

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 8. April 2003 in Sachen X. SA [SRK 2001-193])

Mehrwertsteuer. Prinzip der Selbstveranlagung. Verzugszins. Gruppenbesteuerung. Verrechnung von Mehrwertsteuerschulden und Vorsteuerguthaben in Konzernverhältnissen.

- Ein Ausfluss des Prinzips der Selbstveranlagung nach den Art. 37 f. MWSTV ist die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, ohne vorheriges Tätigwerden der Eidgenössischen Steuerverwaltung, den geschuldeten Steuerbetrag an die Verwaltung abzuliefern (E. 2a).
- Die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Mehrwertsteuerzahlung hängt weder von einer Mahnung, noch von einem Verschulden seitens des Steuerpflichtigen ab. Der Verzugszins gleicht den unrechtmässigen Vorteil aus, den der Steuerpflichtige, der seine Steuern zu spät bezahlt, während dieser Verspätung besitzt, indem er über Geld, das ihm nicht zusteht, sowie über dessen Erträge verfügen kann (E. 2b).
- Abgesehen von der Gruppenbesteuerung, gibt es in der schweizerischen Rechtsordnung grundsätzlich kein spezielles Konzernrecht; Konzerngesellschaften werden unabhängig von einander behandelt (E. 2d). Das Recht zum Vorsteuerabzug steht somit allein dem Steuerpflichtigen zu. Die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall hat keine Gruppenbesteuerung verlangt, weshalb sie ihre Steuerschuld nicht mit allfälligen Vorsteuerguthaben möglicher Schwestergesellschaften verrechnen kann (E. 3a).
- Die Beschwerdeführerin hat im vorliegenden Fall unbestrittenermassen ihre Steuerschuld nicht fristgerecht beglichen und somit länger als rechtlich zulässig über dem Bund zustehende Geldmittel verfügt (E. 3b).

Taxe sur la valeur ajoutée. Principe de l'auto-taxation. Intérêt moratoire. Imposition de groupe. Compensation des dettes fiscales de la taxe sur la valeur ajoutée et des excédents d'impôt préalable entre des sociétés d'un groupe de sociétés.

- Un des corollaires du principe de l'auto-taxation aux termes des art. 37 s. OTVA est l'obligation pour l'assujéti à l'impôt de remettre à l'administration le montant de l'impôt dû, sans requête préalable de l'Administration fédérale des contributions (consid. 2a).
- L'obligation de payer des intérêts en cas de remise tardive de la taxe sur la valeur ajoutée ne dépend ni d'une sommation ni d'une faute de l'assujéti à l'impôt. L'intérêt moratoire correspond à l'avantage illicite, que l'assujéti, qui verse ses impôts avec retard, obtient pendant ce retard, dans la mesure où il peut disposer de l'argent qui ne lui revient pas, ainsi que de ses rendements (consid. 2b).
- Hormis l'imposition de groupe, il n'existe en principe dans l'ordre juridique suisse aucun droit spécifique sur les groupes de sociétés; les sociétés intégrées dans un groupe sont traitées indépendamment les unes des autres (consid. 2d). Le droit de déduire l'impôt préalable n'appartient qu'à l'assujéti à l'impôt. En l'espèce, la recourante n'a pas demandé d'imposition de groupe, raison pour laquelle elle ne peut compenser ses dettes d'impôt avec l'ensemble des créances résultant des déductions d'impôt de soi-disant sociétés appartenant au même groupe (consid. 3a).
- En l'espèce, la recourante n'a de manière incontestable pas réglé sa dette d'impôt dans les délais et a disposé de la sorte de ressources financières revenant à la Confédération plus longtemps que ne l'autorise la loi (consid. 3b).

Imposta sul valore aggiunto. Principio dell'autotassazione. Interesse di mora. Imposizione di gruppo. Compensazione dei debiti fiscali dell'imposta sul valore aggiunto e delle eccedenze dell'imposta precedente fra società appartenenti ad un consorzio.

- Una delle conseguenze del principio dell'autotassazione ai sensi dell'art. 37 seg. OIVA è l'obbligo per il contribuente di versare all'amministrazione l'importo dell'imposta dovuta, senza che sia necessaria una richiesta preventiva da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (consid. 2a).
- L'obbligo di pagare interessi in caso di pagamento tardivo dell'imposta sul valore aggiunto non dipende né da un richiamo né da un errore del contribuente. L'interesse di mora corrisponde al vantaggio illecito ottenuto dal contribuente che versa l'imposta con ritardo, nella misura in cui egli, durante questo periodo di ritardo, può disporre dei soldi che non gli appartengono, come pure dei relativi redditi (consid. 2b).
- Esclusa l'imposizione del consorzio, in linea di principio nell'ordinamento giuridico svizzero non esiste alcun diritto specifico inerente i consorzi; le società integrate in un consorzio sono trattate in modo indipendente le une dalle altre (consid. 2d). Il diritto di dedurre l'imposta precedente appartiene esclusivamente a chi è assoggettato all'imposta. Nella fattispecie, la ricorrente non ha chiesto l'imposizione di gruppo, per cui essa non può compensare i suoi debiti d'imposta con l'insieme dei crediti risultanti dalle deduzioni d'imposta di società presunte appartenenti allo stesso gruppo (consid. 3a).
- Nella fattispecie, è incontestato che la ricorrente non ha regolato il suo debito d'imposta entro i termini e che essa ha così potuto disporre di risorse finanziarie spettanti alla Confederazione per un periodo più lungo rispetto a quanto autorizzato dalla legge (consid. 3b).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X. SA ist seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 17 der Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV, AS 1994 1464) in dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register der Steuerpflichtigen eingetragen.

B. Eine Kontrolle bei der Steuerpflichtigen gemäss Art. 50 MWSTV im Jahre 1998 über die Steuerperioden vom 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998 (Zeitraum vom 1. Januar 1995 bis zum 30. Juni 1998) führte zur Ausstellung zweier Ergänzungsabrechnungen (EA). Erstens wurde am 16. Oktober 1998 die EA Nr. 23838 über einen geschuldeten Steuerbetrag von Fr. 12'348.- und zweitens am 20. November 1998 die EA Nr. 23846 über einen geschuldeten Steuerbetrag von Fr. 98'061.65 ausgestellt. Die sich daraus ergebende Gesamtschuld von Fr. 110'409.- hat die Steuerpflichtige mit verschiedenen Ratenzahlungen zwischen März 1999 und Februar 2000 vollständig getilgt.

C. Am 24. Februar 2000 stellte die ESTV der Steuerpflichtigen die in den beiden EA angekündigte Rechnung über den Verzugszins in Höhe von Fr. 12'509.- zu. Dagegen machte die Steuerpflichtige in ihren Schreiben vom 2. und 27. März sowie 12. April 2000 geltend, sie könne den Verzugszins nicht bezahlen und sei überzeugt, nur auf einer Mehrwertsteuerschuld von Fr. 21'216.- Verzugszins zu schulden. Diese Summe sei die Differenz zwischen dem von ihr geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag und den Vorsteuerguthaben der Y. SA und der Z. AG, die dieselbe Eigentümerschaft hätten. Die ESTV hielt in ihren Schreiben vom 15. März und 7. April 2000 unter Hinweis auf das Selbstveranlagungsprinzip und die Regelung des Verzugszinses in Art. 38 MWSTV an der Verzugszins-Rechnung fest.

D. Mit Entscheid vom 30. Juli 2001 gemäss Art. 51 MWSTV eröffnete die ESTV der X. SA, dass sie für die Steuerperioden vom 1. Quartal 1995 bis 2. Quartal 1998 (1. Januar 1995 bis 30. Juni 1998) einen Verzugszins von Fr. 12'509.- zu bezahlen habe. Begründet wurde der Entscheid im Wesentlichen mit Art. 38 Abs. 2 MWSTV, wonach bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet ist. Gegen diesen Entscheid der ESTV erhob die X. SA mit Eingabe vom 15. August 2001 Einsprache und führte im Wesentlichen aus, sie habe die Erhebung der Mehrwertsteuer gemäss den beiden EA nie in Frage gestellt. Die Ausstände hätten aber nur theoretisch bestanden und sie habe daher das Geld gar nie geschuldet, weshalb ihres Erachtens ein Verzugszins nicht gerechtfertigt sei.

E. Mit Einspracheentscheid vom 5. November 2001 wies die ESTV die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie hauptsächlich an, bei nicht fristgerechter Bezahlung der Mehrwertsteuer trete gemäss Art. 38 MWSTV ab dem 61. Tag nach Ablauf der Abrechnungsperiode Verzug ein. Die Einsprecherin habe die Mehrwertsteuer weder fristgerecht abgerechnet noch fristgerecht bezahlt. Die Verzugszinsforderung bestehe daher zu Recht.

F. Mit Eingabe vom 13. November 2001 führt die X. SA (im Folgenden: Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde. Die Beschwerdeführerin beantragt sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheides der ESTV vom 5. November 2001.

Zur Begründung macht die Beschwerdeführerin geltend, der fakturierte Schuldzins sei nicht korrekt, weil sie das Geld der ESTV effektiv nicht geschuldet habe. Der Zins ergebe sich gemäss MWSTV, die besage, dass auf zu spät deklarierte und bezahlte Steuern ein Zins zu bezahlen sei, dass aber auf zu spät geforderter Vorsteuer kein Zins erhoben werden könne. Dies führe in ihrem Fall zu einer Bestrafung wegen Nichtwissens von über Fr. 12'000.-, entgegen der Aussage der Mehrwertsteuerinspektorin, die ihr zugesichert habe, dass die Deklaration der internen Gegenverrechnungen ein Nullsummenspiel darstelle. Es stimme nicht, dass sie länger über dem Bund zustehende Geldmittel verfügt habe, da sie ja auch keine Vorsteuer deklariert und abgezogen habe.

Mit Schreiben vom 10. Januar 2002 verzichtet die ESTV auf eine Vernehmlassung.

Aus den Erwägungen:

1. (Zuständigkeit, Eintreten)

2.a. (Selbstveranlagungsprinzip; vgl. dazu unter vielen: VPB 66.97 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 besteht (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, mit Hinweisen, veröffentlicht in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 12/1998, S. 1473 f. E. 3c.).

b. Die Verzinsungspflicht für verspätet geleistete Mehrwertsteuerzahlungen hängt nach der Vorschrift von Art. 38 Abs. 2 MWSTV weder von einer Mahnung noch von einem Verschulden seitens des Steuerpflichtigen ab. Die Verzugszinssätze werden gemäss Art. 81 Bst. i MWSTV durch das Eidgenössische Finanzdepartement festgelegt (vgl. Stephan Kuhn/Peter Spinner, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 111). Der Steuerpflichtige gerät ohne vorangehende Mahnung durch die ESTV in Verzug; ein Verzugszins ist immer verschuldensunabhängig (Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [Kommentar EFD[246]], 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 im Stande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (vgl. Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, a.a.O. E. 3d und 4b, mit Hinweisen; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 278). Der Steuerpflichtige, der seine Steuern zu spät bezahlt, verfügt während dieser Verspätung über Geld, das ihm nicht zusteht, sowie über dessen Erträge. Der Verzugszins gleicht diesen unrechtmässigen Vorteil wieder aus (Entscheid der SRK i.S. U. vom 5. Juli 2000 [SRK 1999-131], E. 2b; Entscheide des Bundesgerichts i.S. O. vom 15. Oktober 1993 [2A.271/1991], E. 8 und i.S. O. AG vom 2. Juni 1989 [2A.133/1988], E. 7). Gestützt auf Art. 81 Bst. i MWSTV erliess das Eidgenössische Finanzdepartement die Verordnung vom 14. Dezember 1994 über die Verzinsung (AS 1994 3170), deren Art. 1 vorsieht, dass der bei verspäteter Zahlung der Mehrwertsteuer nach Art. 38 Abs. 2 MWSTV geschuldete Zins ab 1. Januar 1995 5% pro Jahr beträgt.

c. Gemäss Art. 17 Abs. 3 MWSTV können juristische Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz, welche eng miteinander verbunden sind, beantragen, gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger (Gruppe) behandelt zu werden. Die Umsätze der Gruppenmitglieder werden sodann dem Gruppenträger zugerechnet. Die Leistungen innerhalb des Gruppenkreises, so genannte Innenumsätze, gelten dann nicht als steuerbare Umsätze (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 190 f. Rz. 671; BGE 125 II 326 ff.).

Davon abgesehen gibt es aber in der schweizerischen Rechtsordnung grundsätzlich kein spezielles Konzernrecht. Das schweizerische Gesellschaftsrecht kennt mit Ausnahme der Bestimmungen zum Erwerb eigener Aktien durch Tochtergesellschaften, zur Konzernrechnung, zu Wohnsitz und Nationalität der Verwaltungsräte von Holdinggesellschaften, zur Reservenbildungspflicht der Holdinggesellschaften und zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 659b, 663e ff., 671, 708 und 727c des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] vom 30. März 1911 [OR, SR 220]) keine besonderen Bestimmungen zum Zusammenschluss einer oder mehrerer Gesellschaften unter einheitlicher Leitung, dem so genannten Konzern (Roland von Büren, Schweizerisches Privatrecht - Kommentar, Band

VIII/6: Der Konzern, Basel 1997, S. 5 f.). Dieser Grundsatz findet auch im Steuerrecht Beachtung, d. h. die Konzerngesellschaften werden unabhängig voneinander behandelt (BGE 110 Ib 226 E. 3a; Entscheid des Bundesgerichts vom 5. April 1984 i.S. X. SA, E. 3b/bb, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], 1984/53 S. 286 f.; Heinz Keller, Die warenumsatzsteuerliche Belastung von Leistungen zwischen wirtschaftlich eng verbundenen Unternehmen, in: ASA 1982/51 S. 225 ff., insbesondere S. 267 f.).

d. Der Vorsteuerabzug nach Art. 29 ff. MWSTV ist ein wesentliches Element der schweizerischen Mehrwertsteuer, welche von ihrem System her als Nettoallphasensteuer ausgestaltet ist. Er stützt sich direkt auf Art. 8 Abs. 2 Bst. h der Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV[247]) bzw. auf Art. 196 Ziff. 14 Bst. h der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) und ermöglicht es, dass der Unternehmer nur seinen effektiven «Mehrwert» zu versteuern hat. Praktisch funktioniert der Vorsteuerabzug so, dass der Steuerpflichtige - bei gegebenen (insbesondere formellen) Voraussetzungen - von der Steuer auf seinem Ausgangsumsatz (= Ausgangsumsatzsteuer) diejenigen Steuern abziehen darf, welche ihm von seinen Lieferanten und Auftragnehmern überwält wurden. Damit reduziert die Vorsteuer seine Zahllast gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Der Vorsteuerabzug ist das Gegenstück zur Ausgangsumsatzsteuer. Beide Bereiche sind deshalb auseinander zu halten und es ist die Steuer auf dem Ausgangsumsatz von der Vorsteuer getrennt zu ermitteln (vgl. Camenzind/Honauer, a.a.O., S. 237 ff. Rz. 866 ff.).

Das Recht zum Vorsteuerabzug steht somit nur dem Steuerpflichtigen zu. Er kann nur die ihm durch einen andern Steuerpflichtigen in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer in Abzug bringen. Kein Steuerpflichtiger kann jedoch einen Vorsteuerabzug geltend machen, der einem Dritten zusteht (Art. 29 MWSTV e contrario; Entscheid der SRK vom 15. Oktober 1999 i.S. M. [SRK 1998-071], E. 4, veröffentlicht in VPB 64.47, unveröffentlichter Entscheid der SRK vom 17. Juni 2002 i.S. G. AG [SRK 2001-050], E. 2b).

3. Im vorliegenden Fall bestreitet die Beschwerdeführerin sinngemäss die Rechtmässigkeit der Höhe der von ihr geschuldeten und bereits bezahlten Mehrwertsteuer für die betreffenden Quartale. Bestritten ist ferner die Rechtmässigkeit der Erhebung eines Verzugszinses für die verspäteten Ratenzahlungen.

a. Vorab ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin eine von der Y. SA und der Z. AG unabhängige juristische Person ist. Für die Rechte und Pflichten der Beschwerdeführerin ist es grundsätzlich unerheblich, ob ihr Hauptaktionär noch Aktien anderer Unternehmen hält oder nicht. Ebenfalls ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin für sich und die beiden andern Gesellschaften keine Gruppenbesteuerung nach Art. 17 Abs. 3 MWSTV beantragt hat (hiervor E. 2c). Für die Mehrwertsteuerschuld der Beschwerdeführerin heisst das, dass die Beschwerdeführerin sich nicht gegen die Höhe der ihr in Rechnung gestellten und von ihr bereits bezahlten Mehrwertsteuer wehren kann, indem sie auf eventuell bestehende Vorsteuerguthaben anderer juristischer Personen verweist. Selbst wenn die behaupteten Vorsteuerguthaben der Y. SA und der Z. AG im vorliegenden Verfahren ausgewiesen wären, könnte die Beschwerdeführerin ihre Steuerschuld nicht mit allfälligen Vorsteuerguthaben dieser anderen juristischen Personen verrechnen (hiervor E. 2d). Die Rechtslage wäre sogar dann dieselbe, wenn die genannten Gesellschaften zum gleichen Konzern gehören würden.

Die ursprüngliche Steuerschuld von Fr. 110'409.- bestand somit nicht nur theoretisch, sondern ganz real, und zwar als einzig gegen die Beschwerdeführerin gerichtete Forderung. Sie hat diese denn auch zu Recht bezahlt. Es besteht mithin kein Anlass, an der betragsmässigen Festlegung der bereits beglichenen Mehrwertsteuerschuld der Beschwerdeführerin durch die ESTV etwas zu ändern.

b. Was den von der ESTV festgesetzten Verzugszins betrifft (vgl. E. 2b), ist vom Selbstveranlagungsprinzip (hiervor E. 2a) auszugehen. Jeder Steuerpflichtige ist verpflichtet, innerhalb von 60 Tagen seit Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Steuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich der eigenen Vorsteuern, nicht zu verwechseln mit den Vorsteuern Dritter) der Verwaltung einzubezahlen. 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.). Daraus wird ersichtlich, dass zu Recht für zu spät geforderte, d. h. vom Steuerbetrag in Abzug gebrachte Vorsteuern kein Zins zu bezahlen ist, obliegt doch die Rückforderung dem Steuerpflichtigen. Hingegen wird ein zu spät ausbezahlter Vorsteuerüberschuss sehr wohl verzinst, und zwar unter gleichen Voraussetzungen und in gleicher Höhe wie der Verzugszins (Art. 39 Abs. 4 MWSTV).

Die Beschwerdeführerin hat ihre Steuerschuld unbestrittenermassen nicht fristgerecht beglichen. Entgegen ihrer Auffassung hat sie somit länger als rechtlich zulässig über dem Bund zustehende Geldmittel verfügt (hiervor E. 2b). Die geltend gemachten Vorsteuerguthaben der anderen Gesellschaften hätte sie ohnehin nicht von der eigenen Steuerschuld in Abzug bringen können (hiervor E. 3a). Mithin erweist sich der durch die ESTV geforderte Verzugszins von Fr. 12'509.- als rechtmässig.

Die Höhe der Mehrwertsteuerforderung und des Verzugszinses von 5% auf der jeweils verbleibenden Steuerforderung (insgesamt Fr. 12'509.-) sind von der ESTV für die hier fraglichen Steuerperioden vom 1. Quartal 1995 bis zum 2. Quartal 1998 gegenüber der Beschwerdeführerin nach dem Gesagten zutreffend festgesetzt worden und geben zu keinen Beanstandungen durch die SRK Anlass.

4. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

[246] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Abteilung Mehrwertsteuer, Schwarztor. 50, 3003 Bern
[247] Zu lesen auf der Internetseite des Bundesamtes für Justiz unter http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0006.File.tmp/bv-alt-d.pdf

Dokumente der SRK