

**Zeitschrift:** Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales

**Herausgeber:** Société d'Etudes Economiques et Sociales

**Band:** 65 (2007)

**Heft:** 3: La réforme de la TVA

**Artikel:** Selbstveranlagungsprinzip und seine Folgen

**Autor:** Clavadetscher, Diego

**DOI:** <https://doi.org/10.5169/seals-141986>

#### **Nutzungsbedingungen**

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. [Mehr erfahren](#)

#### **Conditions d'utilisation**

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. [En savoir plus](#)

#### **Terms of use**

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. [Find out more](#)

**Download PDF:** 14.01.2026

**ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>**

# SELBSTVERANLAGUNGSPRINZIP UND SEINE FOLGEN

DIEGO CLAVADETSCHER\*  
*Schweizerisches Mehrwertsteuer-Institut*  
*dc@clavatax.ch*

> L'article se penche sur la problématique de l'auto-taxation applicable en matière de TVA. Ce principe commande que l'assujetti est seul responsable pour la détermination correcte, le décompte et le paiement de l'impôt. L'auteur relève que ce système, tel que mis en place pour la TVA, conduit à une inégalité des chances en défaveur du contribuable. En se fondant sur une analyse historique ayant trait aux autres types de contributions publiques connaissant le même système, il montre que l'auto-taxation trouve ses limites dans un impôt aussi compliqué que la TVA. Par ailleurs, il estime que le système est exagérément axé sur le principe de l'économie de la perception et de l'efficacité des contrôles, aux dépends d'une taxation équitable du contribuable. L'auteur décrit les conséquences négatives de cette situation, notamment une importante insécurité juridique, les problèmes qui peuvent se poser en cas de contrôles fiscaux et les difficultés pratiques rencontrées par les contribuables (notamment les problèmes liés à la complexité de l'impôt et à la gestion du risque fiscal qui en découle). Il propose donc des modifications importantes du système. Il envisage en particulier de passer à un système de taxation mixte qui impliquerait de transférer la compétence du prélèvement de la TVA aux cantons. Pour le cas où cette solution ne serait pas envisageable, l'auteur met en avant des adaptations du système actuel qui permettraient de sensiblement améliorer la situation.

## 1. EINLEITUNG

Die schweizerische Mehrwertsteuer wurde als sogenannte *Selbstveranlagungssteuer* konzipiert. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige die alleinige Verantwortung für die korrekte Ermittlung und Abrechnung sowie die rechtzeitige Entrichtung der Steuer trägt. Ohne ein Tätigwerden der Eidg. Steuerverwaltung hat er die Steuer (in der Regel vierteljährlich) abzurechnen und die für diesen Zeitraum geschuldete Steuer innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode der Eidg. Steuerverwaltung zu überweisen<sup>1</sup>. Somit ist es grundsätzlich allein Aufgabe des Steuerpflichtigen, für eine ordnungsgemäße Erhebung der MWST besorgt zu sein. Die Eidg. Steuerverwaltung setzt die Steuer nur dann an Stelle des Steuerpflichtigen fest, wenn dieser seinen (*Selbstveranlagungs-*)Pflichten nicht ordnungsgemäss nachkommt. Das *Selbstveranlagungsprinzip*, welches auf den ersten Blick einfach und plausibel daher kommt, führt in der Realität zu einer ungleichen Risikoverteilung zwischen Fiskus und

\* Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte, Leiter des schweizerischen Mehrwertsteuer-Instituts

<sup>1</sup> Art. 45 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 47 Abs. 1 MWSTG

Steuerpflichtigen, die massiv zu Ungunsten der Steuerpflichtigen ausfällt. Dies wird heute von den Steuerpflichtigen nicht mehr ohne weiteres hingenommen. Die Einwände sind um so berechtigter, als die Mehrwertsteuer einerseits eine Konsumsteuer darstellt, welche die steuerpflichtigen Unternehmen grundsätzlich nicht belasten sollte und andererseits einen Komplexitätsgrad angenommen hat, welcher für das Gros der Steuerpflichtigen kaum mehr zu bewältigen ist.

Der vorliegende Beitrag wird zunächst den geschichtlichen Hintergrund der Selbstveranlagung darstellen und anschliessend kurz die aus der Selbstveranlagung resultierenden Verpflichtungen beleuchten. Sodann werden die Folgen des heute geltenden Rechts dargestellt. Im letzten Teil werden Möglichkeiten für eine Ablösung oder zumindest eine Modifikation des geltenden Rechts vorgestellt.

## 2. HISTORISCHE HINTERGRÜNDE

Die Analyse der historischen Quellen zeigt, dass die Selbstveranlagung nie für eine derart komplexe Steuer wie die Mehrwertsteuer geschaffen wurde.

### 2.1 KANTONALE UND EIDG. STEMPELSTEUERN

Ursprünglich fand die Selbstveranlagung Anwendung bei bestimmten (kantonalen) Verkehrssteuern. Häufig wurden dabei so genannte Stempelmarken verwendet. Diese Steuerarten betrafen bloss wenige, klar definierte Vorgänge und nur einen sehr engen Kreis von Steuerpflichtigen. Über die Marken, welche der Steuerpflichtige vorgängig beim Fiskus bezog, konnten die Erhebung und gleichzeitig die Kontrolle sehr einfach gestaltet werden. Mit Einführung der eidgenössischen Stempelabgabe fand die Selbstveranlagung Eingang in das Bundessteuerrecht. Vor dem Hintergrund des ersten Weltkriegs und der angespannten Finanzlage erschloss der Bundesrat mit der Stempelabgabe eine neue Einnahmequelle. Diese neue Steuer sollte einerseits einen geringen Verwaltungsaufwand verursachen, andererseits nur wenige Steuerpflichtige mit der Erhebung belasten. So hebt denn die Botschaft<sup>2</sup> des Bundesrates als wesentlichen Vorteil der Stempelabgabe hervor, dass die Zentralverwaltung der Stempelabgaben in einem relativ sehr bescheidenen Umfange in Wirksamkeit treten könne, da nur ein gut qualifiziertes, aber kleines Personal erforderlich sei und man ausserdem die Stempelverwaltung an die schon vorhandene Organisation der Abteilung Kriegssteuerverwaltung angliedern könne.

Ebenfalls in dieser Botschaft wies der Bundesrat auf die Unbeliebtheit der bestehenden kantonalen, nach dem Selbstveranlagungsprinzip erhobenen, Stempelabgaben bei den Abgabepflichtigen hin und führte dies nur zu einem sehr geringen Teil auf die eigentliche Belastung durch die Abgabe zurück. Den Hauptgrund für die ablehnende Haltung sah der Bundesrat in der Belästigung (sic) durch die Form des Abgabenbezuges. Daher wünschte er diese Belästigung zu vermeiden, indem u.a. der Abgabenbezug so gestaltet wurde, dass der Grossteil der Bevölkerung unmittelbar weder mit dem Stempel noch der Strafgefahr (!) in Berührung kam. Vielmehr sollte sich die Pflicht zur Entrichtung auf einen kleinen, geschäftskundigen Personenkreis beschränken. Zudem wird in der Botschaft mit für die heutige Zeit verblüffender Offenheit zugegeben, dass der Abgabebezug durch das

<sup>2</sup> BBI 1917, Band III, S. 91 ff.

System der Selbstveranlagung und der kleinen Anzahl Steuerpflichtiger für den Bund wesentlich verbilligt und die Verwaltungskosten der Abgabeerhebung zu einem guten Teil vom Bund den Unternehmen überbürdet würde. Daraus folgerte der Bundesrat damals noch, dass der Bund die Verpflichtung anerkennen müsse, die Erhebung so zu gestalten, dass auch bei den Unternehmen, auf welchen er zur Entlastung des Publikums Arbeitslast und Verantwortung gehäuft habe, „Last und Belästigung nicht über das Mindestmass des unerlässlich Notwendigen hinausgehen“.

Erwähnenswert auch, dass der Bundesrat in den Zwanziger Jahren die Einführung eines proportionalen Quittungs- und Fakturierungsstempels verwarf, der in seiner Auswirkung einer mässigen Umsatzsteuer entsprochen hätte<sup>3</sup>. Als Grund wird u.a. die Tatsache aufgeführt, dass sich die geltenden Grundsätze bewährt hätten. Weiter werden als Vorteile erneut die Verpflichtung eines möglichst kleinen Kreises rechts- und geschäftskundiger Personen und Unternehmen zur Erfüllung der Formalitäten genannt, sowie die Vermeidung eines grossen Verwaltungsapparats und der damit verbundenen erheblichen Kosten.

## 2.2 WARENUMSATZSTEUER

Als in der Notzeit des zweiten Weltkriegs die Warenumsatzsteuer eingeführt wurde, entstanden diejenigen Verfahrensbestimmungen, die bei der Mehrwertsteuer heute noch in nahezu unverändertem Wortlaut Geltung haben.

Bei der Konzeption wurden die beiden Argumente – geringer Verwaltungsaufwand und Steuerpflicht begrenzt auf eine kleine Zahl geschäftskundiger Steuerpflichtiger – aus der Stempelabgabe übernommen. Die Warenumsatzsteuer beschränkte sich auf Grossisten, mithin auf Steuerpflichtige, die zum Führen von Geschäftsbüchern verpflichtet waren und denen die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen, so hoffte man, nicht schwer fallen würde. Man frohlockte, dass sich die Verwaltungskosten angesichts der Einfachheit des Tatbestandes, der für die Steuerfestsetzung massgebend sei, in mässigen Grenzen halten dürften<sup>4</sup>.

Interessant ist die in der Botschaft zur Warenumsatzsteuer erwähnte Verwerfung des damals in Deutschland geltenden Systems der Brutto-Allphasensteuer unter Hinweis auf die ausserordentlich grosse Zahl steuerpflichtiger Betriebe und dem damit verbundenen kostspieligen Erhebungsapparat<sup>5</sup>. Das Selbstveranlagungsprinzip wurde somit von seinen Vätern als gerade nicht geeignet für eine allgemeine Umsatzsteuer und ihrer grossen Anzahl Steuerpflichtiger angesehen.

Aus den Quellen wird weiter ersichtlich, dass die Warenumsatzsteuer nur als eine ausserordentliche Übergangslösung in einer ausserordentlichen Zeit angesehen wurde. So befürwortete der Bundesrat die Warenumsatzsteuer nicht als dauernde Massnahme. Gemäss Botschaft wollte der Bundesrat mit der Beschränkung der Steuererhebung auf zehn Jahre die Frage der Umsatzbesteuerung für die Zukunft nicht endgültig entscheiden. Nur deshalb hat er damals eine Steuerform gewählt, die eine möglichst einfache Durchführung ermöglichte und keinen allzu grossen Verwaltungsapparat erforderte, so aber im Grunde den privaten Unternehmen

<sup>3</sup> BBI 1926, Band I S. 745 f.

<sup>4</sup> BBI 1940, Band I, S. 62

<sup>5</sup> BBI 1940, Band I, S. 61

einen Teil der Arbeit und Ausgaben der Steuereintreibung überbürdete. Dennoch hat sich das damals aus dieser konkreten Situation entstandene Prinzip stell perpetuiert. Während die Entlastung der Steuerverwaltung durch die Mitwirkung der Steuerpflichtigen in den beiden Weltkriegen durchaus im Sinne eines nationalen Kraftakts begrüßt werden konnte, darf dieses Argument in der heutigen Zeit mit Fug und Recht hinterfragt werden.

### 2.3 WÜRDIGUNG

Die Einführung des Selbstveranlagungsprinzips sowohl bei der Stempelabgabe als auch bei der Warenumsatzsteuer wurde in einer Zeit grösster Not vollzogen und basierte auf dem Konzept einer einfachen, klaren Steuer, welche mit einem kleinen, billigen Verwaltungsapparat auskommt und – vor allem – von buchführungspflichtigen Unternehmen problemlos bewältigt werden kann.

Obwohl die heutige Mehrwertsteuer wohl kaum mehr eine einfache und widerspruchsfreie Steuer darstellt, wurde beim Wechsel von der Warenumsatz- zur Mehrwertsteuer das Prinzip der Selbstveranlagung unreflektiert (oder zumindest ohne dass darüber öffentlich debattiert worden wäre) übernommen. Somit wird bis auf den heutigen Tag ein Prinzip angewendet, welches unter aussergewöhnlichen historischen Umständen und für relativ einfach handhabbare Abgaben eingeführt wurde. Die Tauglichkeit der Argumente, welche seinerzeit sehr wohl zutreffend sein mochten, wurde seither nie mehr einer echten Überprüfung unterzogen. Im Gegensatz zur Warenumsatzsteuer, welche wie oben dargestellt, nur verhältnismässig wenige Unternehmen involvierte, betrifft die heutige Mehrwertsteuer jedoch nahezu alle Wirtschaftsbeteiligten. Im Gegensatz zur einphasigen Warenumsatzsteuer ist sie zudem als Allphasensteuer ausgestaltet und beschlägt nicht bloss die Umsatz-, sondern – aufgrund des Vorsteuerabzugs – auch die Aufwandseite der Unternehmung. Zudem beruht die heutige Mehrwertsteuerordnung auf zum Teil widersprüchlichen Prinzipien, welche durch eine Vielzahl von Ausnahmen durchbrochen werden.

Im Rahmen der Neukonzeption der Mehrwertsteuer besteht somit allen Anlass zu hinterfragen, ob die Selbstveranlagung in ihrer heutigen Form weiterhin die adäquate Veranlagungsart ist. Dies um so mehr, als Blumenstein, einer der Doyens des schweizerischen Steuerrechts, die Selbstveranlagung wie folgt qualifiziert hatte: „*Ganz allgemein ist zu sagen, dass die reine Selbstveranlagung stets nur ein letztes Aushilfsmittel darstellt und vom Steuergesetzgeber, wenn immer möglich, vermieden wird*“<sup>6</sup>. Ebenso stellte Blumenstein fest, dass eine gemischte Veranlagung u.a. dann angezeigt ist, wenn die Steuersicherheit sich mit der Zulassung einer reinen Selbstveranlagung nicht verträgt und dass zahlreiche Gründe für eine möglichst ausgedehnte Verwendung des gemischten Veranlagungsverfahrens im modernen Steuerrecht sprechen<sup>7</sup>.

## 3. DAS SELBSTVERANLAGUNGSPRINZIPS IM HEUTIGEN MEHRWERTSTEUERSYSTEM

### 3.1 INNERE RECHTFERTIGUNG

Im Verlaufe der Jahre entwickelte sich eine Tendenz, die Selbstveranlagung mit erhe-

<sup>6</sup> Blumenstein, S. 392

<sup>7</sup> Blumenstein, S. 394

bungswirtschaftlichen Argumenten zu legitimieren<sup>8</sup>. Aus den Ausführungen der Verwaltung, aber auch des Bundesgerichts, geht immer wieder hervor, dass die innere Rechtfertigung der einseitigen Auslegung des Selbstveranlagungsprinzips die relative Personalknappheit der Umsetzung der Mehrwertsteuer betrauten Hauptabteilung Mehrwertsteuer ist. Es werden aus dem Selbstveranlagungsprinzip Regeln entwickelt, die Ermöglichung einer raschen und einfachen Kontrolle durch die Steuerverwaltung als höherwertiges Rechtsgut gelten lassen, als die sachgerechte Belastung mit Steuern beim Steuerpflichtigen. Dieses heute vorherrschende Verständnis des Selbstveranlagungsprinzips führt letztlich dazu, dass die Rechte des Unternehmers eingeschränkt und das Risiko einseitig zu seinen Lasten verschoben wird.

### 3.2 GEHALT DES SELBSTVERANLAGUNGSPRINZIPS

Beim Wechsel von der Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer per 1. Januar 1995 wurde – wie bereits erwähnt – am System der Selbstveranlagung festgehalten. Der Grundsatz, welcher übrigens auch der Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben zu Grunde liegt, besagt, dass sowohl die Veranlagung als auch die Entrichtung der Steuer durch den Steuerpflichtigen selbst zu erfolgen hat. Schon unter dem Warenumsatzsteuerrecht haben sich Justizbehörden mit dem Gehalt des Selbstveranlagungsprinzips eingehend beschäftigt<sup>9</sup>. Mit unpubliziertem Entscheid vom 6. März 2001<sup>10</sup> hat das Bundesgericht entschieden, dass die zum Warenumsatzsteuerrecht ergangene Rechtssprechung des Bundesgerichtes ohne weiteres auch für die Mehrwertsteuer übernommen werden kann, da aus dem Selbstveranlagungsprinzip für den Mehrwertsteuerpflichtigen die gleichen Rechte und Pflichten wie unter der Warenumsatzsteuer abgeleitet werden können. Seither<sup>11</sup> halten die Justizbehörden zur Bedeutung der Selbstveranlagungssteuer jeweils fest, „*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*“.

Zum Inhalt des Selbstveranlagungsprinzips finden sich u.a. folgende Ausführungen<sup>12</sup>: „*Das Prinzip der Selbstverantwortung findet seinen Niederschlag im klaren Wortlaut der vorgenannten Bestimmung [Art. 37 MWSTV, welche dem Art. 46 MWSTG entspricht]. (...) Diese Bestimmung der MWSTV auferlegt dem Steuerpflichtigen die alleinige Verantwortung für die fristgerechte Abrechnung der Mehrwertsteuer und eine Mitwirkung der Verwaltung ist dazu nicht vorgesehen. Die ESTV verletzt Art. 4 BV nicht bzw. überschreitet ihren Gestaltungsspielraum nicht, wenn sie dem Steuerpflichtigen die ausschliess-*

<sup>8</sup> So scheinbar auch Metzger, Rz. 61. Er argumentiert, schon alleine die Relation zwischen der Zahl der zu betreuenden Steuerpflichtigen und der verfügbaren WUST-Beamten lasse eine Selbstveranlagungssteuer als unumgänglich erscheinen. Immerhin weist auch er darauf hin, dass man sich bewusst sein müsse, dass mit einem solchen Erhebungsverfahren der Wirtschaft ein erkleckliches Mass von Arbeit und Verantwortung aufgebürdet würde und dass die WUST auch in Zukunft für unser Land ein sehr erhebungswirtschaftliches Steuersystem bleiben dürfte, wenn man das Erfordernis der Einfachheit im Auge behalte. Erhebungswirtschaftliche Überlegungen scheinen auch hinter der Medienmitteilung vom 29. Juni 2000 des Eidg. Finanzdepartements zu stecken wenn sie feststellt, dass man für Kontrollen zwar 11000 Inspektoren mehr bräuchte, die MWST aber als Selbstveranlagungsprinzip ausgestaltet sei, mithin die Verantwortung beim Steuerpflichtigen liege und darum gar nicht angestrebt werde, flächendeckend alle Steuerpflichtigen innerhalb der Verjährungspflicht zu kontrollieren.

<sup>9</sup> vgl. z.B. BGer in ASA 48, 429 E. 3

<sup>10</sup> BGE 2A.467/2000

<sup>11</sup> vgl. statt vieler Entscheide der SRK vom 15. Juni 2004, SRK 2003-108

<sup>12</sup> Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, VPB 63.26

*liche Verpflichtung zur Abrechnung der geschuldeten Steuer auferlegt“.*

In einem anderen Urteil findet sich folgende Formulierung<sup>13</sup>: „*Der Steuerpflichtige hat seine Steuerforderung 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], S. 38). Ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist nach Ansicht der SRK als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Steuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet (vgl. Entscheid der SRK vom 2. Oktober 1997 in Sachen M. c. ESTV [SRK 6/97], E. 3c mit Hinweisen)“.*

### 3.3 VERPFLICHTUNGEN DES STEUERPFLICHTIGEN

Der Gesetzgeber hat neben dem Selbstveranlagungsprinzip explizit eine Reihe von weiteren Pflichten vorgesehen, die eine ordnungsgemäße Durchführung und Kontrolle der Besteuerung sicherstellen sollen. Es sind dies die<sup>14</sup>

- > Abrechnungspflicht (Art. 45 MWSTG)
- > Pflicht zur Entrichtung der Steuer (Art. 47 MWSTG)
- > An- und Abmeldepflicht (Art. 56 MWSTG)
- > Auskunftspflicht (Art. 57 MWSTG)
- > Buchführungspflicht (Art. 58 Abs. 1 MWSTG)
- > Aufbewahrungs- und Dokumentationspflicht (Art. 58 Abs. 2 MWSTG)

Fraglich ist, ob ausserhalb der gesetzlich normierten Pflichten auch eine Pflicht zur nachträglichen Korrektur von bereits eingereichten Veranlagungen besteht. Aufgrund der strengen Anforderungen, welche die Rechtssprechung aufstellt, muss dies wohl bejaht werden<sup>15</sup>. Die sich aus der gerichtlichen Interpretation des Selbstveranlagungsprinzips ergebenden Verpflichtungen wurden oben in Ziff. 3.2 dargestellt.

Indem dem Steuerpflichtigen wesentliche - in anderen Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde obliegende - Vorkehren übertragen werden, stellt das Selbstveranlagungsprinzip hohe Anforderungen an den Steuerpflichtigen<sup>16</sup>. So hat er nicht nur selber zu prüfen, ob er die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht<sup>17</sup> erfüllt, sondern er ist auch allein für die korrekte, d.h. vollständige und rechtzeitige Deklaration und Ablieferung der Steuer verantwortlich<sup>18</sup>. Weil die Verantwortung für die fristgerechte Abrechnung alleine beim Steuerpflichtigen liegt, wird im Zusammenhang mit der Abrechnung kein Tätigwerden seitens der Eidg. Steuerverwaltung verlangt.

<sup>13</sup> Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, VPB 63.26; das Bundesgericht hat diese Auslegungen mit ähnlichen Formulierungen wiederholt bestätigt, bspw. im Urteil vom 31.05.2002, 2A.546/2000 sowie im Urteil vom 2.6.2003, 2A.320/2000

<sup>14</sup> Vgl. Rochat, Folie 9ff

<sup>15</sup> Ausführlich zu diesem heiklen Thema: Clavadetscher/Rusca, S. 13 ff

<sup>16</sup> Metzger, Rz 59

<sup>17</sup> Art. 21 MWSTG

<sup>18</sup> Camenzind/Honauer/Vallender, Rz 78, Homberger Gut, mwst.com, Art. 46 MWSTG, N. 1 ff.

### 3.4 VERPFlichtungen der Verwaltung

Da vornehmlich der Steuerpflichtige für die eigene Veranlagung besorgt ist, beschränken sich die Aufgaben der Eidg. Steuerverwaltung grundsätzlich lediglich auf den Bezug und die Kontrolle der Steuer. Die Eidg. Steuerverwaltung begnügt sich bei ihrer Kontrollfunktion meistens mit einer groben Kontrolle der rechnerischen Richtigkeit sowie einer Plausibilitätsprüfung der eingereichten Deklarationen<sup>19</sup>. Sie behält sich jedoch das Recht vor, die Abrechnungen einer eingehenden Überprüfung zu unterziehen<sup>20</sup>. Wenn nun eine behördliche Kontrolle ergibt, dass die Selbstdeklaration nicht ordnungsgemäss erfolgte, korrigiert die Eidg. Steuerverwaltung die Deklaration des Steuerpflichtigen mittels einer Ergänzungsabrechnung. Gleichfalls wird die Eidg. Steuerverwaltung tätig und ermittelt die Steuern anstelle des Steuerpflichtigen, wenn dieser seinen aus dem Selbstveranlagungsprinzip fliessenden Pflichten nicht nachgekommen ist.

## 4. FOLGEN DES SELBSTVERANLAGUNGSPRINZIPS

### 4. 1 RECHTSUNSICHERHEIT

Das Selbstveranlagungsprinzip wird vom Gesetzgeber nur in einem einzigen Artikel<sup>21</sup> behandelt. Inhaltlich regelt diese Bestimmung grundsätzlich nur die Frist, innerhalb welcher die Abrechnung erfolgen muss. Der gesamte Gehalt des Selbstveranlagungsprinzips, wie er oben in Ziff. 3 beschrieben wurde, ergibt sich aus der Verwaltungs- und Gerichtspraxis. Diese wurde vorwiegend unter dem Recht der Warenumsatzsteuer entwickelt und für die Mehrwertsteuer übernommen, ohne dass die doch erheblichen Unterschiede zwischen den beiden Steuerarten berücksichtigt wurden.

Durch die fehlende gesetzliche Regelung ergibt sich, dass zahlreiche Fragen nicht – oder nur für Einzelaspekte – gelöst sind. Daraus resultieren in der Praxis immer wieder Rechtsunsicherheiten. Mit den nachfolgenden Abschnitten wollen wir einigen (aber nicht alle) Beispiele aufzeigen. Gleichzeitig werden wir auf Elemente, welche zu Ungunsten der Steuerpflichtigen ausgestaltet wurden, hinweisen.

### 4. 2 AUSWIRKUNGEN AUF DIE RECHTSKRAFT

Ein Merkmal der vom Selbstveranlagungsprinzip geprägten Mehrwertsteuer ist es, dass der Steuerpflichtige ohne eingehende Überprüfung seitens der Eidg. Steuerverwaltung über seine Steuerschuld abrechnen muss. Lediglich wenn die Eidg. Steuerverwaltung beim Steuerpflichtigen gestützt auf Art. 62 MWSTG eine Kontrolle durchführt, kommt es zu einer Überprüfung der Selbstveranlagung. Das Ergebnis der Kontrolle und die von der Eidg. Steuerverwaltung aufgerechneten Steuern werden dem Steuerpflichtigen jeweils mittels einer Ergänzungsabrechnung mitgeteilt. Relevant dabei ist, dass der vom Steuerpflichtigen erstellten Deklaration sowie der von der Eidg. Steuerverwaltung ausgefertigten Ergänzungsabrechnung unterschiedliche Rechtswirksamkeit resp. Rechtskraft zukommt. Beide – sowohl Deklaration, wie auch Ergänzungsabrechnung stellen nach einhelliger Rechtssprechung keine Verfügung dar und begründen damit – grundsätzlich – keine

<sup>19</sup> Camenzind/Honauer/Vallender, Rz 1677

<sup>20</sup> Art. 62 MWSTG

<sup>21</sup> Art. 46 MWSTG

### Rechtskraftwirkung.

Dennoch haben die beide nicht die gleiche Rechtswirkung. Bereits unter der Warenumsatzsteuer wurde die Ergänzungsabrechnung (sowie die Gutschriftsanzeige) nicht als förmlicher und rechtskraftfähiger Entscheid verstanden, weshalb die Verwaltung auch auf die Ergänzungsabrechnung zurückkommen konnte<sup>22</sup>. Auch unter dem Mehrwertsteuerrecht kommt die Eidg. Steuerverwaltung nach gängiger Praxis sowohl auf ihre Ergänzungsabrechnungen als auch Gutschriftenanzeigen zurück. Mit Entscheid vom 17. Juli 2001 hat die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) festgehalten<sup>23</sup>, dass „*il en va par ailleurs de même pour un avis de crédit, qui peut être corrigé en faveur ou défaveur de l'assujetti encore après l'écoulement du délai de 30 jours*“. Im gleichen Entscheid wurde die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung, eine bestimmte Periode, welche bereits einmal kontrolliert worden ist und zu einer Ergänzungsabrechnung geführt hat, nach mehr als einem Jahr noch einmal einer Überprüfung zu unterziehen, als rechtens erachtet. Für die Verwaltung schafft die Ergänzungsabrechnung somit keine Bindungswirkung.

Demgegenüber ist der Steuerpflichtige an eine vorbehaltlos bezahlte Selbstdeklaration (wie auch an eine vorbehaltlos bezahlte Ergänzungsabrechnung) gebunden. Dies hat das Bundesgericht in einem Grundsatzentscheid vom 19. Mai 1950 zur WUST festgelegt, dass bei einer Selbstveranlagungssteuer als nicht rückforderbare Schuld zu gelten hat, „*was ein Steuerpflichtiger auf Grund einer von ihm eingereichten Selbsteinschätzung und allfällige daran von der ESTV im Kontrollverfahren vorgenommener, von ihm anerkannter Berichtigungen ohne Vorbehalt bezahlt*“<sup>24</sup>. Das Bundesgericht hat diese Praxis auch auf das Mehrwertsteuerrecht übertragen. Beispielhaft ist das Urteil vom 2. Juni 2003<sup>25</sup>. Das Bundesgericht hielt dort u.a. fest, dass „*Die Wirkungen der Selbstveranlagung gegenüber dem Pflichtigen (...) jedoch weitgehend denjenigen einer rechtskräftigen Verfügung (entsprechen), wenn der Pflichtige keinen Vorbehalt angebracht und damit kundgetan hat, dass er die eigene Erklärung gegen sich selber gelten lassen will. Insbesondere stellt der Steuerpflichtige mit der vorbehaltlosen Abrechnung seine Zahlungspflicht für den selber errechneten Betrag fest – dieser braucht sich nicht notwendigerweise mit dem tatsächlich, von Gesetzes bzw. Verordnungs wegen geschuldeten Betrag zu decken. Eines Zutuns der Behörde bedarf es nicht, damit die Zahlungspflicht entsteht. Mit der vorbehaltlosen Deklaration und Bezahlung der Steuer bringt der Steuerpflichtige unmissverständlich zum Ausdruck, dass er bereit ist, die von ihm als geschuldet betrachtete Steuer zu bezahlen. Will er dies nicht, muss er dies mit einem entsprechenden Vermerk anzeigen. Ein solches Verhalten gebietet auch der Grundsatz der Rechtssicherheit. Denn andernfalls wäre bei jeder Praxisänderung – für Steuern, die nicht aufgrund eines förmlichen Entscheides bezahlt wurden – der Bestand der Steuerpflicht ungewiss und in der Schwebe. Dies wäre für ein Massenverfahren, welches auf dem Prinzip der Selbstveranlagung basiert und bei dem der Verwaltung lediglich Bezugs- und Kontrollfunktionen zukommen, untauglich*“<sup>26</sup>. Weiter führte das Bundesgericht Folgendes aus: „*Im Falle einer nach der Verwaltungspraxis*

<sup>22</sup> So z.B. ASA 21, 204 E. 2 oder ASA 35, 480 E. 2

<sup>23</sup> VPB 66.43

<sup>24</sup> ASA 19, 185 E. 2; u.a. bestätigt in ASA 45, 193 E. 1b; 55, 62 E. 6

<sup>25</sup> BGE 2A.321/2002 betr. Verwaltungsratshonorar

<sup>26</sup> BGE 2A.321/2002, E. 2.4.3.3

(Richtlinien, Weisungen) geschuldeten und ohne Vorbehalt deklarierten Steuer sehen die massgebenden Erlasse keine Rückerstattung vor, wenn sich später herausstellt, dass eine gesetzliche Grundlage für die entrichtete Steuer fehlt. (...) Die Bindung erfolgt nicht aus (allenfalls gesetzwidrigen) Richtlinien, sondern aus der vorbehaltlosen Deklaration. Aus der speziellen Regelung ergibt sich, dass die allgemeinen Rückerstattungsgrundsätze nicht zur Anwendung kommen. Ausserdem handelt es sich nicht einfach um Zahlungen, für die sich im Nachhinein herausstellt, dass sie ohne Rechtsgrund geleistet worden sind. Es geht um Zahlungen, die gestützt auf eine verbindliche Erklärung des Pflichtigen erbracht worden sind, auf welche dieser nicht zurückkommen kann. Er kann diese Zahlungen deshalb auch nicht zurückfordern, wenn sich später zeigt, dass die Erklärung über das gesetzlich Gebotene hinausging. (...) Der Pflichtige trägt somit eine hohe Eigenverantwortung und namentlich das Risiko für die Richtigkeit der Erklärung“<sup>27</sup>.

Diese Argumentation des Bundesgerichts muss hinterfragt werden. Es ist nicht nachvollziehbar, dass der Steuerpflichtige die volle Verantwortung für die Deklaration tragen soll und bei vorbehaltloser Deklaration nicht auf diese zurückkommen kann, während diese – einseitige – Bindung offensichtlich „nicht auch die Eidgenössische Steuerverwaltung (betrifft)“<sup>28</sup>. Diese Praxis veranschaulicht u.E. nur allzu gut die Haltung der Eidg. Steuerverwaltung, welche das Selbstveranlagungsverfahren einerseits „zum Nachteil“ des Steuerpflichtigen weit auslegt, andererseits aber auch „zu Gunsten“ des Fiskus einschränkend versteht. Neben der bereits dargestellten Praxis der wiederholten Kontrolle einer Periode, erscheint uns der Fall bezeichnend, in welchem die Eidg. Steuerverwaltung auf eine von ihr selbst ausgestellte vorbehaltlose Gutschriftsanzeige zurückgekommen ist und die „zu Unrecht gutgeschriebenen“ Steuern zurückgefordert hat<sup>29</sup>. Ein logischer Grund, weshalb Gutschriften, aufgrund deren Steuerrückerstattungen ohne Vorbehalt geleistet wurden, eine geringere Rechtswirkung als vorbehaltlos bezahlten Ergänzungsabrechnungen zukommen soll, ist nicht ersichtlich.

Im täglichen Leben führt diese Praxis dazu, dass der Steuerpflichtige von einer für ihn günstigen Rechtsentwicklung nicht profitieren kann, der Fiskus dagegen schon. Es ist aber noch viel schlimmer: Jeder Steuerpflichtige, welcher eine Kontrolle durch die Steuerverwaltung „erlitten“ und die nachbelastete Steuer bezahlt hat, rechnet damit, dass er nun Ruhe habe. Dies ist nicht der Fall. Die Kontrolle schafft keine Rechtssicherheit. Im Gegenteil, sie unterbricht einzig die Verjährung, was dazu führt, dass die Steuerverwaltung bei einer nächsten Inspektion die bereits kontrollierten Jahre noch einmal überprüfen kann und der Steuerpflichtige nun faktisch für zehn Jahre im Ungewissen bleibt.

Die Rechtssicherheit wird auch nicht geschaffen, wenn der Steuerpflichtige gestützt auf die Ergänzungsabrechnung einen Entscheid verlangt. Im Gegensatz zu Veranlagungsverfügungen bei den direkten Steuern, wo festgestellt wird, dass die Steuerschuld für die Kontrolle jeder Periode einen bestimmten Betrag ausmacht, wird in einem mehrwertsteuerrechtlichen Entscheid bloss die Ergänzungsabrechnung bestätigt. Die vom Inspektor erstellte Ergänzungsabrechnung enthält zu den nicht beanstandeten Bereichen der Geschäftstätigkeit (d.h. denjenigen, welche nicht von einer Aufrechnung umfasst wurden) keine Aussage, wes-

<sup>27</sup> BGE 2A.321/2002, E. 2.4.3.3

<sup>28</sup> BGE 2A.320/2002, E. 2.4.3.4; immerhin enthält dieser Entscheid in E. 3.4.3.7 eine Einschränkung betreffend Praxisfestlegungen, welche auch die Eidg. Steuerverwaltung bindet.

<sup>29</sup> Leutenegger/Weber, S. 254

halb diese auch nicht von der Rechtskraft des Entscheids umfasst werden.

#### 4.2 AUSWIRKUNGEN AUF DAS BEWEISRECHT

Bei einer Kontrolle durch die Eidg. Steuerverwaltung werden die noch nicht verjährten Jahre (in der Regel das laufende sowie die fünf davorliegenden Kalenderjahre<sup>30</sup>) überprüft. Ergibt sich aus dieser Überprüfung eine Beanstandung, erfolgt eine Aufrechnung des Fehlers über die gesamte Kontrollperiode. Dies wird in aller Regel im Umlageverfahren vorgenommen, d.h. der Inspektor ermittelt den Fehler in einem Quartal und rechnet dieses auf die gesamte Kontrollperiode um. Diese, vom Bundesgericht in den Zeiten der Warenumsatzsteuer, geschützte Praxis, bedeutet nichts anderes, als dass der Staat die Steuerschuld des Unternehmers in diesem Teilbereich nach Ermessen festlegt.

Selbstverständlich ist der Unternehmer berechtigt, den Gegenbeweis zu erbringen, dies bleibt aber häufig Theorie. In der Praxis ist dies häufig nicht möglich, weil der Gegenbeweis in aller Regel entweder eine negative Tatsache ist, die nur mit besonderen Beweismitteln erbracht werden kann. Diese Beweismittel sind aber gestützt auf Art. 2 Abs. 1 VwVG im Mehrwertsteuerrecht nicht zulässig. In allen andern Fällen kann der Beweis in der Regel nur mit der Buchhaltung und den darin liegenden Belegen erbracht werden. Diese wurden aber vom Inspektor nicht angeschaut, wenn er ein Umlageverfahren macht und es ist nicht damit zu rechnen, dass sie im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens besser gewürdigt werden.

#### 4.3 AUSWIRKUNGEN AUF DAS STRAFRECHT

In strafrechtlicher Hinsicht besteht das Problem, dass jedes Fehlverhalten des Steuerpflichtigen, welches zu einer Steuerverkürzung führt, den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung<sup>31</sup> erfüllt. Damit muss jeder Steuerpflichtige damit rechnen, im Falle eines Fehlers - neben der Aufrechnung und den hohen Verzugszinsen - auch noch eine Busse (notabene bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer) entrichten zu müssen. Aus diesem Grund ist die verfahrensrechtliche Auskunfts- respektive Mitwirkungspflicht im Bereich der Mehrwertsteuer – im Vergleich zu den direkten Steuern – unter den Gesichtspunkten des im Strafrecht geltenden Prinzips, sich nicht selbst belasten zu müssen, noch heikler. Dies um so mehr, als bei den direkten Steuern nicht jeder Fehler, sondern nur solche, welche nach einer rechtskräftigen Veranlagung „weiter bestehen“, als vollendete Steuerhinterziehung qualifiziert werden. Vor diesem Hintergrund ist auch die Länge der strafrechtlichen Verjährungsfristen im Mehrwertsteuerrecht besonders heikel. Sie können dazu verlocken, einen verjährten Steueranspruch des Staates über eine hohe Busse zu befriedigen.

#### 4.4. AUSWIRKUNGEN AUF DIE STEUERPFlichtIGEN

In den Entscheiden und Urteilen wird regelmäßig wiederholt, dass „*kein Tätigwerden der Verwaltung verlangt*“ sei. Der Steuerpflichtige habe „*seine Steuerforderung selbst festzustellen*“ und er sei „*allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich*“<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Art. 49 MWSTG

<sup>31</sup> Art. 85 MWSTG

<sup>32</sup> Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, VPB 63.26

Diese Aussagen haben für den Unternehmer massive Auswirkungen. Er muss nicht nur die Publikationen der Eidg. Steuerverwaltung (heute über 3'000 Seiten) kennen, nein, er muss sogar antizipieren, welche Praxis die Steuerverwaltung in den nächsten fünf Jahren zu publizieren gedenkt. Denn bei einer Kontrolle wird ihn der Inspektor am aktuellsten Stand des Mehrwertsteuer-Wissens messen. Dem gegenüber beansprucht die Eidg. Steuerverwaltung oftmals Jahre, um sich festzulegen, welche Rechtsfolge einem bestimmten Sachverhalt zugeordnet werden soll.

Für den Steuerpflichtigen bedeutet diese Unsicherheit ein betriebswirtschaftliches Risiko, für welches er im Extremfall in seinen Büchern eine Rückstellung zu bilden hat. Die Tatsache, dass die Rechtskraft nur unzureichend geregelt ist, führt – wie bereits oben erwähnt<sup>33</sup> – dazu, dass der Steuerpflichtige mit einer Kontrolle keine Rechtssicherheit erhält, im Gegenteil. Im Falle der nächsten Kontrolle muss er damit rechnen, dass der Inspektor die bereits überprüften Jahre noch einmal kontrollieren kann und dass er nun über zehn Jahre im Risiko steht. Die strafrechtliche Konzeption, wonach das Einreichen einer nicht korrekten Quartalsabrechnung den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt<sup>34</sup>, führt dazu, dass der Steuerpflichtige jede Quartalsabrechnung auf das Genauste überprüfen muss, statt diese Kontrolltätigkeit blass einmal jährlich – im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses – durchzuführen.

Als dies führt – neben der Komplexität der Mehrwertsteuer im materiellrechtlichen Bereich – dazu, dass die Unternehmen mit enormen Entrichtungskosten belastet werden. In der Vernehmlassungsvorlage des Bundesrates werden diese Kosten mit jährlich CHF 4'200 pro KMU, resp. auf über CHF 1.5 Mia. für die gesamte Wirtschaft beziffert<sup>35</sup>. Dies ist viel zu viel für eine Konsumsteuer, bei der die Unternehmen blass als Einzieher und nicht als Steuerträger fungieren sollen.

## 5. MÖGLICHE ANPASSUNGEN

### 5.1 WECHSEL ZU EINEM ANDEREN VERANLAGUNGSSYSTEM

Bereits Blumenstein<sup>36</sup> hat festgehalten, dass eine Steuer nur im Ausnahmefall als Selbstveranlagungssteuer konzipiert werden sollte. Dies gilt grundsätzlich auch für die Mehrwertsteuer, welche sich für die Unternehmen als die wohl komplizierteste Abgabe entwickelt hat.

Zum gleichen Ergebnis gelangt auch die Gerichtspraxis, wenn sie bezüglich der Selbstveranlagung festhält: „*Ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz ist [...] als schwerwiegend anzusehen, da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Steuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet*“<sup>37</sup>. Auch aus dieser Urteilspassage ergibt sich, dass die Selbstveranlagung völlig untauglich ist, um eine allgemeine, im Allphasensystem erhobene Konsumsteuer zu erheben: Wenn nämlich das Fehlverhalten eines einzigen Steuerpflichtigen das Steuersystem als Ganzes gefährden kann, steht dieses System auf einem schlechten

<sup>33</sup> Ziff. 4.2

<sup>34</sup> Vgl. oben Ziff. 4.3

<sup>35</sup> Vernehmlassungsvorlage, S. 279

<sup>36</sup> Vgl. oben, Ziff. 2.3

<sup>37</sup> Entscheid der SRK vom 24. Juni 1998, VPB 63.26

## Fundament.

Aus systematischen Gründen wäre es ohne weiteres möglich, die Mehrwertsteuer über eine *gemischte Veranlagung* (so wird das Veranlagungssystem bezeichnet, welches bei den direkten Steuern Anwendung findet) zu erheben<sup>38</sup>. Zu diesem Zweck müsste jedoch der Personalbestand der Hauptabteilung Mehrwertsteuer der Eidg. Steuerverwaltung massiv erhöht werden.

Um gleichzeitig den Forderungen nach einem schlanken, effizienten und modernen Staat gerecht zu werden, müsste die Erhebung der Mehrwertsteuer im Rahmen der Veranlagung der direkten Steuern erfolgen, d.h. die Veranlagung an die kantonalen Behörden übertragen werden. Dies hätte den zusätzlichen Vorteil, dass dem Unternehmer ein einziger behördlicher Ansprechpartner für alle Steuern gegenübergestellt und die Verwaltung daher bürgernäher würde. Auch würde diese Zusammenlegung eine Einheitlichkeit der Besteuerung über alle Steuerarten hinweg sicherstellen und letztendlich auch eine bessere Kontrolle der Steuerpflichtigen ermöglichen. Die Umsetzbarkeit dieser Idee verlangt aber, dass die Mehrwertsteuer in materieller Hinsicht (Abschaffung der Ausnahmen in Bezug auf Steuerobjekte und Steuersubjekte, Einheitliche Steuersätze etc.) vereinfacht würde. Nur dann wäre es einer kantonalen Steuerverwaltung zuzumuten, die Veranlagung der Mehrwertsteuer im Rahmen der Veranlagung der direkten Steuern zu übernehmen.

## 5.2 MODIFIKATIONEN DES SELBSTVERANLAGUNGSSYSTEMS

Falls sich der Gesetzgeber entscheidet, am Selbstveranlagungssystem festzuhalten, müsste dieses dringend reformiert werden. Das Kompetenzzentrum Mehrwertsteuer der Treuhand-Kammer (kurz MWST-Kompetenzzentrum) hat in seinem Gesetzesentwurf<sup>39</sup> verschiedene Massnahmen dargelegt, wie das heutige System verbessert werden könnte.

### 5.2.1 Einführung einer einjährigen Steuerperiode mit Finalisierung

Heute muss (abgesehen von Ausnahmefällen) grundsätzlich vierteljährlich über die Steuer abgerechnet werden. Die Probleme, welche daraus den Steuerpflichtigen – namentlich im Bereich des Steuerstrafrechts – entstehen, wurden bereits oben<sup>40</sup> dargelegt.

Das MWST-Kompetenzzentrum begegnet diesem Problem mit verschiedenen Massnahmen. Es definiert eine Steuerperiode, welche ein Jahr umfasst<sup>41</sup>. Innerhalb dieser Steuerperiode muss weiterhin vierteljährlich abgerechnet werden, diese Abrechnungen müssen auch grundsätzlich korrekt sein. Da aber die Steuerschuld pro Steuerperiode festgesetzt wird, begeht der Steuerpflichtige nicht mehr eine Steuerhinterziehung, wenn es sich später erweisen sollte, dass die Quartalsabrechnung mangelhaft war. Die Steuerhinterziehung ist erst verwirklicht, wenn es der Steuerpflichtige unterlässt, seine Abrechnung mit seinem Jahresabschluss abzustimmen und innerhalb von sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres seine Abrechnungen zu korrigieren<sup>42</sup>. Diese sog. Finalisierung soll es den

<sup>38</sup> Der Autor hat im Jahr 2005 einen Gesetzesentwurf präsentiert, welcher neben vielen materiellen Anpassungen u.a. auch eine gemischte Veranlagung durch die Kantone vorsieht.

<sup>39</sup> [www.mwst.com](http://www.mwst.com)

<sup>40</sup> Ziff. 4.3

<sup>41</sup> Art. 30 Abs. 1 und 2 E-MWST.COM

<sup>42</sup> Art. 55 Abs. 1 i.V.m Art. 85 Abs. 4 E-MWST.COM

Steuerpflichtigen erlauben, im Rahmen der Arbeiten zum Jahresabschluss die eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen noch einmal kritisch zu überprüfen. Damit würde einerseits der interne Kontroll- und Überprüfungsaufwand des Unternehmens reduziert, weil – auch bei Einzelunternehmen – für die Erstellung des Jahresabschlusses häufig eine Überprüfung (beispielsweise handelsrechtliche Revision und deren Vorbereitung) stattfindet, resp. ein externer Spezialist (Treuhänder) zugezogen wird. Anderseits würde dieses Konzept die Steuerehrlichkeit fördern, da die Unternehmen wissen, dass eine derartige Korrektur straffrei möglich wäre.

Die Vernehmlassungsvorlage des Bundesrates geht zwar in eine ähnliche Richtung, setzt diese Grundsätze aber nicht konsequent um.

### 5.2.2 Symmetrische Regelung der Rechtskraft und straflose Selbstanzeige

Der Entwurf des MWST-Kompetenzzentrums sieht weiter vor, dass die Rechtskraft explizit geregelt wird<sup>43</sup>. Dies soll die Frustrationen verhindern, welche die heutige richterlich geschaffene Regelung den ehrlichen Steuerpflichtigen bringt. Konkret bedeutet dies, dass die Veranlagungen bis zum Ablauf der Verjährungsfrist für beide Seiten offen sind, sofern nicht eine rechtskräftige Festsetzung der Steuer oder eine Kontrolle durch die Steuerbehörden, deren Ergebnis vom Steuerpflichtigen nicht angefochten wurde, stattgefunden hat.

Damit können und müssen die Steuerpflichtigen ihre nicht rechtskräftig festgesetzten Deklarationen nachträglich korrigieren, sofern sie einen Fehler feststellen<sup>44</sup>. Diese Korrektur gilt automatisch als Selbstanzeige und erfolgt daher auf jeden Fall straflos<sup>45</sup>, was ebenfalls die Steuerehrlichkeit fördert.

Auch in diesem Bereich befriedigt die Vernehmlassungsvorlage noch nicht.

### 5.2.3 Anpassung des Beweisrechts und der Regeln zur Sachverhaltsermittlung

Ein Selbstveranlagungssystem muss vom Grundsatz des Vertrauens in den Steuerpflichtigen ausgehen<sup>46</sup>. Somit muss das Verfahrensrecht bezüglich des Beweisrechts und der Sachverhaltsermittlung auf der doppelten Prämisse basieren, dass der Steuerpflichtige einerseits korrekt abrechnen will und dass er anderseits weiß, weshalb er einen bestimmten Geschäftsvorfall in einer bestimmten Weise deklariert.

Dies ist heute nicht der Fall. Die Verfahrensregeln und vor allem auch die Grundhaltung des Fiskus basiert auf Misstrauen gegenüber dem Steuerpflichtigen. Daraus resultieren unter anderem die unsäglichen Formalismusbestimmungen und auch die Einschränkungen des Beweisrechts zulasten des Steuerpflichtigen.

Der Entwurf des MWST-Kompetenzzentrums versucht auch hier eine Verbesserung zugunsten der Steuerpflichtigen zu finden, indem er den Formalismus – auch ohne save-haven-Regeln – vollumfänglich beseitigt und das Beweisrecht soweit als möglich liberalisiert und die Eidg. Steuerverwaltung zur Abnahme sämtlicher vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise anhält. In einem mittelbaren Zusammenhang mit diesen Anliegen steht die dringend erforderliche Anpassung des Strafverfahrensrechts der Mehrwertsteuer an die

<sup>43</sup> Art. 35 E-MWST.COM

<sup>44</sup> Art. 55 Abs. 2 E-MWST.COM

<sup>45</sup> Art. 90 Abs. 2 E-MWST.COM

<sup>46</sup> Blumenstein, S. 391

Anforderungen der EMRK<sup>47</sup>. Es verstösst gegen verfassungsmässige Rechte des Bürgers, wenn dieser im Rahmen des Steuererhebungsverfahrens uneingeschränkt mitwirken muss und sich dann im nachgelagerten Strafsteuerverfahrens faktisch nicht mehr auf sein Zeugnisverweigerungsrecht berufen kann.

Die heute vorliegende Vernehmlassungsvorlage genügt diesen Anforderungen noch nicht.

#### 5.2.4. Entrichtungswirtschaftlichkeit als primärer Grundsatz

Das heutige Verfahrensrecht hat sich – wie bereits mehrfach dargelegt – vor allem aufgrund der Tatsache, dass die Erhebungswirtschaftlichkeit des Fiskus zu seinem Leitstern erhoben wurde, zu Ungunsten der Steuerpflichtigen entwickelt. Darin liegt auch ein grosser Teil der weitverbreiteten Unzufriedenheit mit dem heutigen System begründet.

Um eine Abkehr von der bisherigen Verwaltungs- und Gerichtspraxis zu erreichen, muss der Gesetzgeber in einem neuen Mehrwertsteuergesetz dem Grundsatz der Entrichtungswirtschaftlichkeit der Unternehmen den Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit gewähren<sup>48</sup>. Nur so wird die Auslegung des Verfahrensrechts zu Gunsten der Unternehmen und auch die Senkung der Entrichtungskosten erreicht.

### 6. ZUSAMMENFASSUNG

Das Selbstveranlagungsprinzip, wie es heute appliziert wird, ist für eine derart komplexe Steuer, wie es die Mehrwertsteuer ist, grundsätzlich nicht geeignet. Es führt dazu, dass das Verfahrensrecht (und damit verbunden auch das Strafrecht) einseitig zu Ungunsten der Steuerpflichtigen ausgestaltet wird.

Grundsätzlich wäre ein Wechsel zu einem gemischten Veranlagungssystem zu begrüssen. Eine verwaltungsökonomisch vernünftige Umsetzung setzte aber die politische Bereitschaft voraus, die Veranlagung der Mehrwertsteuer auf die Kantone zu übertragen. Sofern der Gesetzgeber diesen Schritt – aus nachvollziehbaren Gründen – nicht vornehmen will, muss er das Selbstveranlagungssystem reformieren grundlegend und für eine massive Verbesserung der verfahrensrechtlichen Stellung der Steuerpflichtigen sorgen. Nur so können die Entrichtungskosten der Unternehmen gesenkt und die Akzeptanz der Mehrwertsteuer verbessert werden.

### LITERATURVERZEICHNIS

Blumenstein Ernst, Schweizerisches Steuerrecht, 2. Halbband, Tübingen 1926-1929 (zit. Blumenstein, S.)  
Bundesblatt (zit. BBI, S.)

Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 2003 (zit. Camenzind/Honauer/Vallender, S., Rz)

Clavadetscher Diego/Rusca Gian Andrea: Die Nachdeklaration bei der Mehrwertsteuer, in TREX 2006, S. 12, 76 und 150 (zit. Clavadetscher/Rusca, S.)

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD, Vernehmlassungsvorlage zur Vereinfachung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer,

<sup>47</sup> Art. 92 E-MWST.COM

<sup>48</sup> Eine Gleichrangigkeit, wie sie in Art. 1 Abs. 2 der Vernehmlassungsvorlage vorgesehen ist, reicht nicht aus.

Februar 2007 (zit. *Vernehmlassungsvorlage*, S.)

Homberger Gut, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, (zit. *Homberger Gut, mwst.com, Art.*, N.)

Kompetenzzentrum Mehrwertsteuer der Treuhand-Kammer, Vierter Entwurf für ein neues Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 18. Dezember 2006 (zit. *E-MWST.COM, Art.*)

Leutenegger Willi/Weber Olivier, Praxisänderung der ESTV, in: Der Schweizer Treuhänder 3/98, S. 254 ff. (zit. *Leutenegger/Weber, S.*)

Metzger Dieter, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri bei Bern 1983 (zit. *Metzger, Rz*)

Rochat Pauchard Annie, Le principe de l'auto-taxation, Seminarunterlagen, Seminar OREF / Treuhand-Kammer vom 1. Dezember 2005 in Fribourg (zit. *Rochat, Folie*)