Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.709/2005 /len

Urteil vom 28. August 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
Liechtensteinische Steuerverwaltung,
Lettstrasse 37, 9490 Vaduz,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____,
Beschwerdegegnerin, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Norbert Seeger,
Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein, 9490 Vaduz.

Gegenstand
Verjährung von Verzugszinsen für Mehrwertsteuer,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein vom 10. November 2005.

Sachverhalt:
A.
Die Firma X._____ mit Sitz in Vaduz/FL, ist seit dem 1. Januar 1995 im liechtensteinischen Register für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Die Gesellschaft wurde von der Liechtensteinischen Steuerverwaltung am 3. Juli 2000 für das 1. bis zum 4. Quartal 1999 ermessensweise eingeschätzt, nachdem sie die Abrechnung für die genannten Steuerperioden nicht eingereicht hatte. Mit Zahlungsmahnung vom 4. Oktober 2000 forderte die Steuerverwaltung die geschuldete Steuer mit Hinweis auf die noch separat zu fakturierenden Verzugszinsen ein, worauf die Steuerpflichtige am 21. November 2000 eine Mehrwertsteuer-Abrechnung einreichte. In der Folge korrigierte die Steuerverwaltung ihre Ermessensveranlagung.

Am 9. Oktober 2002 stellte die Steuerverwaltung für die Verzugszinsen vom Jahr 1999 total Fr. 380.95 in Rechnung. Eine weitere Rechnung vom 29. Januar 2003 umfasste Verzugszinsen der Jahre 2000 und 2001 von insgesamt Fr. 549.40. Die Steuerpflichtige bezahlte (per Valuta 9. September 2003) einen Betrag von Fr. 532.55 und machte für den Rest Verjährung geltend.

Mit Verfügung vom 26. September 2003 bezifferte die Steuerverwaltung die fälligen Verzugszinsen auf Fr. 397.80 und stellte Kosten von insgesamt Fr. 100.– in Rechnung. Eine Einsprache wies sie mit Entscheid vom 26. November 2003 ab.

Die hiergegen erhobene Beschwerde wurde von der Liechtensteinischen Landessteuerkommission am 16. März 2004 ebenfalls abgewiesen.
B.
Der Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein hiess mit Urteil vom 10. November 2005 eine Beschwerde der Firma X._____ gegen den Entscheid der Landessteuerkommission gut und hob die Verfügung der Liechtensteinischen Steuerverwaltung vom 26. September 2003 sowie den Einspracheentscheid vom 26. November 2003 ersatzlos auf.
C.
Die Liechtensteinische Steuerverwaltung hat gegen das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs am 6. Dezember 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Schweizerische Bundesgericht erhoben. Die Beschwerdeführerin beantragt im Hauptbegehren, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und der Entscheid der Landessteuerkommission vom 16. März 2004 sei zu bestätigen. Mit einem Eventualantrag verlangt sie, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde insoweit gutzuheissen und das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs insoweit abzuändern sei, als der Verzugszins für das Quartal 4/1999, und der Verzugszins für das Quartal 1/2000 für die Zeit vom 27. September 2000 bis zum 5. Februar 2002 bzw. 7. Januar 2003 von der Firma X._____ geschuldet sei.

Die Firma X._____ hat am 16. Dezember 2005 ihrerseits Beschwerde an das Schweizerische Bundesgericht erhoben. Darin ficht sie das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs im Kostenpunkt an und beantragt, dass ihr die mit CHF 958,70 bestimmten Vertretungskosten zugesprochen und das Land Liechtenstein zum Ersatz binnen 4 Wochen verpflichtet wird.
D.
Der Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein hat auf eine Vernehmlassung verzichtet. Die Firma X._____ schliesst in ihren Gegenäusserungen vom 13. Januar 2006 auf Abweisung der Beschwerde der Liechtensteinischen Steuerverwaltung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Die Zulässigkeit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein an das Schweizerische Bundesgericht ergibt sich völkerrechtlich aus Art. 11 der Vereinbarung vom 28. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zum Vertrag betreffend die Mehrwertsteuer im Fürstentum Liechtenstein (SR 0.641.295.142.1; im Folgenden: Vereinbarung) und landesrechtlich aus Art. 55 Abs. 1 des liechtensteinischen Gesetzes vom 24. November 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG/FL; Liechtensteinisches Landesgesetzblatt 1994, Nr. 84) bzw. - seit dem 1. Januar 2001 - aus Art. 66 Abs. 1 des liechtensteinischen Gesetzes vom 16. Juni 2000 über die Mehrwertsteuer (MWSTG/FL; LGBL 2000, Nr. 163). Das Verfahren richtet sich nach schweizerischem Recht (Vereinbarung, Art. 11).
1.2 Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die liechtensteinische Mehrwertsteuer ist auch die Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein legitimiert (Art. 55 Abs. 4 aMWSTG/FL; Art. 66 Abs. 4 MWSTG/FL). Die Beschwerdebefugnis der Steuerverwaltung ist nach dem Gesetzeswortlaut an keine weiteren Voraussetzungen gebunden. Insbesondere braucht die Steuerverwaltung kein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung des angefochtenen Entscheids im Sinn von Art. 103 lit. a des Bundesgesetzes über die Bundesrechtspflege (OG) darzutun. Ihr Interesse an der einheitlichen und richtigen Anwendung des Mehrwertsteuerrechts genügt (vgl. zur Beschwerdebefugnis der Eidgenössischen Steuerverwaltung: BGE 125 II 326 E. 2c S. 329, mit Hinweisen).
1.3 Letztinstanzliche liechtensteinische Entscheidungen über materielle Vorschriften der Mehrwertsteuer können kraft ausdrücklicher Vorschrift ausschliesslich in bezug auf Rechtsfragen beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden (Vereinbarung, Art. 11). Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht kann also nur gerügt werden, Rechtsvorschriften der liechtensteinischen Mehrwertsteuergesetzgebung und der gemäss dieser Gesetzgebung anwendbaren Vorschriften seien verletzt (Art. 66 Abs. 2 MWSTG/FL; Art. 55 Abs. 2 aMWSTG/FL); eine Sachverhaltsprüfung steht dem Bundesgericht somit nicht zu (Urteil 2A.550/2004 vom 11. Juli 2005, E. 1.2, mit Hinweis; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Ziff. 10.2.5, S. 581 f., Rz. 1714). Das Bundesgericht kann den Entscheid des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein nur korrigieren oder aufheben, wenn Rechtsvorschriften der liechtensteinischen Mehrwertsteuergesetzgebung verletzt worden sind.

Ob die Beschwerde der Firma X._____ (im Folgenden: Beschwerdegegnerin), die das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs wie erwähnt nur im Kostenpunkt anficht, überhaupt zulässig ist, kann mit Rücksicht auf den Verfahrensausgang offen bleiben.
1.4 Am 1. Januar 2001 ist das neue liechtensteinische Mehrwertsteuergesetz vom 16. Juni 2000 in Kraft getreten (Art. 94 MWSTG/ FL). Im vorliegenden Fall sind die Mehrwertsteuern für das 4. Quartal 1999 im 1. Quartal 2000 und diejenige für das 1. Quartal 2000 im 2. Quartal 2000, d.h. noch unter altem Recht, zur Zahlung der Steuerschuld und auch des Verzugszinses fällig geworden (Art. 38 Abs. 1 und 2 aMWSTG/FL). Es kommen deshalb die Bestimmungen des alten Mehrwertsteuergesetzes zur Anwendung (vgl. Art. 89 und Art. 90 MWSTG/FL).

Da das Fürstentum Liechtenstein das schweizerische Mehrwertsteuerrecht in weiten Teilen unverändert in das eigene Recht übernommen hat (vgl. Vereinbarung, Art. 1 Abs. 1), kann bei der Beurteilung auf die entsprechende Lehre und Rechtsprechung zur schweizerischen Mehrwertsteuer abgestellt werden. Dies gilt zumindest insoweit, als keine abweichenden Gesetzesbestimmungen bestehen.
2.
Umstritten ist einzig, ob die für das 4. Quartal 1999 bzw. für das 1. Quartal 2000 von der Steuerverwaltung am 9. Oktober 2002 und am 29. Januar 2003 in Rechnung gestellten Verzugszinsen verjährt sind oder nicht. Nicht bestritten sind dagegen der Zinssatz (5%) sowie die Höhe der Verzugszinsen (Fr. 397.80).
2.1 Das hier anwendbare liechtensteinische Mehrwertsteuerrecht regelt die Entstehung der Steuerforderung in Art. 34 aMWSTG/ FL und die Entrichtung der Steuer in Art. 38 aMWSTG/FL (vgl. die gleich lautenden Art. 34 und Art. 38 der schweizerischen Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994; MWSTV/CH). Demnach hat der Steuerpflichtige innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode die geschuldete Steuer der Steuerverwaltung zu bezahlen. Bei verspäteter Zahlung ist ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 38 Abs. 2 aMWSTG/FL; vgl. Art. 38 Abs. 2 MWSTV/CH).
Geregelt sind ebenfalls die Verjährung von Steuerforderungen und die Verjährung des Vorsteueranspruchs (Art. 40 und Art. 41 aMWSTG/FL; vgl. Art. 40 und Art. 41 MWSTV/CH): Diese verjähren fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden sind.

Nicht geregelt ist dagegen die Verjährung der gemäss Art. 38 aMWSTG/FL (bzw. Art. 38 MWSTV/CH) geschuldeten Verzugszinsen. Wie der Liechtensteinische Verwaltungsgerichtshof erkannt hat, liegt eine echte Gesetzeslücke vor (vgl. BGE 128 I 34 E. 3b S. 42, mit Hinweisen; Max Imboden/René A. Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I, Basel 1976, Nr. 23 B I a S. 147 f.). Das Gericht hat deshalb, mangels Gewohnheitsrechts, nach der Regel zu entscheiden, die es als Gesetzgeber aufstellen würde; es folgt dabei bewährter Lehre und Überlieferung (Art. 1 Abs. 3 und 4 des Personen- und Gesellschaftsrechts vom 20. Januar 1926, PGR/FL; vgl. Art. 1 Abs. 2 und 3 ZGB/CH).
2.2 Als Mittel zur Schliessung der echten Lücke fällt unter Umständen der Analogieschluss in Betracht (BGE 129 V 345 E. 4.1 S. 346, mit Hinweisen). Dieser erscheint im vorliegenden Fall deshalb sinnvoll, weil der Gesetzgeber die Verjährung der Steuerforderung ausdrücklich geregelt und dafür eine Fünfjahresfrist vorgesehen hat (Art. 40 Abs. 1 aMWSTG/FL; vgl. Art. 40 MWSTV/CH). Das Bundesgericht hat zudem im erwähnten Urteil festgestellt, dass dem Verzugszins sowohl im Privat- wie auch im Sozialversicherungsrecht die Funktion eines Vorteilsausgleichs wegen verspäteter Zahlung der Hauptschuld zukommt und dass demnach eine hinreichende sachliche Gemeinsamkeit für die analoge Anwendung der für den Hauptanspruch geltenden Regelung gegeben ist (BGE 129 V 345 E. 4.2.1 S. 347, mit Hinweisen).

Fehlt es im Mehrwertsteuerrecht von Liechtenstein (und der Schweiz) an einer Verjährungsregelung für die Verzugszinsen, so ist diese primär in Anlehnung an die Ordnung festzulegen, die das öffentliche Recht für verwandte Fälle aufgestellt hat; nur wenn solche öffentlich-rechtlichen Vorschriften fehlen, ist subsidiär auf privatrechtliche Bestimmungen abzustellen oder hat der Richter als lückenfüllender Gesetzgeber selber eine Regelung aufzustellen (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rzn. 790 ff.; Imboden/Rhinow, a.a.O., Band I, Nr. 34 B III S. 202, je mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).
2.3 Aus dem Gesagten ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass mit Bezug auf die Verjährung der Verzugs-

zinsen auf die 5-Jahresfrist abzustellen ist, weil der Gesetzgeber für die Verjährung der Hauptschuld ebenfalls eine 5-Jahresfrist vorgesehen hat. Es wäre nicht nur systemwidrig, sondern auch unpraktikabel, für die Verzugszinsen eine andere, d.h. eine dreijährige Frist anzuwenden, wie dies der Verwaltungsgerichtshof in Anlehnung an das liechtensteinische Zivilrecht befürwortet. Die Liechtensteinische Steuerverwaltung geht zu Recht davon aus, dass die Lückenfüllung über das Mehrwertsteuerrecht zu erfolgen habe, wenn dies - wie hier - möglich ist. Dies drängt sich schon aus systematischen Gründen auf, weil Steuerforderung und Verzugszins im gleichen Kapitel des Mehrwertsteuergesetzes geregelt sind (II. Steuer auf dem Umsatz im Inland; E. Entstehung der Steuerforderung, Veranlagung und Entrichtung der Steuer), und deshalb auch für die Verjährung der Steuerforderung und die Verjährung der Verzugszinsen die gleichen Fristen zur Anwendung kommen sollten. Hinzu kommt, dass Mehrwertsteuerforderung und Verzugszins in einem engen Zusammenhang stehen, wobei beide ohne Mahnung fällig werden. Schliesslich sind die Verjährungsfristen im
Recht der Mehrwertsteuer generell auf fünf Jahre festgelegt (Art. 40 Abs. 1 aMWSTG/FL; vgl. Art. 40 MWSTV/CH für die Steuerforderung; Art. 41 Abs. 1 aMWSTG/ FL; vgl. Art. 40 MWSTV/CH für die Rückforderung des Vorsteuerabzugs).

Gilt für die Verjährung der Verzugszinsen, wie dargelegt, die 5-jährige Verjährungsfrist der Steuerforderung (Hauptschuld) analog, so sind entsprechend auch die im Gesetz vorgesehenen Regeln über die Unterbrechung und den Stillstand anwendbar (Art. 41 Abs. 2 und 3 aMWSTG/FL; vgl. Art. 41 Abs. 2 und 3 MWSTV/ CH). Die Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach neben der kurzen dreijährigen Verjährungsfrist von § 1480 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) auch die privatrechtlichen Bestimmungen über die Hemmung und Unterbrechung der Verjährung, d.h. insbesondere die § 1494 bis 1497 ABGB zur Anwendung kommen sollen, ist folglich abzulehnen.
3.
3.1 Gemäss diesen Erwägungen ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Liechtensteinischen Steuerverwaltung (im Hauptbegehren) gutzuheissen und der Entscheid der Landessteuerkommission vom 16. März 2004 zu bestätigen. Das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs des Fürstentums Liechtenstein vom 10. November 2005 wird aufgehoben. Der Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein wird gegebenenfalls einen neuen Kostenentscheid zu fällen haben.

Damit erübrigt es sich zu prüfen, ob die Frage der Partei- und Vertretungskosten nach Art. 68 MWSTG/FL (statt nach Art. 56 Abs. 3 aMWSTG/FL) hätte beurteilt werden sollen, wie die Beschwerdegegnerin in ihrer Eingabe behauptet; ihre Beschwerde vom 16. Dezember 2005 ist demnach abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.
3.2 Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend trägt die Beschwerdegegnerin die vor Bundesgericht angefallenen Kosten (Art. 156 Abs. 1 und 2, Art. 153 und Art. 153a OG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 159 OG).
4.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Beschwerde der Liechtensteinischen Steuerverwaltung wird gutgeheissen, das Urteil des Verwaltungsgerichtshofes des Fürstentums Liechtenstein vom 10. November 2005 aufgehoben und die Entscheidung der Landessteuerkommission vom 16. März 2004 bestätigt.
2.
Die Beschwerde der Firma X._____ wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3.
Die Firma X._____ trägt die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– für beide Verfahren.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Verwaltungsgerichtshof des Fürstentums Liechtenstein schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 28. August 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: