

ISABELLE
HOMBERGER GUT
IVO GUT

VERZUGSZINS AUF VERSPÄTETER ZAHLUNG

Warum Unternehmen oft Verzugszins zahlen, der nicht geschuldet wäre

Wer die Mehrwertsteuer falsch abgerechnet hat und deshalb eine Steuernachforderung erhält, bekommt von der ESTV auch noch eine Verzugszinsrechnung. Die Erfahrung zeigt, dass vielen Unternehmen nicht bewusst ist, dass dieser Verzugszins möglicherweise gar nicht geschuldet ist.

1. VERZUGSZINS AUF VERSPÄTETEN ZAHLUNGEN

Gemäss Art. 86 Abs. 1 MWSTG ist die in der Abrechnungsperiode entstandene Steuerforderung innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Periode zu bezahlen. Bei verspäteter Zahlung wird gemäss Art. 87 Abs. 1 MWSTG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verspätet ist auch eine Zahlung, die aufgrund eines korrigierten Fehlers in einer früheren Abrechnung zu entrichten ist oder wenn sich ein Unternehmen fälschlicherweise nicht resp. zu spät für die Registrierung angemeldet hat. Dabei wird der Zins ab dem mittleren Verfall berechnet. Die Zinssätze werden für jedes Jahr vom Eidg. Finanzdepartement festgelegt. Derzeit gilt ein Verzugszinsatz von 4% [1].

Solche Verzugszinsforderungen können für das steuerpflichtige Unternehmen zu einer grossen zusätzlichen Belastung führen, wenn es sich um eine hohe Steuerschuld handelt oder wenn diese vor längerer Zeit fällig geworden ist. Der Verzugszins soll dabei keinen pönalen Charakter haben, sondern einzig den Schaden ausgleichen, der dem Fiskus entstanden ist, weil er das Geld zu spät erhalten hat [2]. Er ist mit anderen Worten nur dann gerechtfertigt, wenn der Staat ohne den begangenen Fehler mehr Geld in der Kasse gehabt hätte. Besteht im staatlichen Vermögen vor und nach der Korrektur des Fehlers keine Differenz, gibt es auch keinen Grund für einen Verzugszins.

2. AUSNAHME GEMÄSS ART. 87 ABS. 2 MWSTG

Die Legislative hat dies erkannt. Auf Antrag der Wirtschafts- und Abgabekommission des Nationalrats wurde eine Aus-

nahme von der Verzugszinspflicht ins Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 aufgenommen. Art. 87 Abs. 2 MWSTG bestimmt, dass kein Verzugszins geschuldet ist bei einer «[...] Nachbelastung, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte». Diese unglückliche Formulierung könnte man so interpretieren, dass kein Verzugszins anfällt, wenn die Nachbelastung auf einem Fehler beruht, der nicht zu einem Steuerausfall geführt hätte, wenn er unterblieben wäre. Gegen diese Interpretation spricht jedoch, dass es weder einen «Steuerausfall» noch einen «Fehler» geben würde, wenn die Abrechnung korrekt erfolgt wäre; die Norm würde damit keinen Sinn machen. Nach der hier vertretenen Ansicht ist dem Bundesgericht zu folgen, das festhält, es sei nur kein Verzugszins geschuldet, falls dem Bund selbst dann keine Steuer entgangen wäre, wenn der Steuerfall nach den falschen Angaben des steuerpflichtigen Unternehmens abgewickelt worden wäre [3].

3. ANWENDUNGSFÄLLE

Die Art des begangenen Fehlers spielt keine Rolle. Daher sind unterschiedliche Fälle, in welchen die Ausnahmebestimmung zur Anwendung kommen kann, denkbar.

3.1 Steuerbare Leistung nicht versteuert. Oft kommt es vor, dass ein Unternehmen Umsätze nicht abrechnet, weil es davon ausgeht, diese seien ausgenommen, befreit oder fänden im Ausland statt, ohne dass die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. Denkbar sind auch Situationen, in welchen Leis-



ISABELLE HOMBERGER GUT,
LIC. IUR., DIPL. STEUER-
EXPERTIN, MITGLIED DER
FACHSUBKOMMISSION
MWST VON EXPERTSUISSE,
GRÜNDERIN & TEILHABERIN,
HOMBERGER MWST



IVO GUT,
LIC. IUR., MITGLIED DES
KONSULTATIVGEMEINSCHAFTS
MWST, TEILHABER,
HOMBERGER MWST

BEISPIEL 1

Ein ausländisches Unternehmen mit mehr als CHF 100 000 weltweitem Umsatz erbringt Montageleistungen in der Schweiz und lässt sich erst drei Jahre nach Aufnahme der Arbeiten für die Mehrwertsteuer registrieren. Alle seine Leistungen in der Schweiz hat es für eine steuerpflichtige Kundin erbracht, die

- a) zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist oder
- b) ihren Vorsteuerabzug mit dem Umsatzschlüssel pauschal um 20% kürzt.

Im Fall a) ist auf der Nachbelastung des nicht versteuerten Umsatzes kein Verzugszins geschuldet. Im Fall b) wäre nach der hier vertretenen Auffassung der Verzugszins nur auf 20% der nachbelasteten Summe zu entrichten.

BEISPIEL 2

Ein Metallwarenhändler liefert Rohre an ein Sanitärunternehmen. Dieses bringt ihm regelmässig Metallabfälle zurück, welche vom Unternehmen an den Verkaufspreis der Rohre angerechnet werden. Bei einer Kontrolle stellt die ESTV fest, dass nur der Saldo des Verkaufspreises abzüglich des Werts des Altmetalls versteuert wurde. Auch hier fällt der Verzugszins auf der Nachbelastung weg, sofern das Sanitärunternehmen das Recht zum Vorsteuerabzug hat. Sollte dieses jedoch nach Saldosteuer-satzmethode abrechnen, ist vom Unternehmen der volle Verzugszins zu bezahlen.

tungen zwischen Unternehmen verrechnet werden und die Steuer nur auf dem Nettoergebnis abgerechnet wird (z. B. Anrechnung von Abfallprodukten auf den Kaufpreis).

Wenn der Leistungsempfänger in solchen Fällen das Recht zum vollen Vorsteuerabzug hat, ist dem Bund aufgrund der fälschlicherweise nicht versteuerten Leistung kein Schaden entstanden, da ja bei einer korrekten Abwicklung die vom Leistenden erhaltene Steuer als Vorsteuer hätte zurückerstattet werden müssen.

Darf der Empfänger die Vorsteuer nur teilweise abziehen, ist der Meinung der Autorin und des Autors nach der Verzugszins nur auf demjenigen Anteil geschuldet, auf dem dieser den Vorsteuerabzug nicht hätte vornehmen dürfen, da der Bund ja auch nur auf diesem Teil einen Steuerausfall erlitten hätte [4].

3.2 Bezugssteuer nicht abgerechnet. Unterlässt es ein steuerpflichtiges Unternehmen, die Steuer auf dem Bezug von Leistungen abzurechnen, entsteht kein finanzieller Nachteil für den Bund, wenn die Bezugssteuer bei richtiger Abrechnung zum Vorsteuerabzug zugelassen gewesen wäre. Bei vollem Vorsteuerabzugsrecht hat die ESTV in der Praxis schon vor der Einführung der Ausnahmebestimmung in Art. 87 Abs. 2

MWSTG von sich aus in solchen Fällen keine Aufrechnung vorgenommen und damit auch keinen Verzugszins erhoben.

3.3 Korrekturen bei Leistungen an Nahestehende. Als Entgelt aus Leistungen an eng verbundene Personen gilt gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG der Wert, der mit unabhängigen Dritten vereinbart würde. Wenn festgestellt wird, dass der abgerechnete Wert zu tief war, ist auch hier zu prüfen, ob der (nahestehende) Empfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wäre. Ist dies der Fall, darf die ESTV auch hier keinen Verzugszins erheben.

3.4 Falscher Steuersatz. Erfolgt eine Nachbelastung resp. wird eine Korrekturabrechnung eingereicht, weil mit einem zu tiefen Steuersatz abgerechnet wurde, entsteht dem Bund kein Schaden, falls die Leistungsempfängerin zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Dies gilt allerdings nicht, wenn die steuerpflichtige Person einen falschen Saldosteuer-satz verwendet hat. War dieser zu tief, wäre dem Bund ohne Korrektur ein finanzieller Nachteil entstanden; ob die Empfängerin die Vorsteuer abziehen durfte oder nicht, spielt diesfalls keine Rolle.

4. NACHWEIS UND EINFORDERUNG

Damit die Ausnahme von der Regel des Verzugszinses auf verspäteten Zahlungen zur Anwendung kommt, muss feststehen, dass die Bedingungen von Art. 87 Abs. 2 MWSTG erfüllt sind. Während der Zahlungsverzug und der begangene Fehler ohne Weiteres festgestellt werden können, bereitet der Nachweis, dass beim Bund ohne Korrektur kein Schaden entstanden wäre, in der Praxis oft Probleme. Die ESTV geht davon aus, dass die Beweislast dafür bei der steuerpflichtigen Person liegt. Diese Annahme ist jedoch nicht unumstritten: Beim Verzugszins handelt es sich nicht um eine Steuer, deren Minderung durch Steuerschuldende zu beweisen wäre; zudem hat der Gesetzgeber auch nicht angeordnet, dass Schuldner oder Schuldnerinnen die Erfüllung dieser Bedingung beweisen oder auch nur glaubhaft machen müssen [5].

Auf der anderen Seite ist die ESTV verpflichtet, den Verzugszins zu erheben, wenn dieser anfällt. Sie kann (und muss) nur darauf verzichten, wenn die Voraussetzungen für die Ausnahme erfüllt sind. In der Praxis erstellt sie nach der Erfahrung der Autorin und des Autors für jede verspätete Zahlung automatisch eine Verzugszinsrechnung, unabhängig davon, ob diese aufgrund einer Korrektur einer Abrechnung oder einer verpassten Zahlungsfrist erfolgt. Sie begründet dies im Standardbegleitbrief mit Art. 87 Abs. 1 MWSTG, ohne jedoch die Ausnahme in Abs. 2 zu erwähnen.

Bei der Korrektur eines Fehlers in einer früheren Abrechnungsperiode (aus eigenem Antrieb oder aufgrund einer Kontrolle durch die ESTV) erscheint dieses Vorgehen fragwürdig. Der Steuerschuldner muss sich aktiv gegen die Erhebung des Verzugszinses wehren, wenn dieser zu Unrecht eingefordert wird. Neben rechtlichen sprechen auch ökonomische Bedenken gegen ein solches Vorgehen: Nicht nur beim betroffenen Unternehmen, sondern auch bei der ESTV entstehen zusätzliche administrative Kosten, weil gemäss ihrer internen Praxis im Bestreitungsfall eine formelle Verfügung

erlassen werden muss, welche irgendwann durch den ohnehin überlasteten Rechtsdienst zu verfassen ist.

Besteht die Möglichkeit, dass dem Bund aufgrund des Fehlers kein Nachteil erwachsen wäre, müsste nach Ansicht der Autorin und des Autors die Behörde beim steuerpflichtigen Unternehmen die Informationen verlangen, welche sie braucht, um festzustellen, ob keine Ausnahme von der Verzugszinspflicht vorliegt (sofern sie über diese nicht ohnehin schon verfügt). Erst danach wäre zu entscheiden, ob tatsächlich ein Verzugszins zu bezahlen ist.

5. FAZIT

Wer eine Verzugszinsrechnung von der ESTV erhält, sollte zuerst prüfen, ob die Forderung zu Recht besteht, bevor bezahlt wird. Wenn der Verzugszins aufgrund einer verpassten Zahlungsfrist aufgelaufen ist, sind keine weiteren Überlegungen nötig. Liegt der Grund für die verspätete Zahlung je-

doch in einem Fehler in einer früheren Abrechnung, sollte abgeklärt werden, ob dem Bund überhaupt ein Steuerausfall entstanden wäre, wenn dieser Fehler nicht korrigiert worden wäre. Für die Zukunft ist zu wünschen, dass die ESTV vor der Einforderung des Verzugszins von sich aus überlegt, ob sie weitere Informationen braucht, um zu entscheiden, ob er tatsächlich geschuldet ist. ■

Fussnoten: 1) Verordnung des EFD über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern vom 25. Juni 2021. 2) Clavadetscher, Diego, Ein Plädoyer für den schlecht gelöhnten Gehilfen des Fiskus, in: Der Schweizer Treuhänder 8/2002, S. 727. 3) BGE 2C_809/2017. 4) Gleicher Meinung: Conrady, Patrick, La non-perception de l'intérêt moratoire selon l'article 87 alinéa 2 LTVA, in: OREF, Au carrefour des contributions: Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, S. 7 f., Staempfli Edition Bern 2020. 5) Conrady, Patrick, a. a. O., S. 10.