Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.344/2002 /bmt

Urteil vom 23. Dezember 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Matter.

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

P._____ AG,
Beschwerdegegnerin,
Eidgenössische Steuerrekurskommission, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Mehrwertsteuer; 1. Quartal 2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Juni 2002.

Sachverhalt:
A.
Die P._____ AG rechnete über die Mehrwertsteuer für das 1. Quartal 2000 mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: EStV) in der vorgeschriebenen Weise ab. Sie ersuchte in der Folge die EStV um verschiedene Zahlungserleichterungen für den Betrag von Fr. 42'188.95 (Ratenzahlungen; Stundung gegen Sicherheit usw.), was die EStV jedoch ablehnte, da die Steuerpflichtige bereits den Zahlungsplan für die Mehrwertsteuer 4. Quartal 1999 nicht eingehalten hatte. Am 4. Oktober 2000 leistete die Steuerpflichtige für das 1.Quartal 2000 eine erste Zahlung über den Betrag von Fr. 21'094.50. Eine zweite Zahlung über denselben Betrag blieb indessen aus, weshalb die EStV die Betreibung einleitete.

Nachdem die P._____ AG Rechtsvorschlag erhoben hatte, bestätigte die EStV mit Entscheid vom 1. November 2000 die Steuerforderung über den Betrag von Fr. 21'094.45 nebst den Verzugszinsen und beseitigte den Rechtsvorschlag. Auf eine gegen diesen Entscheid gerichtete Einsprache trat die EStV am 16. Februar 2001 nicht ein: Mit der Einsprache gegen ihren Leistungsentscheid könne nur geltend gemacht werden, die geforderte Steuer sei zu hoch oder zu niedrig oder schon getilgt. Derartige Gründe mache die Einsprecherin nicht geltend, sondern nur, die EStV habe willkürlich gehandelt und das Gleichheitsgebot verletzt, indem sie das Gesuch um Ratenzahlung nicht bewilligt habe. Diese Frage könne nicht Gegenstand des Einspracheentscheides sein, weshalb auf die Einsprache nicht einzutreten sei.
B.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission (nachfolgend: die Rekurskommission) hiess am 7. Juni 2002 die Beschwerde der Steuerpflichtigen gegen diesen Entscheid gut und wies die EStV an, im Rahmen des Einspracheentscheides auch darüber zu befinden, ob die Steuerpflichtige Anspruch auf Zahlungserleichterungen habe. Die Rekurskommission erwog, die EStV könne mit Steuerpflichtigen rechtsgültig Zahlungspläne, mithin Zahlungserleichterungen, vereinbaren; diese seien in der Praxis anerkannt. Voraussetzung sei, dass der Steuerschuldner sich seinerseits gewissen Bedingungen unterziehe, beispielsweise Sicherheiten leiste. Naturgemäss stehe der EStV dabei ein grosser Spielraum des Ermessens zu. Sie habe aber rechtsgleich vorzugehen, woraus

sich für den Steuerpflichtigen unter Umständen auch ein Rechtsanspruch ergeben könne, dass ihm Zahlungserleichterungen zugebilligt würden. Deshalb bestehe ein Anspruch des Steuerpflichtigen darauf, dass über das Gesuch um Zahlungserleichterungen in einer Verfügung nach Art. 5 VwVG entschieden werde, welche sodann der Kontrolle durch die Rechtsmittelinstanz unterliege. Diese Kontrolle beschränke sich im Wesentlichen darauf, ob die Bedingungen für Zahlungserleichterungen durch die EStV rechtsgleich
gehandhabt würden.
C.
Am 5. Juli 2002 hat die EStV Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht eingereicht mit dem Antrag, der Entscheid der Rekurskommission sei aufzuheben und der Einspracheentscheid zu bestätigen.

Die Rekurskommission hat auf eine Vernehmlassung ausdrücklich verzichtet. Die Beschwerdegegnerin hat sich nicht vernehmen lassen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde richtet sich gegen einen Beschwerdeentscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission, d.h. gegen eine auf öffentliches Recht des Bundes gestützte Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG, die von einer eidgenössischen Rekurskommission nach Art. 98 lit. e OG erlassen wurde. Solche Beschwerdeentscheide können nach den Artikeln 97 ff. OG innert 30 Tagen seit Eröffnung durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 54 Abs. 1 der bundesrätlichen Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV; AS 1994 1464]bzw. Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.201]). Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde steht auch gegen Teil- oder Rückweisungsentscheide offen (vgl. Peter Karlen, in Geiser/Münch, Prozessieren vor Bundesgericht, 2. Auflage 1998, Rz. 3.15 S. 96).
Ein Ausschlussgrund gemäss Art. 99 - 102 OG liegt nicht vor: Die Einsprache richtete sich gegen den Entscheid der EStV, mit welcher sie die Steuerforderung festsetzte und den Rechtsvorschlag beseitigte. Bei diesem Entscheid handelt es sich um einen betreibungsrechtlichen Entscheid (soweit er den Rechtsvorschlag beseitigte), aber auch um einen Leistungsentscheid (hinsichtlich der Festsetzung der Steuerforderung). Diesem Leistungsentscheid will die EStV mit ihrer Verwaltungsgerichtsbeschwerde zur Durchsetzung verhelfen. Angefochten ist somit ein Entscheid über die Steuerforderung, der nach Auffassung der Vorinstanz nicht rechtens ist und allenfalls der Ergänzung bedarf, nicht eine "Verfügung über Erlass oder Stundung von Abgaben", gegen welche die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ausgeschlossen wäre (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde berechtigt (Art. 103 lit. b OG, Art. 54 Abs. 2 MWSTV; vgl. BGE 125 II 326 E. 2c S. 329, mit Hinweis).

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.
2.
2.1 Im Gegensatz u.a. zur direkten Bundessteuer (Art. 166 und 167 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG; Art. 123 und 124 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer, SR 642.11 a.F., BdBSt) war weder im Rahmen der Warenumsatzsteuer noch der Mehrwertsteuerverordnung 1994 die Stundung oder der Erlass geschuldeter Abgaben vorgesehen. Eine entsprechende Bestimmung ist erst in das Mehrwertsteuergesetz eingefügt worden, allerdings beschränkt auf den Erlass im gerichtlichen Nachlassverfahren (Art. 51 MWSTG). Aus diesem Grund und weil sie die Regelung als lückenhaft betrachtet, hält die Rekurskommission dafür, die Vorschriften der Art. 166 DBG bzw. Art. 123 BdBSt, die bei der direkten Bundessteuer die Zahlungserleichterungen regeln, müssten auf die Mehrwertsteuer analog angewendet werden.
Demgegenüber ist die EStV der Ansicht, Zahlungserleichterungen seien bei der Mehrwertsteuer absichtlich nicht vorgesehen. Im Bereich des Steuerbezugsverfahrens, dem Erlass und Stundung systematisch zuzuordnen sind, sei die ganze Regelung darauf ausgerichtet, die bereits auf den Konsumenten überwälzte Steuer ohne zeitliche und finanzielle Verluste dem Staat zufliessen zu lassen. Deshalb regelten Art. 57-59 MWSTV lediglich Einzelheiten des Bezugs- und Sicherstellungsverfahrens, ohne jedoch dem Steuerpflichtigen ein Recht auf Ratenzahlungen einzuräumen oder den Staat zu verpflichten, irgendwelche Ausfälle zu übernehmen.

2.2 Der Auffassung der Beschwerdeführerin ist beizupflichten. Schon in der Mehrwertsteuerverordnung 1994 bestand zu der hier streitigen Frage keine Lücke; es war vielmehr von einem qualifizierten Schweigen auszugehen. Im Bewusstsein um die damit verbundenen Probleme hat der Verordnungsgeber eine von anderen Steuerarten abweichende Bezugsregelung erlassen, welche insbesondere die für die direkte Bundessteuer geltende Lösung nicht übernimmt (vgl. dazu die nachfolgenden Belege). Dies bestätigen namentlich die Gesetzgebungsarbeiten zu Art. 51 MWSTG: Nach anfänglicher Bereitschaft, nunmehr sowohl den Steuererlass als auch die Stundung gesetzlich zu regeln (vgl. Amtl. Bull. NR 1997 S. 273 ff.), ist schliesslich ausdrücklich davon abgesehen und im Differenzbereinigungsverfahren bloss noch beschlossen worden, dass die EStV einem Erlass der Steuer im Rahmen eines gerichtlichen Nachlassverfahrens zustimmen kann (vgl. Amtl. Bull. SR 1998 S. 1007, NR 1999 S. 351 f.). Diese Lösung ist auch in der Lehre nicht auf Kritik gestossen (vgl. Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Bern 2000, N. 2 zu Art. 51; Camenzind/Honauer/Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Bern 2000, N. 1256).

Zu Recht betont die Beschwerdeführerin den wesentlichen Unterschied namentlich zur direkten Bundessteuer, nämlich dass bei der Umsatzsteuer der steuerpflichtige Unternehmer mit dem wirklich Steuerbelasteten, dem Konsumenten, nicht identisch ist, sondern nur eine treuhänderische Funktion hat bzw. Inkassostelle ist. Wenn der Unternehmer seine viertel- oder halbjährlichen Abrechnungs- und Zahlungspflichten (60 Tage nach Ablauf der jeweiligen Abrechnungsperiode) erfüllt, leitet er nur Geld weiter, das ihm der Verbraucher bereits bezahlt hat und welches im Zeitpunkt der Fälligkeit dem Staat zusteht. Bleibt der Empfänger von Lieferungen oder Dienstleistungen das Entgelt (und damit auch den Steuerbetrag) schuldig, so ist auch keine Steuer geschuldet (vgl. zum Ganzen: Art. 26 Abs. 1 und 2 sowie Art. 35 Abs. 1 und 2 MWSTV, Art. 33 Abs. 1 und 2 MWSTG; Metzger, a.a.O., N. 3 ff. zu Art. 33; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., N. 88 ff. und 917 ff.; Clavadetscher/Glauser/Schafroth, mwst.com., Kommentar zum Gesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 3 zu Art. 33). Schon systembedingt kann sich demzufolge grundsätzlich kein Härtefall ergeben; der Unternehmer wird selber finanziell nicht belastet, weshalb er an sich keine
Zahlungserleichterungen beanspruchen kann.
2.3 Diese Lösung stimmt auch mit der bisherigen Praxis überein: Schon unter der Herrschaft des Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (WUStB) hat das Bundesgericht entschieden, dass der Steuererlass nicht zulässig sei. Es begründete dies damit, dass es unverständlich wäre, wenn dem Steuerpflichtigen, bei welchem der Gesetzgeber davon ausgehe, dass er die Steuer überwälze, die Steuer erlassen würde. Hingegen hat das Bundesgericht durchblicken lassen, dass die EStV die Möglichkeit habe, auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage mit dem Steuerpflichtigen bestimmte Zahlungserleichterungen (Zahlungspläne) zu vereinbaren (vgl. ASA 53 518, siehe auch ASA 63 249). Damit übereinstimmend geht die EStV davon aus, dass der Pflichtige Zahlungserleichterungen erlangen kann, wenn gewisse Bedingungen erfüllt sind, namentlich wenn er im Übrigen all seinen Verpflichtungen zeitgerecht nachkommt. In diesen Fällen vereinbart die EStV mit ihm einen Zahlungsplan (im gleichen Sinne: Entscheid der Rekurskommission in RDAF 2000 II S. 341 E. 5b). Wenn die EStV Ratenzahlungen zustimmt, dann geschieht dies somit nicht, weil sie als notwendig erachten würde, eine vermeintliche Lücke der bundesrechtlichen Regelung zu füllen,
sondern als blosses Entgegenkommen im Einzelfall, wozu sie auch ohne gesetzliche Grundlage berechtigt ist.
3.
Vor diesem Hintergrund fragt sich, ob - wie die Rekurskommission annimmt - die Steuerbehörden ihre Weigerung, Zahlungserleichterungen zu gewähren, in Form einer anfechtbaren (und somit im Verwaltungsjustizverfahren überprüfbaren) Verfügung erlassen müssen.
3.1 Gegen die Sichtweise der Rekurskommission wendet die Beschwerdeführerin zutreffend ein, dass im Mehrwertsteuerrecht - jedenfalls ausserhalb gerichtlicher Nachlassverfahren (vgl. Art. 51 MWSTG) - kein Anspruch auf Zahlungserleichterungen besteht, weshalb nicht mittels Verfügung ein solcher Anspruch geschaffen werden kann. Wenn die EStV nach ihrer Praxis - wie schon erwähnt (E. 2.3) - in begründeten Fällen Zahlungserleichterungen gewährt, so will sie diese ausdrücklich nicht als Stundung der Steuerforderung verstanden wissen, weil Zahlungserleichterungen dieser Art insbesondere keinen Aufschub der Fälligkeit der Forderung bewirken. In der Tat ist die Fälligkeit der Forderung wie auch die Verzugszinspflicht durch das Gesetz (Art. 38 MWSTV und Art. 47 MWSTG) bestimmt, was sie der Verfügung durch die EStV entzieht.

Materiellrechtlich handelt es sich bei den Zahlungsplänen oder bei der Bewilligung von Ratenzahlungen um

eine individuelle und befristete Zusage der EStV an den säumigen Steuerschuldner, die Forderung auf dem Betreibungsweg für die Dauer der Zusage bei Einhaltung gewisser Bedingungen nicht geltend zu machen. Der Säumige wird dadurch nicht verbindlich und durchsetzbar zu etwas Neuem verpflichtet oder berechtigt. Er kann seine Steuerschuld auch bei einem Abzahlungsplan jederzeit sofort bezahlen und bleibt in der gleichen rechtlichen Stellung, wenn er sich nicht daran hält. Bei der Zusage handelt es sich somit um einfaches, im Ermessen der Behörde stehendes Verwaltungshandeln über das weitere Vorgehen für den Bezug der Steuer, das keiner justizmässigen Überprüfung unterworfen ist (vgl. zum Ganzen: Metzger, a.a.O., N. 1 f. zu Art. 51; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., N. 1256; Clavadetscher/Glauser/Schafroth, a.a.O., N. 10 ff. zu Art. 51; Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich 2002, S. 177 ff., insb. 180 f., 185; Pierre Moor, Droit administratif, Bern 2000, S. 151 ff., insb. 155, 159, 171 ff.; Zimmerli/Kälin/Kiener, Grundlagen des öffentlichen Verfahrensrechts, Bern 1997, S. 37 ff., insb. 38, 43; Rhinow/
Koller/ Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Bern 1996, 186 ff. und 207 ff.; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 126 ff., insb. 128 f., 133, 136 f.; Sergio Giacomini, Vom "Jagdmachen auf Verfügungen", ZBl 1993, 237 ff., insb. 239, 241, 242).
3.2 Die Rekurskommission beruft sich auf eine analoge Anwendung namentlich der für die direkte Bundessteuer geltenden Regelung, lässt aber ausser Acht, dass sogar dort für eine Anfechtung das Rechtsmittelverfahren vor der Rekurskommission ausdrücklich ausgeschlossen ist (vgl. Art. 167 Abs. 3 DBG). Es ist nicht einzusehen, warum darüber hinaus Möglichkeiten der Rechtskontrolle gerade dort zugestanden werden sollten, wo das gesamte Bezugssystem der Gewährung von Steuererlass und Stundung weitgehend entgegensteht.
3.3 Ebenso wenig kann sich die Vorinstanz für ihren Standpunkt auf Art. 50 ff. MWSTV berufen.

Gemäss Art. 50 MWSTV ist die EStV die zuständige Behörde zur Überprüfung der von den Steuerpflichtigen zu erfüllenden Pflichten. Art. 51 MWSTV erklärt sie zuständig, von Amtes wegen oder auf Verlangen des Steuerpflichtigen alle Entscheide zur Steuererhebung zu treffen. Diese können laut Art. 52 MWSTV mit Einsprache angefochten werden. Alsdann stehen die Verwaltungsbeschwerde an die Rekurskommission (Art. 53 MWSTV) und die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 54 MWSTV) zur Verfügung. Indessen gehören die hier zu beurteilenden Zahlungserleichterungen systematisch nicht zum Steuererhebungsverfahren, das in Art. 51 MWSTV angesprochen wird, sondern zum Bereich des Steuerbezugs (Art. 57 ff. MWSTV), wo Verfügungen nur für die Beseitigung des Rechtsvorschlags und die Sicherstellung vorgesehen sind (vgl. Art. 57 Abs. 3 MWSTV sowie Art. 58 Abs. 3 und 4 MWSTV). Die Möglichkeit von Ratenzahlungen im Bezugsverfahren wird nicht erwähnt, was angesichts der gesamten Verordnungs- bzw. Gesetzessystematik (vgl. oben E. 2.2 und 3.1) nur bedeuten kann, dass über Ratenzahlungsgesuche nicht in Form einer anfechtbaren Verfügung entschieden werden muss.
3.4 Dazu kommt schliesslich ein weiterer, von der EStV erwähnter Gesichtspunkt: Unterläge die Verweigerung von Zahlungserleichterungen tatsächlich der Rechtskontrolle im Verwaltungsjustizverfahren, so hätten die Steuerpflichtigen es in der Hand, die Bezahlung ihrer Mehrwertsteuerschulden nach eigenem Gutdünken hinauszuzögern. Selbst für an sich unbestrittene Steuerschulden könnten sie in jeder Abrechnungsperiode neu ein "Ratenzahlungs-Gesuchsverfahren" anstrengen und so die gesetzlich klar geregelte Fälligkeit der Steuer unterlaufen, um missbräuchlich die Eintreibung der Steuer zu verzögern oder um von den im Vergleich zu Bankzinsen günstigen Verzugszinssätzen zu profitieren.
3.5 Auch wenn ein säumiger Steuerschuldner keinen Anspruch darauf hat, dass die Ablehnung seines Ratenzahlungsgesuches in Form einer anfechtbaren Verfügung ergeht, so ist er deshalb noch keineswegs der Willkür oder auch nur einer rechtsungleichen Behandlung der Steuerbehörden ausgeliefert. Diese sind unvermindert und vollumfänglich an alle Pflichten einer verfassungs- und gesetzmässigen Beurteilung gebunden, deren Überprüfung aber nicht im Verwaltungsjustizverfahren, sondern auf dem Weg der Aufsichtsbeschwerde zu erfolgen hat.

Es erübrigt sich jedoch, hier näher auf diese Frage einzugehen. Es liegen nämlich keinerlei Anzeichen für eine Verletzung einer Verfassungs- oder Gesetzesvorschrift vor. Unbestrittenermassen hat die Beschwerdegegnerin die von der EStV allgemein aufgestellten Bedingungen für die individuelle und befristete Zusage von Zahlungserleichterungen (vgl. oben E. 2.3) nicht respektiert, hat sie doch den ihr für die Mehrwertsteuer des 4. Quartals 1999 gewährten Zahlungsplan nicht eingehalten. Deshalb ist nicht einzusehen, inwiefern Willkür oder eine rechtsungleiche Behandlung in Frage stehen könnten.

3.6 Gesamthaft ergibt sich somit, dass im Mehrwertsteuerrecht schon der Verordnungsgeber das Verwaltungshandeln in Form einer anfechtbaren und justizmässig überprüfbaren Verfügung bewusst auf das Steuerveranlagungsverfahren und im Bezugsbereich im Wesentlichen auf die Sicherstellung beschränkt hat. Davon ist das nachfolgende Gesetz nicht abgewichen. Ratenzahlungen und insbesondere Zahlungspläne sind damit nicht ausgeschlossen, bilden aber nur individuelle und befristete Zusagen im Einzelfall, die von den Behörden zwar willkürfrei und rechtsgleich gemäss allgemeinen Bedingungen zu gewähren sind, aber einer justizmässigen Rechtskontrolle entzogen sind. Weiter gehende Überprüfungsgarantien drängen sich namentlich dort nicht auf, wo - wie hier - die von der Veranlagungsbehörde aufgestellten, klaren und rechtsgleich angewandten Bedingungen einer solchen Zusage nicht eingehalten worden sind.
4.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben, der Einspracheentscheid zu bestätigen und die Sache zur Neuverlegung der vorinstanzlichen Kosten an die Rekurskommission zurückzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die unterliegende Beschwerdegegnerin kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG i.V.m. Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, das Urteil der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Juni 2002 aufgehoben und der Einspracheentscheid vom 16. Februar 2001 bestätigt.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Beschwerdegegnerin auferlegt.
3.
Die Sache wird zur Neuverlegung der vorinstanzlichen Kosten an die Eidgenössische Steuerrekurskommission zurückgewiesen.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 23. Dezember 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: