant du droit public, p. ex. les impôts, est également régie par l'art. 86 CO. Ainsi, le débiteur peut désigner quelle dette parmi plusieurs il entend acquitter avec son paiement. S'il omet de le faire, le créancier peut, de son côté, spécifier la dette à éteindre. Si tant une déclaration du débiteur qu'une spécification du créancier (p. ex. dans une quittance) font défaut, le paiement est alors imputé en priorité sur la créance qui a fait l'objet d'une poursuite (s'il y en a plusieurs, sur celle qui a donné lieu aux premières poursuites). Les créances exigibles ont la priorité par rapport à celles qui ne le sont pas, celles échues antérieurement par rapport à celles échues ultérieurement; si plusieurs dettes sont échues en même temps, l'imputation se fait proportionnellement (consid. 2b).
- La «voie de procédure ordinaire» pour agir en ce qui concerne les créances de droit public consiste à faire reconnaître son droit devant les autorités administratives ou les instances judiciaires administratives compétentes. L'AFC est compétente pour la mainlevée de l'opposition relative à des créances de TVA, dans les décisions et les décisions sur réclamation (consid. 2d).

Imposta sul valore aggiunto. Oggetto litigioso. Estensione del ricorso. Principio dell'auto-tassazione. Pagamento dell'imposta. Estinzione (di un debito). Rigetto dell'opposizione.

- Oggetto litigioso: in una procedura di ricorso amministrativo vengono eccezionalmente ammesse modifiche o estensioni delle conclusioni, se sono in relazione con l'oggetto litigioso. Questo per motivi di economia di procedura. La condizione è che vi sia un legame (molto) stretto con l'oggetto litigioso preesistente e che l'amministrazione abbia avuto la possibilità, nel corso della procedura, di esprimersi su questo nuovo aspetto contestato (consid. 1b).
- Il principio dell'auto-tassazione obbliga il contribuente ad agire, senza che sia necessario un precedente intervento dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC; attraverso l'invio di formulari, solleciti di pagamento ecc.). L'obbligo di pagare interessi per pagamento tardivo delle imposte non dipende da un richiamo né da una colpa dell'assoggettato (consid. 2a).
- Anche per l'estinzione di debiti risultanti dal diritto pubblico (ad es. le imposte) vale la regola dell'art. 86 CO. Secondo tale disposizione, il debitore può decidere quale fra più debiti egli intenda estinguere con il pagamento. Se il debitore omette di indicare il debito da estinguere, questo può essere specificato dal creditore. Se mancano sia la dichiarazione del debitore che l'indicazione specifica da parte del creditore (ad. es. in una ricevuta), il pagamento è computato prioritariamente al credito che è stato oggetto di un'esecuzione (se ve ne sono diversi, si dà la priorità al credito che ha dato origine alle prime esecuzioni). Crediti esigibili hanno la priorità su crediti non esigibili, quelli scaduti in precedenza hanno la priorità su quelli scaduti in seguito e in caso di scadenza contemporanea il pagamento viene computato in parti uguali (consid. 2b).
- La «via della procedura ordinaria» per crediti derivanti dal diritto pubblico consiste nel far riconoscere il proprio diritto davanti alle autorità amministrative o alle istanze giudiziarie amministrative competenti. L'AFC è competente per il rigetto dell'opposizione relativa a crediti dell'IVA nelle decisioni e nelle decisioni su reclamo (consid. 2d).

A. Die X AG ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer, im

Register der Steuerpflichtigen eingetragen (vgl. Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 [MWSTV von 1994], AS 1994 1494).

Die Steuerpflichtige reichte für die Steuerperioden 2. Quartal 1996 und 3. Quartal 1996 (Zeitraum vom 1. April 1996 bis 30. September 1996) die Mehrwertsteuerabrechnungen nicht ein und kam ihrer Zahlungspflicht nicht nach. In der Folge nahm die ESTV eine Schätzung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages vor und setzte die Steuerschuld der X AG für das 2. Quartal 1996 und das 3. Quartal 1996 mit Ergänzungsabrechnung (EA) vom 2. Juli 1997 auf Fr. 6000.- (nebst Zins) fest. Am 1. September 1997 erhielt die ESTV von der Steuerpflichtigen die beiden Mehrwertsteuerabrechnungen für diese zwei Abrechnungsperioden. Die X AG deklarierte für das 2. Quartal 1996 eine Mehrwertsteuerschuld von Fr. 391.30 und für das 3. Quartal 1996 eine Mehrwertsteuerschuld von Fr. 22.75, total Fr. 414.05. Die ESTV schrieb daher der Steuerpflichtigen mit Gutschriftsanzeige (GS) vom 25. September 1997 für diese beiden Steuerperioden den Differenzbetrag, nämlich Fr. 5585.95, gut.

Die ESTV erhielt am 21. Oktober 1997 je eine Zahlung von Fr. 22.75 und von Fr. 190.15. Die Zahlung von Fr. 190.15 verwendete die Verwaltung ursprünglich in einem Teilbetrag von Fr. 150.- zur Tilgung der offenen Mehrwertsteuerschuld der Steuerperiode 2. Quartal 1995. Der restliche Betrag von Fr. 40.15 wurde auf die offene Mehrwertsteuerschuld des 2. Quartals 1996 (Fr. 391.30) in diesem Teilbetrag angerechnet. Die Zahlung von Fr. 22.75 wurde zur gänzlichen Tilgung der Mehrwertsteuerschuld für das 3. Quartal 1996 (Fr. 22.75) verwendet. Am 9. November 1997 gingen bei der ESTV Fr. 569.65 ein, eine weitere Zahlung von Fr. 217.90 am 11. März 1998. Diese beiden Zahlungen sowie die in den Mehrwertsteuerabrechnungen ausgewiesenen Vorsteuerüberschüsse für die Steuerperioden 3. Quartal 1997 von Fr. 123.90 und für das 2. Quartal 1998 von Fr. 56.20 wurden auf die mit Einspracheentscheid vom 1. Oktober 1997 rechtskräftig festgestellte Mehrwertsteuerschuld für die Steuerperioden 4. Quartal 1995 (Fr. 573.05) und 1. Quartal 1996 (Fr. 190.15) und die dabei aufgelaufenen Kosten (Zahlungsbefehl- und übrige Kosten, Entscheidkosten, Kosten des Einspracheentscheides) gebucht.

B. Die ESTV setzte in der Folge die noch offene Mehrwertsteuerforderung für die Steuerperioden 2. Quartal 1996 und 3. Quartal 1996 in Betreuung. Nachdem die X AG gegen den Zahlungsbefehl des Betreibungsamtes R. vom 24. April 1998 Rechtsvorschlag erhoben hatte, eröffnete die ESTV der Steuerpflichtigen am 28. Oktober 1998 einen Entscheid nach Art. 51 MWSTV von 1994. In diesem Entscheid berücksichtigte die Verwaltung die am 21. Oktober 1997 geleistete Zahlung von Fr. 22.75 sowie die verbleibenden Fr. 40.15 der weiteren Zahlung von Fr. 190.15 vom 21. Oktober 1997.

Die X AG erhob am 3. Dezember 1998 gegen den Entscheid der ESTV vom 28. Oktober 1998 Einsprache. Sie machte geltend, die in Betreuung gesetzte Mehrwertsteuerforderung bereits bezahlt zu haben. Mit Einspracheentscheid vom 22. Januar 1999 wies die ESTV die Einsprache als unbegründet ab, wobei sie den angefochtenen Entscheid vom 28. Oktober 1998 dahingehend korrigierte, als sie unter Hinweis auf Art. 86 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220) die Überweisung der Steuerpflichtigen vom 21. Oktober 1997 von Fr. 190.15 der Mehrwertsteuerschuld für das 1. Quartal 1996 anrechnete, da dieser Betrag der Mehrwertsteuerschuld für jene Steuerperiode entsprach. Ursprünglich war der Betrag von Fr. 190.15 durch die Verwaltung noch teilweise auf die Mehrwertsteuerschulden für die Steuerperioden 2. Quartal 1995 (Fr. 150.-) und 2. Quartal 1996 (Fr. 40.15) angerechnet worden.

C. Mit Eingabe vom 3. März 1999 erhebt die X AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 22. Januar 1999 (betreffend Mehrwertsteuer, 2. Quartal 1996 und 3. Quartal 1996) Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) und stellt den Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides. Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin insbesondere aus, die offenen Mehrwertsteuerbeträge bereits vollständig bezahlt zu haben, die Verwaltung habe die eingehenden Beträge nicht ordnungsgemäss verbucht. Die von ihr geleisteten Zahlungen bzw. die Vorsteuerüberschüsse hätten dazu ausgereicht, um sämtliche Verpflichtungen zu decken. Die ESTV habe die Beschwerdeführerin widerrechtlich betrieben und sie müsse daher auch alle dabei entstandenen Kosten übernehmen. Nachdem die Verwaltung die Zahlungen der Beschwerdeführerin nicht korrekt verbucht hatte, sei die Steuerpflichtige berechtigt gewesen, die Zahlungen einzustellen. Im Übrigen sei die ESTV kein unabhängiger Rechtsöffnungsrichter und daher nicht berechtigt, sich selbst nach eigenem Ermessen für die eigenen Steuerforderungen die Rechtsöffnung zu erteilen.

Mit Vernehmlassung vom 31. Mai 1999 beantragte die ESTV, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen. In der Folge übermittelte die SRK an die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 14. Juni 1999 neben jener Vernehmlassung der ESTV auch noch einen Kontoauszug der Verwaltung betreffend die Steuerpflichtige vom 25. Mai 1999.

Aus den Erwägungen:

1.a. (...)

b.aa. In der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, soweit es im Streit liegt. Nicht die Verfügung selbst ist also Streitgegenstand (sie bildet das Anfechtungsobjekt), sondern das in der Verfügung geregelte oder zu regelnde, im Beschwerdeverfahren noch streitige Rechtsverhältnis. Anfechtungsobjekt und Streitgegenstand sind identisch, wenn die Verwaltungsverfügung insgesamt angefochten wird. Bezieht sich demgegenüber die Beschwerde nur auf einen Teil des durch die Verfügung bestimmten Rechtsverhältnisses, gehören die nicht beanstandeten Teilaspekte des verfügungsweise festgelegten Rechtsverhältnisses zwar wohl zum Anfechtungs-, nicht aber zum Streitgegenstand (BGE 110 V 51; René Rhinow / Heinrich Koller / Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel/Frankfurt am Main 1996, S. 186 Rz. 963 ff. und S. 279 Rz. 1462 ff.). Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (vgl. André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998, S. 30 f. Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Entscheid der SRK vom 12. März 1999 in Sachen S.V.T. [SRK 1998-048] E. 1b; Entscheid der SRK vom 18. Januar 1999 in Sachen P. [SRK 1997-066] E. 2, veröffentlicht in VPB 63.78 S. 731 ff.). Ausnahmsweise werden Antragsänderungen und -erweiterungen, die im Zusammenhang mit dem Streitgegenstand stehen, aus prozessökonomischen Gründen zugelassen. Voraussetzung dafür ist, dass einerseits ein (sehr) enger Bezug zum bisherigen Streitgegenstand besteht und andererseits die Verwaltung im Laufe des Verfahrens Gelegenheit hatte, sich zu dieser neuen Streitfrage zu äussern (Moser, a.a.O., S. 75 Rz. 2.83; vgl. auch Entscheid der SRK vom 31. Januar 1996 in Sachen P. [SRK 1995-026] E. 1b, veröffentlicht in VPB 61.21 S. 193).

bb. Von der Beschwerdeführerin wird die Höhe der von ihr selbst veranlagten Mehrwertsteuerschuld für das 2. Quartal 1996 (Fr. 391.30) bzw. 3. Quartal 1996 (Fr. 22.75) nicht bestritten. Streitig ist hingegen die Frage, ob die ESTV die erwähnten vier

Zahlungen der Beschwerdeführerin richtig zugeordnet hat.

2.a. Die Veranlagung und Entrichtung der Mehrwertsteuer erfolgt nach dem Selbstveranlagungsprinzip (Art. 37 f. MWSTV von 1994; vgl. Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 384 f.). Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige selbst und unaufgefordert über seine Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Mit anderen Worten ist hierfür kein Tätigwerden der Verwaltung verlangt. Die ESTV ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen Pflichten nicht nachkommt (vgl. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1994, S. 267 f. Rz. 994 ff.). Der Steuerpflichtige hat seine Mehrwertsteuerforderung 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 [Kommentar EFD][247], Bern 1994, S. 38). Ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach wiederholt geäussertem Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da der Steuerpflichtige durch das Missachten dieser Vorschrift die ordnungsgemässe Einhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. die Entscheide der SRK vom 2. Oktober 1997 in Sachen M. [SRK 1997-006], publiziert in VPB 62.46 S. 400, sowie vom 25. August 1998 in Sachen S. [SRK 1997-125], publiziert in VPB 63.27 S. 248 E. 3a).

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, usw.) 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 von 1994 besteht (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998 in Sachen Z. [SRK 1997-089] E. 3c, mit Hinweisen, veröffentlicht in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 12/1998 S. 1473 f.).

Die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Mehrwertsteuerzahlungen hängt nach der Vorschrift von Art. 38 Abs. 2 MWSTV von 1994 weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Steuerpflichtigen ab. Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 81 Bst. i MWSTV von 1994 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). Wenn die Zahlung des Steuerpflichtigen zu spät erfolgt, tritt allein aufgrund dieser Verspätung die vorgesehene Rechtsfolge (Verzugszinspflicht) ein. Dieser Verzugszins ist selbst dann geschuldet, wenn der Schuldner gar nicht imstande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998 in Sachen Z. [SRK 1997-089] E. 3d und 4b, mit Hinweisen, veröffentlicht in ST 12/1998 S. 1474; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 278). Gestützt auf Art. 81 Bst. i MWSTV von 1994 erliess das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) die Verordnung über die Verzinsung vom 14. Dezember 1994 (SR 641.201.49), deren Art. 1 vorsieht, dass der bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer nach Art. 38 Abs. 2 MWSTV von 1994 geschuldete Zins ab 1. Januar 1995 5% pro Jahr beträgt.

b. Nach dem Grundsatz von Art. 86 Abs. 1 OR ist es der Schuldner, der ohne Einschränkung bestimmen kann, welche von mehreren Schulden er mit seiner Zahlung tilgen will. Unterlässt es der Schuldner, die zu tilgende Schuld zu bezeichnen, kann der Gläubiger seinerseits die Spezifikation treffen. Fehlt sowohl die Erklärung des Schuldners wie auch eine Spezifikation des Gläubigers (z. B. in der Quittung), so gilt nach der Regelung von Art. 87 OR, dass eine Leistung primär an die in Betreuung gesetzte (unter mehreren an die zuerst in Betreuung gesetzte) Forderung angerechnet wird; fällige Forderungen gehen den nicht fälligen vor, früher verfallene haben Vorrang gegenüber später verfallenen; bei gleichzeitigem Verfall wird gleichmässig angerechnet (vgl. Eugen Bucher, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil ohne Deliktsrecht, 2. Aufl., Zürich 1988, S. 302, § 18 Rz. 3; Ingeborg Schwenzer, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bern 1998, S. 406 Rz. 75.09 ff.). Die Berechtigung des Schuldners gegenüber dem Gläubiger zu erklären, welche von mehreren Schuldverpflichtungen er tilgen will, kann auch konkludent geschehen, indem beispielsweise der Schuldner bei Vorhandensein mehrerer Schulden von verschiedener Höhe einen einer bestimmten Forderung entsprechenden Betrag bezahlt (vgl. Theo Guhl / Alfred Koller, in: Guhl/Koller/Schnyder/Druey, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Aufl., Zürich 2000, S. 231 § 29 Rz. 3, mit Hinweis). Auch für öffentlichrechtliche Verbindlichkeiten (z. B. Steuern, Sozialversicherungsbeiträge) gilt diese Regelung (vgl. Rolf H. Weber, in: Berner Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht, Band VI/1/4, Bern 1983, S. 418, ad Art. 86 Rz. 9).

c. Art. 68 Abs. 1 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 (SchKG, SR 281.1) bestimmt, dass der Gläubiger die Betreuungskosten vorzuschliessen hat. Der Schuldner trägt jedoch die Betreuungskosten, sofern er sich nicht mit Erfolg der Betreuung widersetzt. Dem Gläubiger steht das Recht zu, von den Zahlungen des Schuldners die Betreuungskosten vorab zu erheben (Kurt Amonn / Dominik Gasser, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 6. Aufl., Bern 1997, S. 95 § 13 Rz. 9). Zu den Betreuungskosten zählen die Gebühren, die der Staat als Entgelt für die Tätigkeit seiner Rechtspflegeorgane bezieht (z. B. Spruchgebühren), die Auslagen, die bei einer Amtshandlung entstehen (z. B. für Beweiserhebungen, Post und Telefon, usw.) und die Parteikosten, worunter alle Aufwendungen zu verstehen sind, die einer Partei im Verlauf des Verfahrens erwachsen, insbesondere für die Entschädigung des Vertreters (vgl. Carl Jaeger / Hans Ulrich Walder / Thomas M. Kull / Martin Kottmann, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 4. Aufl., Zürich 1997, S. 94 f.).

d. Für öffentlichrechtliche Forderungen besteht der «ordentliche Prozessweg» im Sinne von Art. 79 SchKG in der Geltendmachung der Forderung vor der zuständigen Verwaltungs- oder Verwaltungsjustizbehörde. Aufgrund des rechtskräftigen (kantonalen oder eidgenössischen) Verwaltungsentscheides - z. B. eines Steuerentscheides - kann dann unter den gleichen Voraussetzungen wie bei einem Zivilurteil ebenfalls ohne weiteres - das heisst ohne anschliessendes Rechtsöffnungsverfahren - die Fortsetzung gemäss Art. 79 Abs. 1 SchKG verlangt werden (Amonn/Gasser, a.a.O., S. 119 § 19 Rz. 15). Mit der (letzten) Revision des SchKG ist der Verwaltungsweg neu in die Bestimmung (von Art. 79 Abs. 1 SchKG) eingefügt worden, ebenso die von der Praxis bereits eingeführte Voraussetzung zur Erteilung des Rechts auf Fortsetzung der Betreuung (vgl. Jaeger/Walder/Kull/Kottmann, a.a.O., S. 344; Christophe Misteli, La mainlevée administrative de l'art 57 al. 3 OTVA, in: Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 1997, 2. Teil: Droit Fiscal, S. 127 ff., mit Hinweisen).

Gemäss Art. 57 Abs. 3 MWSTV von 1994 ist für die Beseitigung des Rechtsvorschlages (in den Entscheiden und Einspracheentscheiden) die ESTV zuständig. Nach der seit Jahrzehnten konstanten Praxis des Bundesgerichts kann mit einem rechtskräftigen Entscheid einer Verwaltungsbehörde des Bundes die Betreuung auch ohne Durchführung des eigentlichen Rechtsöffnungsverfahrens fortgesetzt werden, falls die Betreuung vor der Zustellung des Entscheides angehoben worden ist.

Die Behörde (hier die ESTV) muss aber in ihrem Entscheid auf die hängige Betreibung Bezug nehmen und den Rechtsvorschlag ausdrücklich als aufgehoben erklären (Entscheid der SRK vom 21. Juni 1999 in Sachen S. [SRK 1998-138] E. 5a; Entscheid der SRK vom 6. Januar 1999 in Sachen O. [SRK 1998-097] E. 2d; Kommentar EFD S. 49; Entscheid des Bundesgerichts in Sachen R. vom 24. März 1998 [2A.172/1997] S. 3 E. 2; vgl. auch Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1996, veröffentlicht in VPB 61.65 S. 628 E. 9c, mit weiteren Hinweisen).

Ein Steuerpflichtiger kann aus Art. 6 Ziff. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK, SR 0.101) keinen Rechtsschutz für sich in Anspruch nehmen kann, da diese Bestimmung auf das Steuerveranlagungsverfahren, wie die SRK dies bereits früher festgestellt hat (vgl. den Entscheid vom 5. Juni 1997 in Sachen L. und R. K. [SRK 1996-034] E. 2a) nicht anwendbar ist (Ruth Herzog, Art. 6 EMRK und kantonale Verwaltungsverfahrensrechte, Diss. Bern 1995, S. 279 f.; Mark E. Villiger, Probleme der Anwendung von Art. 6 Abs. 1 EMRK auf verwaltungs- und sozialgerichtliche Verfahren, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2/1995, S. 199; Joachim Wyssmann, Art. 6 EMRK und seine Anwendung im Steuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 65 S. 773, mit Hinweisen auf die Kommissionspraxis).

e. Die Verfahrenskosten bestehen in der Regel aus einer Spruchgebühr und einer Schreibgebühr (vgl. Art. 1 ff. der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV], SR 172.041.0). Sie sind dem unterliegenden Einsprecher im Einspracheverfahren vor der ESTV ganz aufzuerlegen. Wird die Einsprache teilweise gutgeheissen, sind die Verfahrenskosten zu ermässigen. Auch bei voller Gutheissung der Einsprache können Kosten dann auferlegt werden, wenn der Einsprecher das Verfahren unnötigerweise verursacht hat, indem er zum Beispiel Beweismittel erst mit der Einsprache einreichte, die er längst zuvor hätte unterbreiten können. So sieht denn Art. 56 Abs. 3 MWSTV von 1994 auch ausdrücklich vor, dass dem obsiegenden Einsprecher die Kosten des Einspracheverfahrens ganz oder teilweise auferlegt werden, wenn er das Einspracheverfahren unnötigerweise verursacht hat (vgl. Entscheid der SRK vom 2. Oktober 1997 in Sachen M. [SRK 1997-006], veröffentlicht in VPB 62.46 S. 405 ff. E. 3; Entscheid der SRK vom 18. September 1998 in Sachen A. [SRK 1998-042] E. 2c, mit Hinweisen, veröffentlicht in VPB 63.80 S. 740 ff.; ASA 50 S. 432 E. 1b; betreffend Warenumsatzsteuer vgl. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Bern 1983, S. 340 Rz. 852).

3.a. Im vorliegenden Fall entsprach die Zahlung von Fr. 22.75 vom 21. Oktober 1997 genau der Mehrwertsteuerschuld für die Steuerperiode 3. Quartal 1996. Aus dieser Übereinstimmung hat die ESTV im Einspracheentscheid vom 22. Januar 1999 zutreffend den Schluss abgeleitet, dass diese Zahlung auf diese Schuld anzurechnen sei. Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin bezüglich dieser Zahlung gegenüber der Verwaltung keine ausdrückliche Erklärung abgegeben, wie dieser Betrag zu verbuchen sei.

Die weitere am 21. Oktober 1997 geleistete Zahlung von Fr. 190.15 entsprach der mit Einspracheentscheid vom 1. Oktober 1997 festgesetzten Mehrwertsteuerschuld für die Steuerperiode 1. Quartal 1996. Auch in diesem Fall lag keine ausdrückliche Erklärung der Beschwerdeführerin vor, wie die Verwaltung die Verrechnung vorzunehmen habe, sodass die ESTV zutreffend auf Grund der Übereinstimmung des geschuldeten mit dem bezahlten Betrag die Tilgung der Schuld für das 1. Quartal 1996 vorgenommen hat.

b. Die Zahlung der Beschwerdeführerin von Fr. 560.65 vom 9. November 1997 war weder mit einer ausdrücklichen noch mit einer stillschweigenden Anrechnungserklärung verbunden. Der Hinweis «MWST 1995 Rest» auf dem Empfangsschein ist zu unbestimmt, um diesen als eindeutige Spezifikation bezeichnen zu können. Dies trifft ebenfalls auf die Zahlung von Fr. 217.90 vom 11. März 1998 zu, wobei der Hinweis «offener Betrag 1995 + 1996 + 1997» auf dem Empfangsschein ebenfalls als zu unbestimmt für eine ausdrückliche Anrechnungserklärung anzusehen ist. Die ESTV als Gläubigerin war mithin dazu berechtigt, diese beiden Zahlungen auf noch offene, bereits betriebene Steuerbetriebsnisse anzurechnen.

aa. Die älteste offene Mehrwertsteuerforderung der Steuerpflichtigen war am 9. November 1997 jene des 2. Quartals 1995. Gemäss Abrechnung der Beschwerdeführerin belief sich die Steuerforderung auf Fr. 108.-. Die darauf entfallenden Verzugszinsen von 5% seit dem Fälligkeitstag (31. August 1995) waren von der Verwaltung genauso dazu zu rechnen wie auch die bereits entstandenen Betreibungskosten. Deshalb ist es nicht zu beanstanden, dass die ESTV von der am 9. November 1997 geleisteten Zahlung von Fr. 560.65 einen Teilbetrag von Fr. 150.- zur Tilgung der Mehrwertsteuerschuld für das 2. Quartal 1995 verwendet hat. Im Einzelnen errechnet sich der Betrag von Fr. 150.- aus der Steuerschuld (Fr. 108.-), dem für die verspätete Zahlung geschuldeten Verzugszins (Fr. 12.-) und den angefallenen Betreibungskosten (Zahlungsbefehlskosten Fr. 30.-). Ein weiterer Differenzbetrag von Fr. 410.65 war daher durch die Verwaltung noch auf andere Mehrwertsteuerschulden der Beschwerdeführerin zu verteilen.

Die nächste Steuerperiode, für das der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag durch die Beschwerdeführerin am 9. November 1997 noch nicht entrichtet war, wäre das 3. Quartal 1995 gewesen. Für das 3. Quartal 1995 war am Stichtag 9. November 1997 die Steuerforderung jedoch noch nicht rechtskräftig festgesetzt worden, da sich die Steuerpflichtige mit Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl des Betreibungsamtes R. vom 5. November 1998 zur Wehr gesetzt hatte. Erst am 9. April 1999 erliess die Verwaltung einen Einspracheentscheid für das 3. Quartal 1995, der wiederum durch die Beschwerdeführerin bei der SRK angefochten wurde, wobei dieses Beschwerdeverfahren bei der Rekurskommission hängig ist. Eine Verrechnung mit Mehrwertsteuerschulden der Beschwerdeführerin für das 3. Quartal 1995 konnte daher zu jenem Zeitpunkt durch die Verwaltung nicht vorgenommen werden.

Die Mehrwertsteuerschuld der Beschwerdeführerin für das darauf folgende Quartal, nämlich das 4. Quartal 1995, belief sich auf Fr. 573.05, die mit Einspracheentscheid der ESTV vom 1. Oktober 1997 rechtskräftig festgestellt worden war. Bei diesem Betrag handelte es sich mithin um die nächste noch offene betriebene Steuerschuld. Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass ein weiterer Gegenstand des rechtskräftigen Einspracheentscheides vom 1. Oktober 1997 die Mehrwertsteuerschuld der Beschwerdeführerin von Fr. 190.15 für das 1. Quartal 1996 war, wobei genau dieser Betrag am 21. Oktober 1997 durch die Steuerpflichtige an die Verwaltung überwiesen worden ist. Auf beide Mehrwertsteuerbeträge war zusätzlich ein Verzugszins von 5% seit dem 16. April 1996 (mittlerer Verfall) geschuldet. Darüber hinaus waren im rechtskräftigen Einspracheentscheid der ESTV vom 1. Oktober 1997 der Steuerpflichtigen die Kosten des Entscheidverfahrens und des Einspracheverfahrens auferlegt worden. Dazu kamen Zahlungsbefehl- und übrige Kosten für das Betreibungsverfahren, die von der Verwaltung ausgelegt worden waren. Neben der Mehrwertsteuerforderung für das 4. Quartal 1995 (Fr. 573.05) waren mithin diverse Kosten (total Fr. 429.-) durch die Beschwerdeführerin zu entrichten. Die ESTV rechnete den oben angeführten Restbetrag der Zahlung vom 9. November 1997 von Fr. 410.65 auf diese Schuld der Steuerpflichtigen von total Fr. 1002.05 (Fr. 573.05 zuzüglich Fr. 429.-) an. Die verbleibende offene Restschuld betrug daher Fr. 591.40 (ohne Verzugszins). Auf diesen Betrag wurden die Zahlung der Beschwerdeführerin von Fr. 217.90 vom 11. März 1998 sowie die in den Abrechnungen ausgewiesenen Vorsteuerüberschüsse von Fr. 123.90 für die Steuerperiode 3. Quartal 1997 bzw. Fr. 56.20 für die Steuerperiode 2. Quartal 1998 durch die Verwaltung angerechnet; dies ergibt

einen Betrag von total Fr. 398.-. Für die Steuerperioden 4. Quartal 1995 und 1. Quartal 1996 sind daher durch die Beschwerdeführerin noch weitere Fr. 193.40 (Fr. 591.40 abzüglich Fr. 398.-) zu bezahlen. Der Vollständigkeit halber ist noch anzuführen, dass die ESTV der Beschwerdeführerin für die verspätete Bezahlung der Mehrwertsteuerschuld der Steuerperioden 4. Quartal 1995 und 1. Quartal 1996 eine Verzugszinsrechnung über Fr. 53.- ausstellte, die von der Steuerpflichtigen am 25. März 1999 beglichen wurde.

bb. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die ESTV hätte jede eingehende Zahlung an die jeweils älteste Schuld anrechnen müssen. Die Steuerpflichtige verkennt dabei jedoch, dass die Verwaltung die Regelung von Art. 87 Abs. 1 OR zu beachten hatte, wonach bei mehreren fälligen Forderungen zuerst auf das Datum der Betreibung abzustellen ist. Dies hat die ESTV denn auch getan. Die Beschwerdeführerin hätte im Übrigen die Möglichkeit gehabt, durch Abgabe einer (ausdrücklichen) Anrechnungserklärung (z. B. in einem Begleitschreiben) die ESTV anzuweisen, welche Schuld konkret zu tilgen gewesen wäre; davon hat die Steuerpflichtige jedoch nicht Gebrauch gemacht. Selbst wenn die Beschwerdeführerin derartige Erklärungen abgegeben hätte, hätte die Summe der von ihr geleisteten Zahlungen bzw. Vorsteuerüberschüsse nicht ausgereicht, um sämtliche offenen Verbindlichkeiten gegenüber der ESTV abzudecken. Die von der Steuerpflichtigen noch zu entrichtenden Beträge wären sogar gemäss der von der Beschwerdeführerin vorgeschlagenen Berechnung nach einer Modellrechnung der Verwaltung infolge geänderter Zinsperioden, usw. zu deren Ungunsten ausgefallen, das heisst der immer noch offene Betrag wäre grösser gewesen.

c. Auch der Einwand der Beschwerdeführerin, die ESTV hätte gegen sie keine Betreibungen einleiten dürfen, da ihre Zahlungen bzw. die Vorsteuerüberschüsse ausgereicht hätten, um sämtliche Verpflichtungen abzudecken, ist unzutreffend. Nachdem - wie bereits ausgeführt - die Steuerpflichtige mit den Zahlungen im Rückstand war und sie damit ihre Verpflichtungen aus dem Selbstveranlagungsprinzip, von dem das System der Mehrwertsteuer beherrscht ist, nämlich die Mehrwertsteuerbeträge innert Frist zu bezahlen, verletzt hatte, war die Verwaltung dazu berechtigt und verpflichtet, die offenen Beträge mit allen rechtlich zulässigen Mitteln einbringlich zu machen. Es kann auch keine Rede davon sein, dass die Beschwerdeführerin etwa dazu berechtigt gewesen wäre, wegen behaupteter falscher Verbuchungen von Zahlungen durch die Verwaltung von sich aus «den weiteren Zahlungsverkehr zu stoppen».

Was den von der ESTV festgesetzten Verzugszins anbetrifft, ist ebenfalls vom Selbstveranlagungsprinzip auszugehen. Jeder Steuerpflichtige ist verpflichtet, innerhalb von 60 Tagen seit Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Steuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) der Verwaltung einzubehalten. Auch in diesem Fall muss der Steuerpflichtige von sich aus tätig werden, ohne dass die ESTV dabei mitwirken müsste (z. B. durch Zusendung von Formularen, Aufforderungen, usw.). Die Verzugszinspflicht selbst leitet sich aus der Bestimmung von Art. 38 Abs. 2 MWSTV von 1994 ab, die vorsieht, dass bei verspäteter Zahlung ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet wird.

Die Höhe der Mehrwertsteuerforderungen, der Beginn der jeweiligen Verzinsungspflicht für offene Steuerforderungen und die Höhe der Betreibungskosten, sind von der ESTV für die fraglichen Steuerperioden gegenüber der Beschwerdeführerin jeweils zutreffend festgesetzt worden. Die Beschwerdeführerin rügt denn auch keinen Fehler in der zahlenmässigen Berechnung durch die Verwaltung, wobei durch die SRK die Höhe der geschuldeten Beträge nicht zu beanstanden ist. Die Höhe des Verzugszinses von 5% gibt ebenfalls zu keinen Beanstandungen durch die SRK Anlass, entspricht dieser doch der Verordnung des EFD über die Verzinsung.

d. Die Beschwerdeführerin erhebt weiters den Einwand, die ESTV hätte grundsätzlich überhaupt keine Rechtsöffnung für die Mehrwertsteuerforderung (nebst Zins und Kosten) erteilen dürfen. Da gemäss Art. 57 Abs. 3 MWSTV von 1994 für die Beseitigung des Rechtsvorschlages (in den Entscheiden und Einspracheentscheiden) die Verwaltung zuständig ist und es sich bei der Mehrwertsteuerschuld unzweifelhaft um eine öffentlichrechtliche Forderung handelt, ist die ESTV die dafür zuständige Verwaltungsbehörde. Nachdem die Beschwerdeführerin durch die Erhebung des Rechtsvorschlages unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hatte, die Mehrwertsteuerforderung nicht anzuerkennen, musste die Verwaltung von der ihr eingeräumten Befugnis Gebrauch machen, auch über die Frage der Rechtsöffnung zu befinden.

Die von der Beschwerdeführerin bezüglich der Erteilung der Rechtsöffnung erhobenen Einwände sind daher nicht stichhaltig, auch Art. 6 EMRK ist auf Steuerveranlagungsverfahren - wie bereits ausgeführt - nicht anwendbar. Erst nach Eintritt der Rechtskraft eines Entscheides bzw. Einspracheentscheides, kann dann durch die Verwaltung die Fortsetzung der Betreibung beim Betreibungsamt verlangt werden.

e. Zu den Einwendungen der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Kostenverlegung im Einspracheentscheid ist auszuführen, dass die Steuerpflichtige ihre Verpflichtung zur fristgerechten Zahlung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages verletzt hat, sodass die Verwaltung alle erforderlichen Schritte vorkehren musste, um den offenen Betrag einbringlich zu machen. Als die Beschwerdeführerin gegen den in Betreibung gesetzten Steuerbetrag Rechtsvorschlag erhob, war die Verwaltung - unabhängig von allfällig geleisteten Teilzahlungen durch die Steuerpflichtige - dazu gezwungen, einen (formellen) Entscheid zur Festsetzung der Höhe der geschuldeten Steuer zu erlassen. Dieser Entscheid datiert vom 28. Oktober 1998 und der Beschwerdeführerin wurden auch die Kosten jenes Entscheides (total Fr. 120.-) auferlegt. Diese Vorgehensweise der ESTV ist durch die SRK unter Beachtung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht zu beanstanden.

Als die Beschwerdeführerin in der Folge Einsprache erhob und sie den offenen Betrag weiterhin nicht beglich, erliess die ESTV den Einspracheentscheid vom 22. Januar 1999, mit dem sie den geschuldeten Steuerbetrag gemäss der eingereichten Abrechnung unter Abzug allfälliger Teilzahlungen festsetzte. Die Kosten des Einspracheentscheides (total Fr. 250.-) wurden durch die ESTV der Beschwerdeführerin auferlegt, da die Einwendungen der Steuerpflichtigen unberechtigt waren. Diese Vorgehensweise der ESTV ist durch die SRK ebenfalls nicht zu beanstanden.

4.a. Zusammenfassend ist daher die Beschwerde der Beschwerdeführerin gegen den Einspracheentscheid vom 22. Januar 1999 (betreffend Mehrwertsteuer für das 2. Quartal 1996 und das 3. Quartal 1996) durch die SRK in vollem Umfang abzuweisen, da die ESTV die von der Steuerpflichtigen geleisteten Zahlungen zutreffend verbucht hat und die als nicht bezahlt ausgewiesenen Beträge tatsächlich geschuldet sind.

b. (Kosten)

[247] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Drucksachen- und Materialzentrale (BBL/EDMZ), CH-3003 Bern.

Dokumente der SRK