



Gerhard Schafroth, Dr. iur., dipl. Steuerexperte, VAT-Partner PricewaterhouseCoopers, Mitglied der Arbeitsgruppe Kompetenzzentrum Mehrwertsteuer der Treuhand-Kammer, Basel



Thomas P. Wenk, lic. iur., Tax Consultant PricewaterhouseCoopers, Basel

Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung

Rechtliche Analyse von zwei in der Praxis der Mehrwertsteuer häufig verwendeten stark voneinander abhängigen Begriffen

[français](#)

Führen Beamte der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) in einem Unternehmen eine Revision der Mehrwertsteuer (MWST) durch, hat dies in aller Regel amtliche Korrekturen zur Folge. Meist sind dies Steuernachbelastungen. Mitgeteilt werden die Korrekturen in der Form der Ergänzungsabrechnung[1]. Letztere besteht neben dem Deckblatt des amtlichen Formulars normalerweise aus einer textlichen Erläuterung und dem rechnerischen Nachweis der Aufrechnung. Auf den bisherigen Formularen der ESTV wird die Ergänzungsabrechnung nicht als Verfügung gekennzeichnet und enthält auch keine Rechtsmittelbelehrung. In welcher rechtlichen Situation befindet sich damit der Steuerpflichtige nach Erhalt der Ergänzungsabrechnung?

1. Die MWST als Selbstveranlagungssteuer

Um die eingangs gestellte Frage beantworten zu können, ist vorerst die Situation vor Erhalt der Ergänzungsabrechnung, d.h. nach Einreichung der Selbstdeklaration zu analysieren und auf das rechtliche Umfeld von Selbstdeklaration und Ergänzungsabrechnung einzugehen:

Die Mehrwertsteuer ist als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet[2]. Der Steuerpflichtige erstellt demgemäss innerhalb der vorgeschriebenen Fristen selbständig seine Steuerdeklarationen, reicht diese ein und bezahlt oder bezieht ohne jede weitere staatliche Einflussnahme die deklarierten Beträge. Nur bei einer Minderzahl aller Deklarationen findet nach bisheriger Praxis eine amtliche Revision, d.h. eine staatliche Überprüfung statt. Die ESTV nimmt somit normalerweise lediglich amtsintern eine grobe Kontrolle der rechnerischen Richtigkeit sowie eine Plausibilitätsprüfung der Deklarationen vor[3].

2. Umschreibung der Wirkungen der Selbstveranlagung

Die Selbstveranlagung wird zwar in Art. 37 MWSTV erwähnt, jedoch weder gesetzlich definiert noch in ihren Rechtswirkungen umschrieben. Gemäss bisheriger Praxis ist die Selbstveranlagung eine einseitige Meinungsäusserung des Steuerpflichtigen, worin dieser aufgrund seiner eigenen Buchhaltung Informationen an die ESTV abgibt und damit seine Steuerschuld oder sein Steuerguthaben der ESTV mitteilt. Sowohl betreffend seiner Buchhaltung als auch hinsichtlich der Steuerdeklaration ist der Steuerpflichtige zu gehöriger Sorgfalt verpflichtet. Bei Verletzung dieser Sorgfaltspflicht drohen gemäss Art. 60ff. MWSTV Bussen und weitere Sanktionen. Erkennt der Steuerpflichtige dennoch nach Einreichung seiner MWST-Deklaration, dass ihm ein Fehler unterlaufen ist, kann er aufgrund langjähriger Praxis der ESTV ohne weiteres - und ohne Verpflichtung zu einer besonderen Meldung an die ESTV - den Fehler durch entsprechende Gegenkorrektur in der nächsten Abrechnung oder in der Jahresendabrechnung wieder korrigieren[4].

Die geschuldeten Beträge erwachsen - im Gegensatz zu den direkten Steuern - mangels Veranlagungsverfügung nie in Rechtskraft. Lediglich durch Verjährung von mindestens 5 Jahren[5] werden die deklarierten Beträge faktisch unantastbar.

Bei verjährten Forderungen stellt sich allenfalls die Frage, ob diese noch mit aktuellen Gegenforderungen verrechnet werden können. Die MWSTV sieht keinen Ausschluss der Verrechnung vor. Wir vertreten die Meinung, dass die Verrechnung nach Ablauf der Verjährung bei der MWST allein schon aus Gründen der Rechtssicherheit und der Praktikabilität nicht mehr zulässig sein kann. Die gegenteilige Meinung würde nämlich dazu führen, dass zur Abwehr künftiger verrechnungsweise geltend gemachter Ansprüche die Belege zur MWST zeitlich unlimitiert aufbewahrt werden müssten, was in einer Massensteuer wie der MWST gänzlich undenkbar erscheint. Eine Überprüfung der Richtigkeit von MWST-Deklarationen ist unseres Erachtens konsequenterweise auch nach Ablauf der Verjährung im Rahmen anderer Verfahren mit längeren Verjährungs- oder Verwirkungsfristen aus den gleichen Gründen nicht zulässig[6].

Was ändert sich nun an dem im obgenannten Sinn rechtsunverbindlichen Zustand der Selbstveranlagung durch die Zustellung einer amtlichen Ergänzungsabrechnung und welche rechtlichen Konsequenzen ergeben sich daraus für den Steuerpflichtigen? Zu fragen ist ausserdem, ob sich unterschiedliche Konsequenzen je nach dem Verhalten des Steuerpflichtigen ergeben.

Zur Beantwortung dieser Fragen ist zunächst auf die Rechtsnatur der Ergänzungsabrechnung einzugehen. Im Anschluss daran sind die Konsequenzen beim Steuerpflichtigen zu untersuchen und

mögliche Vorgehensvarianten zu diskutieren.

3. Die Rechtsnatur der Ergänzungsabrechnung

Die Ergänzungsabrechnung wird weder in der MWSTV noch in der Wegleitung für Mehrwertsteuerpflichtige erwähnt. Ihr rechtlicher Charakter lässt sich somit nicht durch Auslegung der üblichen Rechtsquellen herleiten, sondern nur durch Analyse der Verwendung dieses Instruments im Rahmen des Veranlagungsverfahrens.

Die Ergänzungsabrechnung hat eine jahrzehntelange Tradition. Schon unter der Warenumsatzsteuer (WUST), welche wie die MWST als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet war, verwendete die ESTV die Ergänzungsabrechnung als amtliches Korrekturinstrument. Die dabei verwendeten Formulare haben sich anlässlich der Einführung der MWST nur marginal geändert. Es liegt somit nahe, für das Verständnis der Ergänzungsabrechnung auf die Lehre und Praxis zur WUST zurückzugreifen[7].

3.1 Ist die Ergänzungsabrechnung eine Verfügung?

Nach der Legaldefinition von Art. 5 Abs. 1 VwVG[8] ist die Verfügung ein an den Einzelnen gerichteter Hoheitsakt, durch den eine konkrete verwaltungsrechtliche Rechtsbeziehung rechtsgestaltend oder feststellend in verbindlicher Weise geregelt wird[9].

Bei der Prüfung der einzelnen Elemente des Verfügungsbegriffs hinsichtlich der Ergänzungsabrechnung ist festzuhalten, dass es sich zwar um eine Äusserung der Behörde im Rahmen ihrer Amtsgewalt handelt, diese im Einzelfall ergeht und sich auf öffentliches Recht des Bundes stützt. Jedoch fehlt es an der Rechtsverbindlichkeit des Hoheitsaktes[10]. Sie verpflichtet den Adressaten noch nicht und ist für sich allein nicht vollstreckbar[11]. Sie stellt keinen Rechtsöffnungstitel im Sinne des SchKG[12] dar[13]. Zudem entspricht es herrschender Praxis der ESTV, dass auf die Ergänzungsabrechnung zurückgekommen werden kann. Stellt sich nämlich heraus, dass der Beamte der ESTV einen Fehler begangen hat oder der Steuerpflichtige beispielsweise einen anlässlich der Revision nicht auffindbaren Vorsteuerbeleg nachträglich noch beibringen kann, wird die Ergänzungsabrechnung entweder formlos korrigiert oder durch eine neue Ergänzungsabrechnung ersetzt.

Die ESTV geht somit korrekt und konsequent vor, wenn sie die Ergänzungsabrechnung nicht als Verfügung kennzeichnet und auch nicht als solche behandelt. Erst wenn die ESTV - z.B. im Anschluss an die Nichtanerkennung einer Ergänzungsabrechnung - einen Entscheid in Form einer formellen Verfügung erlässt und diese rechtskräftig wird, kann der Steuerpflichtige mit den Mitteln der Zwangsvollstreckung gezwungen werden, die Anordnungen der ESTV zu befolgen[14].

3.2 Wirkungen der Ergänzungsabrechnung

Da die Ergänzungsabrechnung nicht vollstreckbar ist und sie somit letztlich keine rechtsverbindliche Situation schafft, ist sie bezüglich ihrer Wirkungen am ehesten mit der Selbstveranlagung des Steuerpflichtigen zu vergleichen. Wie auch oben bei der Selbstveranlagung sollen im weiteren die unterschiedlichen Auffassungen über die Wirkungen der Ergänzungsabrechnung erläutert werden.

3.2.1 Die Ergänzungsabrechnung als rechtlich unverbindlicher Akt der ESTV

Die Ergänzungsabrechnung ist die rechtlich unverbindliche amtliche Mitteilung der ESTV an einen Steuerpflichtigen im Anschluss an eine Steuerprüfung. Sie bringt zum Ausdruck, in welchem Ausmass und mit welchen Begründungen Korrekturen an den Selbstveranlagungen des Steuerpflichtigen vorgenommen werden. Da die Ergänzungsabrechnung mangels Verfügungscharakter nicht in Rechtskraft erwächst, kann die ESTV auf sie zurückkommen, sofern sie Fehler enthält oder der Steuerpflichtige z.B. durch nachträgliche Beibringung von Unterlagen die Richtigkeit seiner Selbstveranlagungen belegen kann.

Dass die amtliche Handlung der Steuerprüfung zur Ergänzungsabrechnung zu einer rechtlich unverbindlichen Meinungsäusserung führt, erscheint im Vergleich zum sonstigen staatlichen Handeln eigentlich erstaunlich. Die Durchführung dieses rechtsunverbindlichen Vorverfahrens bei der MWST (und früher der WUST) entspricht jedoch einer langjährigen bewährten Praxis bei den indirekten Steuern des Bundes (Umsatzabgabe, Emissionsabgabe und Verrechnungssteuer) und teilweise sogar bei den direkten Steuern der Kantone (z.B. Einschätzungsvorschlag im Kanton Zürich). Damit können die unmittelbar gegenüber den Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren tätigen Beamten der Situation und Problemstellung angepasste rechtlich korrekte Lösungen im Gespräch oder auf dem Korrespondenzweg erreichen. Dies ist viel effizienter als die Durchführung einer grossen Anzahl von Verwaltungsverfahren[15].

Die rechtliche Unverbindlichkeit der Ergänzungsabrechnung kann sich für den Steuerpflichtigen allerdings auch unangenehm bemerkbar machen, indem die ESTV dadurch das Recht hat, im Rahmen der Verjährung selber wieder auf ihre eigenen Korrekturen zurückzukommen[16].

Würde die Ergänzungsabrechnung neu als Verfügung ausgestaltet, hätte dies zwangsläufig zur Folge, dass in vielen Fällen nachträgliche sachlich gerechtfertigte Korrekturen nur im Rechtsmittelverfahren durchgeführt werden könnten. In sehr viel mehr Fällen als bisher müssten sich die Rechtsmittelinstanzen - zusätzlich zum ursprünglich revidierenden Beamten - somit in komplexe betriebswirtschaftliche und buchhalterische Konstellationen einarbeiten und auch für die Steuerpflichtigen und deren Berater würden sich durch die zusätzlichen Verfahren wesentlich grössere Aufwendungen ergeben.

3.2.2 Die Ergänzungsabrechnung als rechtlich verbindlicher Akt der ESTV

Im Gegensatz zur obigen Darstellung vertritt der Rechtsdienst der ESTV heute - zumindest mündlich - die Meinung, durch vorbehaltlose Zahlung der Ergänzungsabrechnung seitens des Steuerpflichtigen habe dieser sein Recht verloren, die Ergänzungsabrechnung anzugreifen. Diese Haltung entspreche der Praxis des Bundesgerichts. Es werde deshalb allen Steuerpflichtigen empfohlen, für den Fall, dass sie die Ergänzungsabrechnung nicht anerkennen wollten, die Zahlung der Nachforderung ausdrücklich unter einen Vorbehalt zu stellen.

In seinen Urteilen vom 23. Juni 1950 (BGer in ASA 19, S. 185) und vom 30. Oktober 1964 (BGer in ASA 33, S. 382) hat sich das Bundesgericht tatsächlich wie folgt geäussert:

"Da die WUST eine Selbstveranlagungssteuer ist, muss aber darüber hinaus (neben Warenumsatzsteuerforderungen, die durch rechtskräftigen Entscheid als geschuldet anzusehen sind) auch als Schuld gelten, was der Steuerpflichtige auf Grund einer von ihm eingereichten Selbsteinschätzung und allfällig daran von der ESTV im Kontrollverfahren vorgenommener, von ihm anerkannter Berichtigungen ohne Vorbehalt bezahlt. Diese vorbehaltlose Steuerzahlung ist der Steuerfestsetzung durch einen rechtskräftigen Entscheid - zu welcher es im Warenumsatzsteuerrecht nur ausnahmsweise kommt - gleichzustellen. Jede andere Lösung würde, wie die ESTV zutreffend bemerkt, das System der Selbstveranlagung, nach welchem die WUST erhoben wird, in Frage stellen."

Die gegenteilige Auffassung vertrat das Bundesgericht jedoch in seinem Entscheid vom 19. September 1952 (BGer in ASA 21, S. 206): "Ergänzungsabrechnungen und Gutschriften stellen indes keine förmlichen, der Rechtskraft fähigen Entscheide dar." "... konnte nicht zur Folge haben, dass der ESTV verwehrt war, die Steuerabrechnungen des Beschwerdeführers, welche schon Gegenstand einer ersten Kontrolle gewesen waren, erneut zu prüfen."

Seit BGE 102 Ib 45ff. (ASA 45, S. 193ff.) ist das Bundesgericht in keinem veröffentlichten Entscheid mehr auf die Frage der Rechtskraft der Ergänzungsabrechnung, mit oder ohne vorbehaltlose Zahlung, eingegangen. Es äusserte sich in diesem Entscheid wie folgt: "Die Frage der Rechtskraft einer durch Selbstveranlagung festgesetzten und nicht angefochtenen Steuer braucht jedoch nicht neu entschieden zu werden, denn sowohl nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts als auch nach Auffassung der Kritiker dieser Rechtsprechung kann nämlich die Rückerstattung nur in Frage kommen, wenn der Steuerpflichtige die nach früherer Praxis geforderten Steuern schon damals rechtswirksam angefochten oder nur unter Vorbehalt bezahlt hat."

Wie oben gesehen, kann jedoch nicht von einer kontinuierlichen Praxis des Bundesgerichtes die Rede sein.

3.2.3 Kritik an der Praxis der ESTV und des Bundesgerichts

In der Literatur hat sich vor allem B. Zingg[17] kritisch mit dieser Praxis des Bundesgerichts auseinandergesetzt. Er argumentierte wie folgt[18]:

- "... Diese Selbstveranlagung ist keine hoheitliche Festsetzung der Steuerschuld. Er (der Steuerpflichtige) kann darum gar nicht verbindlich entscheiden, welche Steuer nach Gesetz geschuldet ist."
- "... seine Steuerabrechnung hat nicht die Bedeutung eines behördlichen Entscheides im Sinne vom Art. 5 WUB[19]."
- "... Das Gesetz sieht daher gegen die Selbstveranlagung auch keinerlei Rechtsmittel vor."
- "... Sie (die Selbstveranlagung) unterliegt vielmehr der gewöhnlichen Überprüfung durch die Steuerverwaltung, für die zunächst, d.h. solange nicht durch rechtskräftigen Entscheid festgestellt ist, wie viel Steuer nach Gesetz geschuldet ist oder war, keine andere rechtliche Begrenzung als die Verjährung besteht."

Unseres Erachtens sprechen folgende weitere Gründe dagegen, dass die Ergänzungsabrechnung mit oder ohne vorbehaltlose Zahlung für den Steuerpflichtigen (ohne zusätzliche formelle Verfügung) in Rechtskraft erwachsen kann:

- Die Ergänzungsabrechnung ist inhaltlich keine abschliessende definitive Steuerfestsetzung. Wie sonst wäre es zulässig, dass die ESTV selbst in ständiger Praxis ohne Vorliegen eines Revisionsgrundes offensichtlich falsche Ergänzungsabrechnungen formlos korrigiert oder durch Rektifikate ersetzt?
- Selbst wenn die Ergänzungsabrechnung inhaltlich eine definitive Steuerfestsetzung zum Ausdruck bringen wollte, wäre es ausserordentlich fragwürdig, sie als Verfügung zu qualifizieren, da ihr die formellen Voraussetzungen gemäss VwVG[20] ... (beispielsweise die Kennzeichnung als Verfügung sowie eine Rechtsmittelbelehrung) offensichtlich fehlen. Zu welchem Zeitpunkt genau würde denn diese Verfügung rechtskräftig?
- Es gibt keine verwaltungsrechtliche Praxis, wonach der formelle Mangel der Kennzeichnung einer Äusserung der Verwaltung als Verfügung dadurch geheilt werden könnte, dass der Adressat eine vorbehaltlose Handlung vornimmt. Dies muss um so mehr gelten, dass die ESTV nirgends auf dem Formular der Ergänzungsabrechnung ausdrücklich darauf hinweist, dass der vorbehaltlosen Zahlung Rechtswirkungen zukommen könnten.
- Auch das Argument, die vorbehaltlose Zahlung durch den Steuerpflichtigen dürfe von der ESTV nach Treu und Glauben als Zustimmung zur Ergänzungsabrechnung verstanden werden, ist nicht stichhaltig, weisen doch die Revisoren der ESTV anlässlich ihren Revisionen regelmässig darauf hin, dass durch sofortige Zahlung der Aufrechnung wenigstens die Verzugszinsen gestoppt werden könnten. Ob nun eine Zahlung des Steuerpflichtigen wegen der Verzugszinsen oder aufgrund seiner Zustimmung erfolgt, lässt sich von der ESTV kaum feststellen und noch weniger nachweisen.
- Auch das vom Bundesgericht zuletzt dargelegte Argument ("... Jede andere Lösung würde, wie die ESTV zutreffend bemerkt, das System der Selbstveranlagung, nach welchem die WUST erhoben wird, in Frage stellen. ..." [21]) ist wenig überzeugend: Das System der Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung als unverbindlichem Vorverfahren funktioniert. Erscheint die Weiterführung des Vorverfahrens nicht mehr erfolgversprechend, kann die ESTV eine Verfügung erlassen oder der Pflichtige eine solche verlangen und damit eine rechtsverbindliche Klärung erzwingen. Dies gilt auch dann, wenn die Zweifel oder Unstimmigkeiten betreffend Selbstveranlagung oder Ergänzungsabrechnung erst nach der Zahlung von Steuerschuld oder Steuerguthaben auftauchen.
- Weiter ist darauf hinzuweisen, dass eines der grundlegenden Elemente des Rechtsstaates darin besteht, dass die Rechtswirkungen von Verwaltungshandlungen jederzeit für jeden Betroffenen leicht erkennbar sind. Die ESTV und das Bundesgericht verstossen gegen diesen Grundsatz, wenn sie der nicht als Verfügung gekennzeichneten Ergänzungsabrechnung Verfügungscharakter mit gravierenden Rechtswirkungen zukommen lassen wollen.
- Zu guter Letzt hält sich die Steuerverwaltung selber nicht an ihre Auffassung, dass eine vorbehaltlose Zahlung im Anschluss an eine Ergänzungsabrechnung zu einer unanfechtbaren Situation führe. Wie im Schweizer Treuhänder (ST), 3/98, S. 254 von W. Leutenegger und O. Weber plastisch dargestellt, wollte die ESTV nämlich selber die von ihr geleisteten Zahlungen (Gutschriften) nachträglich wieder rückgängig machen. Sie hielt sich damit selber nicht an die von ihr geäusserte Meinung, dass die Zahlung einer Ergänzungsabrechnung dazu führe, dass auf diese nicht mehr zurückgekommen werden kann.

Insgesamt kommen wir damit zum Schluss, dass die Ergänzungsabrechnung mit oder ohne Bezahlung durch den Steuerpflichtigen - ohne zusätzliche formelle Verfügung - nie in Rechtskraft erwachsen, sondern nur wie eine Selbstveranlagung durch Verjährung unangreifbar werden kann.

Auch wenn die Ergänzungsabrechnung keine Verfügung ist, stellt sich für den Steuerpflichtigen trotzdem die Frage, in welcher rechtlichen Situation er sich nach deren Zustellung befindet und welche rechtlichen Schritte ihm offenstehen.

4. Vorgehensvarianten im Anschluss an die Zustellung einer Ergänzungsabrechnung

Der Steuerpflichtige hat folgende Möglichkeiten:

Variante 1:

Zahlung der Ergänzungsabrechnung oder Entgegennahme der Zahlung durch die ESTV ohne Vorbehalt;

Variante 2:

Zahlung der Nachforderung oder Entgegennahme der in der Ergänzungsabrechnung korrigierten Gutschrift mit ausdrücklichem Vorbehalt;

Variante 3:

Verweigerung der Zahlung ohne weitere Handlungen.

4.1 Variante 1: Vorbehaltlose Zahlung oder Entgegennahme der Steuergutschrift

Obwohl sich nach den bisherigen Darlegungen unseres Erachtens die verfahrensrechtliche Situation durch die vorbehaltlose Zahlung nicht verändert, muss sich der Steuerpflichtige bewusst sein, dass er damit dennoch bei der ESTV den Eindruck erwecken kann, die Nachforderung (oder die in bestimmter Höhe erfolgte Gutschrift) sei gerechtfertigt gewesen. Insbesondere, wenn er erst nach Jahren - aber vor Ablauf der Verjährung - auf die Ergänzungsabrechnung zurückkommt, wird er für sein Zuwarten gute Gründe anführen müssen, um nicht an Glaubwürdigkeit einzubüssen. Dennoch, bis zum Ablauf des Eintritts der Verjährung kann der Steuerpflichtige der ESTV erklären, dass er mit der Ergänzungsabrechnung nicht einverstanden ist. Falls die ESTV seine Meinung nicht teilt, wird sie eine formelle Verfügung erlassen. Nur so kommt sie bei Eintritt deren Rechtskraft in den Besitz des für die Zwangsvollstreckung notwendigen Rechtstitels.

4.2 Variante 2: Zahlung der Nachforderung oder Entgegennahme der in der Ergänzungsabrechnung korrigierten Gutschrift mit ausdrücklichem Vorbehalt

Die ESTV braucht auf den Vorbehalt nicht zu reagieren. Da sie das Geld erhalten hat oder die in der Ergänzungsabrechnung korrigierte Gutschrift akzeptiert worden ist, kann sie getrost den Eintritt der Verjährung abwarten. Ihre Ansprüche sind befriedigt. Sie wird denn sinnvollerweise auch nicht auf

den angebrachten Vorbehalt reagieren.

Wie oben gesehen muss es dem Steuerpflichtigen jederzeit möglich sein, innerhalb der Verjährungsfrist auf die Ergänzungsabrechnung zurückzukommen. Die Anbringung eines Vorbehaltes kann sich für den Steuerpflichtigen jedoch in einem ganz speziellen Fall dennoch als Vorteil erweisen, nämlich dann, wenn die ESTV seit der Anbringung des Vorbehaltes ihre Praxis zugunsten der Steuerpflichtigen geändert hat.

Laut Bundesgericht[22] hat eine Änderung der Gesetzesauslegung nicht zur Folge, dass die auf Grund der früheren Praxis der Verwaltung vorbehaltlos bezahlten Steuern nach Änderung der Praxis als nicht mehr geschuldet gelten. "Das Gebot der Rechtsgleichheit erfordert nur, dass in beiden Gruppen (vor bzw. nach Praxisänderung) je alle Steuerpflichtigen in gleicher Weise behandelt werden." [23] Der Weg, die rückwirkend neue (mildere) Praxis der Verwaltung in Anspruch zu nehmen, steht diesfalls nur demjenigen Steuerpflichtigen offen, der mittels Aufforderung zum Erlass eines rechtskräftigen Entscheides oder durch Anbringung eines Vorbehaltes zum Ausdruck gebracht hat, das er mit der Ergänzungsabrechnung nicht einverstanden ist.

Hat er hingegen ohne Vorbehalt bezahlt, bleibt ihm zwar innerhalb der Verjährungsschranke die Möglichkeit weiterhin offen, einen rechtskräftigen Entscheid zu verlangen, die Behörde entscheidet diesbezüglich jedoch nach der Rechts- und Verwaltungspraxis zum Zeitpunkt des Ergehens der Ergänzungsabrechnung. Von einer seither ergangenen Praxisänderung profitiert er somit nicht[24].

Bei einer Verschärfung der Praxis wird er diesen Mechanismus jedoch auch gegen sich gelten lassen müssen.

4.3 Variante 3: Keine Zahlung

Bezahlt der Steuerpflichtige die ihm zugestellte Ergänzungsabrechnung nicht, wird sich folgende Situation ergeben: Die ESTV wird aufgrund von Art. 51 Abs. 1 Bst. d MWSTV einen rechtskräftigen Entscheid erlassen. Dabei wird sie den Betrag der Ergänzungsabrechnung übernehmen. Den getroffenen Entscheid wird sie dem Steuerpflichtigen mittels eingeschriebenen Brief und Rechtsmittelbelehrung eröffnen. Parallel zum Entscheid hat die ESTV die Möglichkeit, Sicherungsmittel nach Art. 58 und Art. 59 MWSTV zu ergreifen[25].

Nach Ablauf der Einsprachefrist ist es der Verwaltung möglich, nach Art. 57 MWSTV die Betreuung gegen den Steuerpflichtigen einzuleiten, da aufgrund von Art. 57 Abs. 4 MWSTV rechtskräftige Entscheide der ESTV über Steuern, Zinsen, Kosten und Bussen vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen nach Art. 80 SchKG gleich stehen.

5. Würdigung

Die heutige Situation, wonach dem Steuerpflichtigen im Anschluss an eine Steuerprüfung eine Ergänzungsabrechnung, welcher nicht Verfügungscharakter zukommt, zugestellt wird, hat sich in einer jahrzehntelangen Praxis gut bewährt. Dieses Vorgehen hat es bisher erlaubt, in komplexen wirtschaftlichen und buchhalterischen Verhältnissen mit vergleichsweise kleinem Aufwand und ohne

grosse rechtliche Formalitäten effizient und innert vernünftiger Frist zu korrekten Besteuerungen zu gelangen.

Eine Praxisänderung, wonach künftig jede Ergänzungsabrechnung als Verfügung eröffnet würde, ist abzulehnen, da in diesem Fall mit einer wesentlichen Zunahme von sinnlosen aber z.T. sehr aufwendigen Rechtsmittelverfahren gerechnet werden müsste. Dies würde mit grosser Wahrscheinlichkeit für die ESTV, die Steuerrekurskommission, das Bundesgericht und die Steuerpflichtigen zu massiven Zusatzbelastungen führen, ohne die Erhebung der MWST substantiell zu verbessern.

Zur Vermeidung von Unsicherheiten sollte jedoch künftig vom Bundesgericht und von der ESTV die Meinung nicht mehr vertreten werden, dass die vorbehaltlose Zahlung einer Ergänzungsabrechnung durch einen Steuerpflichtigen für diesen eine rechtskräftige Situation schaffe.

Anmerkungen

1. Steuerbeträge zu Gunsten der Steuerpflichtigen nennt die ESTV Gutschrift und solche zu Lasten der Steuerpflichtigen Ergänzungsabrechnung. Da sich die beiden Begriffe lediglich durch das Vorzeichen vor dem Korrekturbetrag unterscheiden, wird nachfolgend meist nur der Begriff Ergänzungsabrechnung verwendet.
2. Art. 37 MWSTV (Verordnung über die Mehrwertsteuer, vom 22. Juni 1994 [SR 641.201]); Vgl. dazu Marco Duss, Verfahrensrecht in Steuersachen, Leitfaden zu Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren für Praxis und Ausbildung, Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer 1987, S. 30; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 108 (zit: Kuhn/Spinnler, S.); Eidgenössisches Finanzdepartement, Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994, S. 38 (zit: KO MWSTV, S.).
3. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer (MWST), Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 282 RZ 1042 (zit: Camenzind/Honauer, S. RZ).
4. Derartige Korrekturen sind bei Erkennen eigener Fehler sehr zu empfehlen, entfällt doch damit i.d.R. die Grundlage für die Erhebung eines Steuerstrafverfahrens, da der Steuerpflichtige damit darlegen kann, dass er aktiv alles unternommen hat, seinen Sorgfaltspflichten nachzukommen. Zudem führen eigene Korrekturen zumindest bei kleineren Beträgen nach bisheriger Praxis der ESTV als Anerkennung der Selbstkorrektur und aus Effizienzgründen nicht zu Zinsnachbelastungen.
5. Diese Frist kann sich durch Unterbrechungshandlungen gemäss Art. 40 Abs. 2 MWSTV, z.B. durch amtliche Einforderungshandlungen, stark verlängern. Vgl. dazu Kuhn/Spinnler, S. 111f.
6. Vgl. dazu: Peter Gauch/Walter R. Schlupe, Obligationenrecht Allgemeiner Teil, 6. Auflage, Zürich 1995, Bd. II, S. 244 RZ 3331; vgl. zur grundsätzlichen Zulässigkeit der Verrechnung von Geldforderungen im öffentlichen Recht: Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Auflage, Zürich 1993, S. 152 RZ 642 (zit: Häfelin/Müller, S.)
7. Vgl. Camenzind/Honauer, S. 284 RZ 1052ff, mit Hinweis auf die bisherige Regelung zu Art. 5 WUB (Warenumsatzsteuerbeschluss [SR 641.20]); KO MWSTV, S. 39.
8. Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, vom 20. Dezember 1968 (SR 172.021).

9. Vgl. Häfelin/Müller, S. 161ff.
10. Werner Braunschweiger/Gilli Caflisch/Beat Jung, Die Neuen Vorschriften für das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege im Bund und ihre Auswirkungen auf die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreuten Abgaben, in: ASA Bd. 39, S. 359 (zit: Braunschweiger/Caflisch/Jung, S.)
11. Vgl. Matthias Auer, Das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision nach schweizerischem Steuerrecht im Vergleich zur Revision nach den Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes, Diss. Zürich 1981, S. 5 und S. 7ff.; ebenso Wilhelm Wellauer, Die Eidgenössischen Steuern Zölle und Abgaben, Band 1, Die Eidgenössische Warenumsatzsteuer, S.409 RZ 822 (zit: Wellauer, S. RZ); B. Zingg, Die Rückerstattung nicht geschuldeter Warenumsatzsteuer, in: ASA 28, S. 99 (zit: Zingg, S.); Braunschweiger/Caflisch/Jung, S. 359.
12. Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, vom 11. April 1889 (SR 281.1).
13. Wellauer, S. 409 RZ 836; Zingg, S. 99.
14. Braunschweiger/Caflisch/Jung, S. 359.
15. Ebenso Braunschweiger/Caflisch/Jung, S. 360.
16. Ausführlich dargestellt an einem konkreten Beispiel von Willi Leutenegger/Olivier Weber, in: ST 3/98 S. 254ff.
17. Zingg, S. 81ff.
18. Zingg, S. 90.
19. Warenumsatzsteuerbeschluss (SR 641.20).
20. Die für die rechtsgenügeliche Eröffnung der Verfügung zu beachtenden Formvorschriften finden sich in den Art. 34-37 VwVG; Vgl. dazu René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel/Frankfurt a.M. 1996, S. 223 RZ 1154ff.
21. BGer in ASA 19, S. 189.
22. BGer in ASA 19, S. 190 und BGer in ASA 45, S. 198.
23. BGer in ASA 19, S. 190.
24. Ebenso Zingg, S. 97.
25. Vgl. dazu Camenzind/Honauer, S. 294 RZ 1086ff.

RÉSUMÉ

Autotaxation et décompte complémentaire

L'autotaxation est une manifestation de volonté unilatérale de l'assujetti par laquelle celui-ci fournit à l'AFC des renseignements sur la base de sa propre comptabilité. Ainsi, il communique à l'AFC sa dette fiscale ou son avoir fiscal d'une manière qui ne le lie pas juridiquement. Si, après avoir remis sa déclaration TVA, l'assujetti se rend compte d'avoir commis une erreur, il peut sans autre - et sans obligation de communication particulière à l'AFC - corriger cette erreur lors de l'établissement du prochain décompte. Dans ce contexte, la prescription de 5 ans constitue la seule limite pour revenir sur des corrections. Bien que cette autotaxation ne lie pas juridiquement le contribuable, celui-ci est néanmoins tenu de fournir des renseignements exacts en faisant preuve d'une diligence adéquate.

Le décompte complémentaire peut être défini comme la communication officielle, sans force juridique obligatoire, de l'AFC à l'attention du contribuable à la suite d'un contrôle fiscal. Le décompte complémentaire n'a pas de force juridique obligatoire, car il ne constitue pas une décision. Il ne lie pas encore son destinataire et n'est pas en soi exécutoire. Dans ses effets, le décompte complémentaire peut ainsi être comparé à l'autotaxation du contribuable. Cette procédure préliminaire dans le contexte de l'établissement d'un décompte complémentaire a déjà fait ses preuves sous l'égide de l'ICHA. Cette procédure est appliquée de manière analogue en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, de droit de timbre d'émission et d'impôt anticipé. Malgré le caractère juridiquement non obligatoire du décompte complémentaire, l'AFC et ses fonctionnaires sont également tenus à un devoir de diligence particulier.

Contrairement, en partie, à l'opinion que nous soutenons, l'AFC prend aujourd'hui la position - du moins verbalement - que par le paiement sans réserves du décompte complémentaire, le contribuable serait déchu de son droit d'attaquer ledit décompte. Selon l'AFC, cette position correspondrait à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Ainsi, il est recommandé aux contribuables qui entendent contester le décompte complémentaire d'effectuer le paiement de la créance complémentaire avec une réserve expresse.

A notre avis, cette manière de voir de l'AFC se heurte aux arguments suivants:

Le décompte complémentaire n'est pas une décision et ne constitue dès lors pas non plus une constatation souveraine de la dette fiscale. Le paiement par le contribuable n'y change rien.

Dans son contenu, le décompte complémentaire n'est pas non plus une taxation définitive. Comment serait-il admissible autrement que, dans sa pratique constante, l'AFC procède, en l'absence d'un motif de révision, à la correction informelle de décomptes complémentaires manifestement erronés ou à leur remplacement par des rectificatifs?

De même, l'argument selon lequel l'AFC peut de bonne foi considérer le paiement par le contribuable

comme valant accord par celui-ci avec le décompte complémentaire n'est pas fondé. En effet, lors de leurs révisions, les contrôleurs de l'AFC attirent régulièrement l'attention du contribuable sur le fait qu'un paiement immédiat aurait au moins pour effet de mettre un terme aux intérêts moratoires. Or, l'AFC n'est point en mesure de déterminer si un paiement d'un contribuable intervient à cause des intérêts moratoires ou en raison de l'accord de celui-ci avec le décompte complémentaire.

Nous considérons la procédure du décompte complémentaire comme raisonnable dans le sens d'une "procédure préliminaire sans force juridique obligatoire". Ainsi, les fonctionnaires agissant directement à l'égard du contribuable dans le cadre de la procédure de taxation pourront obtenir des taxations juridiquement correctes de manière informelle et adaptée à chaque cas particulier. Ceci est bien plus efficace que la conduite d'un grand nombre de procédures administratives. Or, telle serait la conséquence inévitable si l'AFC attribuait régulièrement au décompte complémentaire le caractère de décision.

GS/SL

[Copyright 1998 Der Treuhaender http://www.treuhaender.ch](http://www.treuhaender.ch)