



Diego Clavadetscher

Fürsprecher, dipl. Steuerexperte,
Clavadetscher + Partner
Steuer-Advokatur, Bern



Gian-Andrea Rusca

Fürsprecher, Clavadetscher +
Partner Steuer-Advokatur, Bern

Die Nachdeklaration bei der MWST

Werden nachträglich Mängel in bereits eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen entdeckt, sehen sich der Steuerpflichtige und sein Berater mit einer Vielzahl von Fragen konfrontiert. Der vorliegende erste Teil behandelt allgemeine Ausführungen zur Nachdeklaration. Im TRES 2/2006 und 3/2006 werden die möglichen Folgen einer unterbliebenen Nachdeklaration und die Haftung Dritter für die korrekte Deklaration bei der MWST erläutert.

Die Mehrwertsteuer stellt als Selbstveranlagungssteuer und aufgrund ihrer Komplexität hohe Anforderungen an die Steuerpflichtigen. Fehlerquellen lauern auf dem Weg zur periodischen MWST-Abrechnung überall, und die Praxis zeigt, dass im Rahmen von Kontrollen durch die Eidg. Steuerverwaltung immer wieder Mängel aufgedeckt werden. Es geschieht aber auch oft, dass der Steuerpflichtige selbst solche Mängel erkennt, sei es im Rahmen der jährlichen Umsatzabstimmung oder aber während einer internen Überprüfung. Unweigerlich sieht er sich diesfalls mit den unterschiedlichsten Fragen konfrontiert, welche mit der im vorliegenden dreiteiligen Beitrag behandelten Nachdeklarationsproblematik zusammenhängen.

1. Das Selbstveranlagungsprinzip

Obwohl für das Mehrwertsteuerrecht von zentraler Bedeutung wird der Grundsatz der Selbstveranlagung nicht wie andere für das Mehrwertsteuerrecht geltende Grundsätze in Art. 1 MWSTG, sondern «versteckt» in Art. 46 MWSTG erwähnt. Nach dem Gesetzeswortlaut wird vom Steuerpflichtigen «lediglich» verlangt, dass er *«gegenüber der Eidg. Steuerverwaltung innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer»* abrechnet. Wie nachfolgend aufgezeigt wird, hat die Rechtsprechung den Gehalt des Selbstveranlagungsprinzips weiter konkretisiert und daraus dem Steuerpflichtigen eine kaum

zu bewältigende Verantwortung übertragen. Es muss deshalb untersucht werden, ob sich aus dem Selbstveranlagungsprinzip eine mögliche Nachdeklarationspflicht ergibt.

2. Die Nachdeklaration

2.1. Besteht eine Pflicht zur Nachdeklaration?

Das Mehrwertsteuerrecht enthält keine ausdrückliche Norm, die den Steuerpflichtigen dazu anhält, nachträglich erkannte Fehler offen zu legen. Daher stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige auch ohne ausdrückliche Bestimmung im MWSTG verpflichtet ist, seine eingereichten Deklarationen zu kontrollieren

und nachträglich erkannte Fehler zu korrigieren. Eine solche Pflicht könnte sich grundsätzlich aus dem durch die Gerichte näher konkretisierten Prinzip der Selbstveranlagung ergeben. Denkbar sind nach unserer Auffassung zwei unterschiedliche Argumentationen, welche aufgrund ihrer Konsequenzen klar zu unterscheiden sind:

2.1.1. These 1: Die Pflicht des Steuerpflichtigen beschränkt sich auf die periodengerechte Deklaration und Steuerentrichtung

Da die Art. 46 und 47 MWSTG lediglich vorsehen, dass der Steuerpflichtige innerhalb von bestimmten Fristen die Steuern deklarieren und der Eidg. Steuerverwaltung entrichten muss, hat der Steuerpflichtige mit Einhaltung dieser beiden Vorgaben seine Pflichten aus dem Selbstveranlagungsprinzip erfüllt. Demnach besteht keine Pflicht zur nachträglichen Überprüfung resp. zur nachträglichen Korrektur der Deklaration.

Nichtsdestotrotz ist der Steuerpflichtige eingeladen, entdeckte Mängel mittels einer Nachdeklaration nachträglich zu korrigieren. Die Nachdeklaration dient hauptsächlich dem Zweck, die möglichen Folgen (Aufrechnung, Verzugszins und Busse) einer behördlichen Kontrolle zu minimieren, resp. zu vermeiden.

2.1.2. These 2: Der Steuerpflichtige ist innerhalb der Verjährungsfrist verpflichtet, für eine korrekte Veranlagung zu sorgen

Die Justizinstanzen haben – wie bereits kurz erwähnt – den Begriff des Selbstveranlagungsprinzips in ihrer Rechtssprechung konkretisiert. Sie haben wiederholt (bspw. Entscheid der SRK vom 2. Oktober 1997, SRK 6/97) festgehalten, dass der Steuerpflichtige **«allein für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich»** ist und dass **«ein Verstoss des Steuerpflichtigen gegen diesen Grundsatz nach Ansicht der SRK als schwer wiegend anzusehen [ist], da durch die Nichteinhaltung dieser Vorschrift der Steuerpflichtige die ordnungsgemässe Erhebung der Mehrwertsteuer und damit das Steuersystem als solches gefährdet.»**

Wenn die Steuerjustizinstanzen schon derart weit gehen und einerseits den Steuerpflichtigen für die vollständige und richtige Versteuerung seiner Umsätze verantwortlich machen und andererseits eine Verletzung dieser Pflicht als schwer wiegenden Verstoss ansehen, welcher das Steuersystem als solches gefährdet, ist es nichts als nahe liegend und logisch, vom Steuerpflichtigen zu verlangen, er müsse im Nachhinein erkannte Fehler in früheren Deklarationen selbstständig korrigieren. Denn nur auf diese Weise wird die vollständige und richtige Versteuerung sichergestellt und das Steuersystem wieder ins Lot gebracht.

Diesem Ansatz entspricht auch die in der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Rz 968 aufgestellte Forderung der Eidg. Steuerverwaltung, der Steuerpflichtige müsse die deklarierten Umsätze und geltend gemachten Vorsteuern periodisch (d.h. mindestens einmal jährlich) mit der Buchhaltung abstimmen. Unausgesprochene Folge dieser Umsatzabstimmung kann nur sein, dass allfällige Differenzen (zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen!) auch zu korrigieren sind. Nur so kann der Pflicht nach korrekter Abrechnung auch nachgelebt werden. Es kann somit festgehalten werden, dass die Eidg. Steuerverwaltung ohne ausdrückliche gesetzliche Bestimmung dem Steuerpflichtigen die Pflicht auferlegt, mindestens einmal jährlich die von ihm eingereichten Deklarationen zu überprüfen, indem er sie mit der Buchhaltung abstimmt. Folge entdeckter Differenzen kann nur sein, dass es zu einer Nachdeklaration kommt.

Auch Aufforderungen der Eidg. Steuerverwaltung, welche sie in an alle Steuerpflichtigen gerichteten Rundschreiben machte (vgl. Schreiben der Eidg. Steuerverwaltung an sämtliche Steuerpflichtige vom Oktober 1997 zufolge des Bundesgerichtsurteils zum «Leasing beim Übergang von der WUST zur MWST») sowie Argumentationslinien, welche sie offenbar in Strafverfahren vertrat (vgl. Schär, S. 1147, Ziff. 3.3), bestätigen, dass die These 2 wahrscheinlich der – in dieser absoluten Form noch nicht geäusserten – Rechtsauffassung der Behörden entspricht.

Dies würde einmal mehr bestätigen, dass die Haltung der Eidg. Steuerverwaltung zur «Rechtskraftwirkung» der Steuerdeklarationen sehr selektiv ist und stets zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ausgelegt wird.

Obwohl wir dieses Ergebnis nicht bejahen, führt es – ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage – zu einer überzogenen Ausweitung des Selbstveranlagungsprinzips. Im Rahmen einer Beurteilung des «worst-case-Szenarios» muss aber damit gerechnet werden, dass die Eidg. Steuerverwaltung der

These 2 folgen und hierbei von den urteilenden Gerichten gestützt wird. In den nachfolgenden Betrachtungen werden wir uns deshalb vornehmlich auf die These 2 konzentrieren.

2.2. Differenzierte Beurteilung in Bezug auf verschiedene Fehlerarten

2.2.1. Fehler im Widerspruch zum Gesetz oder zur gerichtlichen Rechtssprechung

Wenn die fehlerhafte Deklaration im Widerspruch zum Gesetz oder zur gerichtlichen Rechtssprechung steht, sollte der Steuerpflichtige u.E. die Nachdeklaration vornehmen. Bei Bejahung einer Nachdeklarationspflicht (These 2) ergibt sich der Korrekturbedarf unmittelbar aus dem Selbstveranlagungsprinzip, im Falle der Verneinung einer Nachdeklarationspflicht (These 1) aus dem Umstand, dass bis zur Verjährung jederzeit eine Aufrechnung im Rahmen einer von der Eidg. Steuerverwaltung vorgenommenen Überprüfung mit ihren Folgen (namentlich Verzugszinsen) – und evtl. auch eine Bestrafung – droht.

2.2.2. Fehler im Widerspruch zur veröffentlichten Verwaltungspraxis

Wie bereits mehrfach dargestellt, ist der Steuerpflichtige für die korrekte und rechtzeitige Abrechnung der Steuer verantwortlich. Eine korrekte Abrechnung liegt dann vor, wenn sie mit den Prinzipien und Bestimmungen des Mehrwertsteuerrechts im Einklang steht, mithin gesetzeskonform ist. Der von der Eidg. Steuerverwaltung veröffentlichten Verwaltungspraxis kommt nun aber kein Gesetzesrang zu, sie wiedergibt lediglich das mehrwertsteuerliche Verständnis der Verwaltung.

Sofern sich der Steuerpflichtige heute mit der veröffentlichten Praxis einverstanden erklärt, hat er mit der seinerzeitigen «praxisfremden» Deklaration seine Mitwirkungspflicht verletzt. Je nach Verständnis des Selbstveranlagungsprinzips ergibt sich eine Pflicht zur nachträglichen Korrektur (These 2) oder ist deren Vornahme dem Steuerpflichtigen freigestellt (These 1). Unbesehen hiervon erachten wir eine Nachdeklaration als dringend angezeigt. Anders ist der Fall nun zu beurteilen, wenn der Steuerpflichtige die Gesetzeskonformität der Verwaltungspraxis anzweifelt und diese bis anhin nicht gerichtlich überprüft wurde. Der von der Eidg. Steuerverwaltung veröffentlichten Verwaltungspraxis kommt kein Gesetzesrang zu. Gemäss BGE 121 II 473 ff. *«haben sich (die Behörden) an Verwaltungsordnungen nur zu halten, soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben. Die in Verwal-*

tungsverordnungen vorgenommene Auslegung unterliegt der richterlichen Überprüfung». Wenn der Steuerpflichtige die Gesetzeskonformität der Verwaltungspraxis anzweifelt, kann resp. sollte er diese gerichtlich überprüfen lassen. Erst ein höchstrichterlicher Entscheid gibt ihm letztendlich die Sicherheit, wie die Deklaration korrekt vorzunehmen ist. Um eine gerichtliche Überprüfung einzuleiten, kommt er jedoch nicht umhin, die Fehlerquelle und damit seine ursprüngliche Falschdeklaration offen zu legen, benötigt er doch einen anfechtbaren Entscheid der Eidg. Steuerverwaltung gemäss Art. 63 MWSTG.

Ohne seine prozessuale Position im Rechtsmittelverfahren zu schwächen, kann der Steuerpflichtige die aus der allfälligen Nachdeklaration geschuldeten Steuern unter Vorbehalt entrichten. Eine solche «vorsorgliche» Steuerentrichtung bringt den Vorteil mit sich, dass für den Fall eines abschlägigen (Bundes-) Gerichtsentscheides die Verzugszinspflicht gestoppt wird und dieser nur noch für die Zeitspanne zwischen Deklaration und Nachdeklaration anfällt. Bei Obsiegen würden dem Steuerpflichtigen die Steuern zuzüglich eines Vergütungszinses gutgeschrieben.

2.2.3. Andere, als mögliche Fehler qualifizierte Feststellungen

Aufgrund des weiten Verständnisses des Selbstveranlagungsprinzips durch die Verwaltung sowie Justizbehörden wird vom Steuerpflichtigen wohl gar bei Vorliegen einer auslegungsbedürftigen Gesetzesbestimmung resp. bei Fehlen konkretisierender Verwaltungspraxis die korrekte Abrechnung im Sinne des Fiskus erwartet. Da der Steuerpflichtige für die korrekte Veranlagung der Steuer zur Rechenschaft gezogen werden kann, sollte er – nach Vorstellung der Eidg. Steuerverwaltung – eine Anfrage vornehmen und gestützt darauf allenfalls eine gerichtliche Überprüfung verlangen. Nur mit einem solchen Vorgehen erhält er Gewissheit, wie er seiner Veranlagungspflicht genügend nachzukommen hat.

2.3. Formalitäten der Nachdeklaration

2.3.1. Mögliche Form(en) der Nachdeklaration

Die Nachdeklaration kann – theoretisch – auf drei unterschiedliche Arten erfolgen: Formular Nr. 535, Korrektur auf der nächsten Quartalsabrechnung oder eine schriftliche Meldung an die Eidg. Steuerverwaltung.

Mit dem **Formular Nr. 535** stellt die Eidg. Steuerverwaltung dem nach der effektiven Methode abrechnenden Steuerpflichtigen ein

Instrumentarium zur Verfügung, mit welchem dieser nachträgliche Fehler für die bereits abgerechneten Perioden richtig stellen kann. Die Eidg. Steuerverwaltung prüft die mit Formular Nr. 535 angezeigte Korrektur der Abrechnung und lässt dem Steuerpflichtigen nach Abschluss der Nachkontrolle eine korrekte Abrechnung sowie die daraus fliessende Steuernachforderung zukommen.

Die Eidg. Steuerverwaltung akzeptiert auch eine **schriftliche Meldung**, mit welcher eine falsche Deklaration in einer bestimmten Abrechnungsperiode angezeigt wird. Selbstverständlich sind in der Mitteilung an die Eidg. Steuerverwaltung die begangenen Fehler aufzuführen, sodass die Eidg. Steuerverwaltung eine Korrektur der entsprechenden Abrechnungen vornehmen kann. Die Eidg. Steuerverwaltung wird im Anschluss dem Steuerpflichtigen eine berichtigte Abrechnung zukommen lassen und gleichzeitig den fehlenden Steuerbetrag einfordern.

Die bei Schafroth/Wenk (S. 1167) aufgezeigte langjährige Praxis der Eidg. Steuerverwaltung, wonach die Fehler auch durch entsprechende Anpassungen in der nächsten Quartals- oder Jahresendabrechnung korrigiert werden können (**«verdeckte Nachdeklaration»**), wird zwar von Mitarbeitern der Eidg. Steuerverwaltung mündlich bestätigt; sie steht aber im Widerspruch zu Publikationen der Eidg. Steuerverwaltung (vgl. Schreiben der Eidg. Steuerverwaltung an sämtliche Steuerpflichtige vom Oktober 1997 zufolge des Bundesgerichtsurteils zum «Leasing beim Übergang von der WUST zur MWST», in welchem sie auf S. 4 unter «Wichtige Hinweise» festhielt: «*Sie dürfen die allenfalls nötigen Korrekturen nicht in einer nächsten MWST-Abrechnung selber vornehmen*»). Je nach Fehlerart hat der Steuerpflichtige den steuerbaren Gesamtumsatz der Abrechnungsperiode zu erhöhen oder zu reduzieren, die zulässigen Vorsteuern anzupassen oder den Vorsteuerminderungs Schlüssel neu zu berechnen. Immerhin erscheint unbestritten, dass Fehler, welche im Rahmen der Umsatzabstimmung entdeckt werden, in der letzten Quartalsabrechnung des entsprechenden Jahres ohne besonderen Hinweis (nach)deklariert werden dürfen.

Die Bedenken der Steuerpflichtigen, eine offene Nachdeklaration würde das Risiko einer Kontrolle durch die Eidg. Steuerverwaltung erhöhen, sind nachvollziehbar; ihre Richtigkeit kann aber nicht belegt werden.

2.3.2. Charakter der Nachdeklaration

Da sich Lehre, Rechtsprechung und die Eidg. Steuerverwaltung bezüglich des Charakters von Deklaration und Ergänzungsabrechnung einig sind und beiden die Verfügungsqualität

(i.S. von Art. 5 VwVG) absprechen, müsste dies folgerichtig auch für eine Nachdeklaration Gültigkeit haben. Unabhängig davon, wie der Steuerpflichtige seine Nachdeklaration tätigt, sollte ihm u.E. daher auch die Möglichkeit offen stehen, auf diese jederzeit zurückzukommen, d.h. eine erfolgte Nachdeklaration zu seinen Gunsten (erneut) zu korrigieren. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Eidg. Steuerverwaltung ein Zurückkommen auf eine Nachdeklaration nur unter der Voraussetzung zulässt, dass die Nachdeklaration seinerzeit mit einem Vorbehalt versehen wurde. Eine solche Auffassung wäre u.E. falsch.

2.3.3. Umfang der Nachdeklaration

Eine grosse Bedeutung im Bereich der Nachdeklaration kommt der Art der Fehlerquelle zu. Zu unterscheiden gilt es die einmaligen Fehler von den wiederkehrenden, zumeist systembedingten Fehlern.

Zur Beantwortung der Frage nach dem Nachdeklarationsumfang muss etwas ausgeholt werden und wiederum die besondere Ausprägung des Selbstveranlagungsprinzips herangezogen werden. Während der Steuerpflichtige für eine vollständige, korrekte und rechtzeitige Abrechnung der Steuern verantwortlich ist, gestehen die Steuerjustizinstanzen der Eidg. Steuerverwaltung die Möglichkeit einer «Plausibilitätskontrolle» der Deklaration zu. Im Falle einer Überprüfung nach Art. 62 MWSTG wird der Steuerrevisor in der Regel lediglich einen zeitlich begrenzten Abrechnungszeitraum (z.B. ein Geschäftsjahr) überprüfen und die aufgedeckten Fehler auf die übrige Kontrollperiode von normalerweise fünf Jahren (d.h. die noch nicht verjährten Abrechnungsperioden) hochrechnen (Camenzind/Honauer/Vallender, Rz 1684 f.). Dieses so genannte **Umlageverfahren** wurde im Falle einer Ermessenseinschätzung unter der WUST-Ära vom Bundesgericht mit Urteil vom 30. November 1984 (ASA 56, S. 195) ausdrücklich als zulässig bezeichnet. Das Umlageverfahren muss so verstanden werden, dass die Eidg. Steuerverwaltung offensichtlich nicht den wahren Sachverhalt zu erforschen und sämtliche Fehler nachzuweisen hat, sondern Fehler hochrechnen darf, sofern diese mit grosser Wahrscheinlichkeit mehrfach aufgetreten sind. Dies führt zu einer Umkehr der Beweislast. Bei der Umlage wird aber regelmässig vergessen, dass

in gewissen Bereichen (bspw. bei formell falschen Vorsteuerbelegen) die Umlage nur mit den effektiv vorhandenen Belegen widerlegt werden kann. Die Beweisabnahmepflicht würde demnach gebieten, dass in derartigen Fällen eine Umlage nicht zulässig wäre, sondern der Inspektor verpflichtet wäre, sämtliche Belege der betroffenen Periode einzeln zu überprüfen.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wie der Steuerpflichtige mit aufgedeckten Fehlern umzugehen hat. Auch bei ihm stellen die entdeckten «Fehler» häufig bloss «Teilwahrheiten» dar, da sie auf Stichproben oder der Überprüfung von zeitlich stark eingeschränkten Perioden beruhen.

Fraglich ist, ob er – der Eidg. Steuerverwaltung gleich – das Umlageverfahren anwenden darf oder eine effektive Fehlererfassung vorzunehmen hat. Aus dem Verständnis der Verwaltung zum Selbstveranlagungsprinzip und dessen Ausfluss muss u. E. gefolgert werden, dass der Steuerpflichtige das Umlageverfahren nicht anwenden kann. Er ist zur Wahrheit verpflichtet, zeichnet er sich doch allein für die vollständige und korrekte Deklaration verantwortlich. Eine lediglich auf Wahrscheinlichkeit beruhende Hochrechnung dürfte diesen Anforderungen aus Sicht der Eidg. Steuerverwaltung nicht genügen. Wenn der Steuerpflichtige schon das Umlageverfahren nicht anwenden darf, besteht aber – zumindest theoretisch – die Möglichkeit, die Eidg. Steuerverwaltung gestützt auf Art. 58 Abs. 3 MWSTG um eine erleichterte, annäherungsweise Steuerermittlung zu ersuchen. Ob die Eidg. Steuerverwaltung einem solchen Antrag zustimmen würde, kann nicht beurteilt werden, da es sich um eine Kann-Vorschrift handelt. In der Praxis dürfte dieser Ansatz ohnehin nur ausnahmsweise gewählt werden, weil die Anfrage bei der Eidg. Steuerverwaltung automatisch die Offenlegung bewirkt. Somit kommen wir zu **folgendem Schluss**: Unter der These 1 besteht keine Pflicht zur Nachdeklaration, weshalb sich die Frage des Umfangs der Nachdeklaration nicht stellt. Wird die These 2 als richtig erachtet, müssen sämtliche entdeckten Fehler nachdeklariert werden und zudem in all denjenigen Bereichen, wo systembedingte Fehler aufgedeckt wurden, Nacherhebungen getätigt werden, welche wiederum zu Nachdeklarationen führen. Eine Anwendung des Umlageverfahrens dürfte den

Anforderungen des Selbstveranlagungsprinzips nicht genügen und sollte nur mit ausdrücklichem Einverständnis der Eidg. Steuerverwaltung angewendet werden.

Unter beiden Thesen wird die Eidg. Steuerverwaltung im Falle einer Kontrolle gestützt auf ihre Methode (bspw. Umlage) eine Aufrechnung vornehmen. Jede Nachdeklaration des Steuerpflichtigen hat unter diesem Gesichtspunkt zwei Folgen: Zum einen wird dem Inspektor ein «Pfad» geschaffen, welchen er als richtig befinden und – anstelle eigener Erhebungen – übernehmen kann, zum andern wird immerhin eine Art «vorsorgliche Rückstellung» gebildet, welche die Aufrechnung – und vor allem die drohenden Verzugszinse – betragsmässig herabsetzt.

2.3.4. Verzugszinspflicht?

In der Regel rechnet der Steuerpflichtige die Steuer gegenüber der Eidg. Steuerverwaltung quartalsweise ab (Art. 45 MWSTG). In jedem Fall hat er die für den abgerechneten Zeitraum geschuldete Steuer (Steuer vom Umsatz abzüglich der Vorsteuern) innert 60 Tagen nach Ablauf der entsprechenden Abrechnungsperiode an die Eidg. Steuerverwaltung zu überweisen. Dem Steuerpflichtigen wird somit eine Zahlungsfrist von 60 Tagen gewährt. Bei verspäteter Zahlung wird gemäss Art. 47 Abs. 2 MWSTG zusätzlich zur Steuerschuld ohne Mahnung ein Verzugszins (in der Höhe von 5%) geschuldet. Sowohl im Falle einer Steueraufrechnung mittels Ergänzungsabrechnung anlässlich einer Revision als auch bei einer Nachdeklaration durch den Steuerpflichtigen liegt zwangsläufig eine verspätete Zahlung vor. Zu beachten gilt es jedoch die Praxisänderungen ab 1. Januar 2005, Ziff. 2.1.5, wonach kein Verzugszins (mehr) erhoben wird, wenn ein Formmangel mit den Formularen Nr. 1310 und Nr. 1550 korrigiert werden kann.

Die Eidg. Steuerverwaltung überprüft im Rahmen einer Revision jeweils sämtliche noch nicht verjährten Steuerperioden. Bei Steuernachforderungen mittels Ergänzungsabrechnung sieht sich die Eidg. Steuerverwaltung jeweils mit dem Problem konfrontiert, den für die Verzugszinspflicht entscheidenden Verfalltag zu bestimmen. Abhilfe schafft hier der sog. «mittlere Verfall», welcher in der Regel der durchschnittlichen Fälligkeit der Steuer der kontrollierten Perioden entspricht (vgl. Homepage der Eidg. Steuerverwaltung unter Mehrwertsteuer/Themen/Steuerpflicht/Zahlung/Verzugszins). Nach Bezahlung der Ergänzungsabrechnung wird dem Steuerpflichtigen eine Verzugszinsrechnung zugestellt. Die Zinsberechnung beginnt mit dem mittleren Verfall und endet erst mit dem Datum der Begleichung der Verzugszinsrechnung.

Wie ist die Verzugszinspflicht bei der Nachdeklaration durch den Steuerpflichtigen selbst zu beurteilen? Die Eidg. Steuerrekurskommission hat in ihrem Entscheid vom 24. Juni 1998 (VPB 63.26, ebenfalls zit. in ST 12/98, S. 1471 ff.) festgehalten, dass «(...) die Verantwortung für die Abrechnung und die Ablieferung der Mehrwertsteuer ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt ist. Dieses Prinzip führt ebenfalls dazu, dass die Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen weder von der Mahnung des Steuerpflichtigen durch die Verwaltung noch von einem Verschulden des Steuerpflichtigen abhängig gemacht wird. Wenn die Zahlung des Steuerbetrages zu spät erfolgt, tritt allein aufgrund dieser Verspätung die vorgesehene Rechtsfolge (Verzugszinspflicht) ein.»

Die Eidg. Steuerrekurskommission versteht Art. 47 Abs. 2 MWSTG resp. die gleich lautende Bestimmung in Art. 37 Abs. 2 MWSTV somit dahingehend, dass der Verzugszins nicht nur ohne Mahnung, sondern auch verschuldensunabhängig geschuldet ist. Bei verspäteter Entrichtung der Steuer ist demnach in jedem Fall ein Verzugszins geschuldet. Auf den Fall der nachträglichen Korrektur umgesetzt bedeutet dies, dass zusätzlich zur nachdeklarierten Steuer auch der Verzugszins geschuldet ist (so auch Homberger Gut, mwst.com, Art. 46, N. 2). Die von Schafroth/Wenk zitierte bisherige Praxis (Schafroth/Wenk, S. 1171, Fussnote 4), wonach bei kleineren Beträgen aus Effizienzgründen auf eine Zinsnachbelastung verzichtet wird, wird von der Eidg. Steuerverwaltung, Abteilung Inspektorat, bestätigt. Ohne sich auf einen Geldbetrag definitiv festsetzen zu wollen, sieht die Eidg. Steuerverwaltung offensichtlich von der Nachforderung von Zinsbeträgen unter

CHF 20 regelmässig ab. Mit dem Hinweis, dass der Erlass des Verzugszinses jeweils einzelfallweise beurteilt würde, wird dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit jedoch nicht Sorge getragen und der «Willkür» Tür und Tor geöffnet.

Die **Verzugszinspflicht** ist konsequenterweise rückwirkend zu berechnen, d.h. auf den Zeitpunkt, in welchem die Deklaration und Zahlung effektiv hätte vorgenommen werden müssen. Sofern der Steuerpflichtige die Nachdeklaration mittels Formular oder schriftlicher Meldung vornimmt, wird die Eidg. Steuerverwaltung nicht nur die Nachforderung überprüfen resp. berechnen, sondern zusätzlich auch

eine Verzugszinsrechnung erstellen und dem Steuerpflichtigen zukommen lassen.

Eine nachträgliche («verdeckte») Korrektur in der nächsten Steuerdeklaration hat den «Vorteil», dass der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur Steuerentrichtung (Art. 47 MWSTG) – nicht aber seiner Pflicht zur (korrekten) Steuerabrechnung (Art. 46 MWSTG) – nachkommt, ohne dass er den Fehler der Eidg. Steuerverwaltung «offen legt». Wie verhält es sich im Falle der verdeckten Nachdeklaration in Bezug auf die Verzugszinspflicht? U.E. sollte der Steuerpflichtige auch diesfalls die Entrichtung der Verzugszinsen sicherstellen, macht er sich doch andernfalls eventuell strafbar. Da der Verzugszins keine Steuer darstellt, dürfte Art. 85 MWSTG (Steuerhinterziehung) nicht zur Anwendung kommen. Hingegen könnte in der verdeckten Deklaration eine Steuerverfälschung im Sinne von Art. 86 Abs. 1 lit. d oder allenfalls g MWSTG erblickt werden und im «vermiedenen» Verzugszins ein unrechtmässiger Vorteil im Sinne von Art. 86 Abs. 2 MWSTG. Dies hätte eine Busse bis zur Höhe des geschuldeten Verzugszins zur Folge.

Da eine Verzinsung auch bei einer «verdeckten» Nachdeklaration offensichtlich notwendig ist, stellt sich die Frage, wie der Verzugszins zu begleichen ist. Bei einer separaten Begleichung des Verzugszinses via Einzahlungsschein verliert der Steuerpflichtige die vermeintlichen «Vorteile» der «verdeckten» Nachdeklaration, wird die Eidg. Steuerverwaltung doch der Verzugszinszahlung näher auf den Grund gehen. Weil daraus die gleichen Effekte und Risiken auftreten, wie wenn die Nachdeklaration offen erfolgt, erscheint ein solches Vorgehen keine echte Variante zu sein. Hingegen wäre es denkbar, in der gleichen Abrechnung in der die «verdeckte» Nachdeklaration erfolgt, auch eine «verdeckte» Verzugszinsdeklaration vorzunehmen. Dies könnte über eine Reduktion des Vorsteuerguthabens erfolgen. Der Steuerpflichtige verrechnet somit sein Vorsteuerguthaben mit seiner Verzugszinsschuld. Er reicht aber weiterhin eine falsche Deklaration ein, begeht damit eine Steuerverfälschung im Sinne von Art. 86 Abs. 1 lit. d MWSTG, hat aber den Bussenrahmen auf CHF 10 000.–, resp. 30 000.– (statt auf die Höhe der nicht abgerechneten Verzugszinsen) herabgesetzt. Ein solches Vorgehen ist daher nicht zu empfehlen.

2.3.5. Zeitpunkt/-raum der Nachdeklaration

Wenn der Steuerpflichtige gestützt auf das Selbstveranlagungsprinzip für die korrekte Abrechnung resp. nachträgliche Korrektur seiner Deklarationen verantwortlich ist, erscheint es geboten, dass der Steuerpflichtige die Nachdeklaration möglichst umgehend vornimmt. Gemäss Art. 49 MWSTG verjährt eine Steuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Mit Entscheid 2A.321/2002, E. 2.4.3.4 hat die Eidg. Steuerrekurskommission darüber hinaus festgehalten, dass «die auf Grund der Selbstveranlagung geschuldeten Steuern (...) indessen von der Steuerverwaltung nach Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist auch nicht mehr eingefordert werden (können)». Es erscheint uns daher folgerichtig, dass mit Ablauf der Verjährungsfrist der Steuerpflichtige – unter der These 2 – auch von der Pflicht zur Nachdeklaration fehlerhaft abgerechneter Steuern befreit ist.

→ Fallgruppe 1

Die Abrechnung erfolgte gemäss einer Praxisfestlegung der Eidg. Steuerverwaltung (oder gemäss einer unstrittig auslegbaren Gesetzesnorm), die sich nachträglich als «falsch» herausstellt hat oder die nachträglich aufgehoben, bzw. durch die Eidg. Steuerverwaltung geändert wurde.

Beispiel:

VR-Entscheidung unter dem Recht der MWSTV wurde mit Mehrwertsteuer abgerechnet (vgl. BGE 2A.326/2002). Das Rückforderungsrecht ist abhängig von der Frage, ob bei der seinerzeitigen Abrechnung ein Vorbehalt angebracht wurde:

● Ja:

→ Rückforderung möglich, selbst wenn die Steuer den Abnehmern offen überwält wurde (BGE 2A.326/2002 [VR-Entscheidung]); strittig ist, ob tatsächlich ein Korrekturbeleg erstellt werden muss (gemäss Eidg. Steuerverwaltung, Praxisfestlegung vom 30. Januar 2004, zwingend erforderlich);

● Nein:

→ Rückforderung nicht möglich.

→ Fallgruppe 2

Die Abrechnung erfolgte im Widerspruch zu einer Praxisfestlegung der Eidg. Steuerverwaltung (oder entgegen einer unstrittig auslegbaren Gesetzesnorm), resp. aufgrund eines Rechenfehlers des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige beging somit aus Sicht der Eidg. Steuerverwaltung einen Fehler.

Beispiel:

Spitalbehandlung irrtümlich mit Mehrwertsteuer abgerechnet.

Das Rückforderungsrecht ist abhängig von der Frage, ob die Steuer offen auf die Abnehmer überwält wurde:

● Ja:

Hat der Steuerpflichtige die Belege nachträglich korrigiert?

○ Ja:

→ noch keine Entscheidung bekannt; Rechenkorrektur gemäss WL 2001, Rz 808, möglich, weshalb Rückforderung ebenfalls möglich sein dürfte.

○ Nein:

→ Rückforderung offenbar nicht möglich, weil offener Steuerausweis angeblich als Besteuerungsgrundlage dienen kann («TVA facturée, TVA due», BGE 2A.490/2003).

● Nein:

→ Rückforderung möglich.

2.4. Exkurs: Die Rückforderung von viel bezahlten Steuern

Das Gegenstück zur Nachdeklaration stellt die Rückforderung von Mehrwertsteuer durch den Steuerpflichtigen dar. Obwohl nicht eigentliches Thema dieser Abhandlung, möchten wir – namentlich zur Verdeutlichung der Unterschiede zur Nachdeklaration – hier die Grundzüge darstellen.

Das Rückforderungsrecht des Steuerpflichtigen wird namentlich von zwei Elementen beeinflusst:

- die Problematik der vorbehaltlosen Abrechnung resp. Zahlung,
- die Tatsache, dass die Eidg. Steuerverwaltung – und neustens auch das Bundesgericht – die offene Überwälzung der Mehrwertsteuer als Rechtsgrundlage für die Ablieferungspflicht dieser Mehrwertsteuer durch den Steuerpflichtigen betrachten; dies obwohl das MWSTG keine entsprechende Rechtsgrundlage enthält (BGE 2A.490/2003 vom 13.01.2005 sowie BGE 2A.642/2004 vom 13. Juli 2005).

Zur Beantwortung der Frage, ob ein Steuerpflichtiger Umsatzsteuern, die er in einer früheren Quartalsabrechnung als Steuerschuld deklariert und bezahlt hat, innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist nachträglich von der Eidg. Steuerverwaltung zurückfordern kann, müssen drei Fallgruppen gebildet werden:

→ Fallgruppe 3

Die Abrechnung erfolgte im «ungeregelten Bereich», d.h., es gab keine Praxisfestlegung, welche die Situation des Steuerpflichtigen klar regelte, weshalb er seine Abrechnung auf eine eigene Gesetzesauslegung abstützte.

Beispiel:

Unklarheit, ob gewisse Zahlungen einer einfachen Gesellschaft an ihre Mitglieder steuerbares Entgelt oder einen sog. Nicht-Umsatz darstellen.

Das Rückforderungsrecht für die – allenfalls bereits vorsorglich bezahlten – Umsatzsteuern hängt davon ab, ob der Steuerpflichtige diese Unklarheit gegenüber der Eidg. Steuerverwaltung kommuniziert (bspw. in Form einer Anfrage) hat:

● Ja:

→ noch kein Entscheid bekannt; Rückforderung müsste – analog Vorbehalt (Fallgruppe 1) – möglich sein, selbst wenn die Steuer den Abnehmern offen überwältigt wurde; strittig ist, ob tatsächlich ein Korrekturbeleg erstellt werden muss (gemäss Eidg. Steuerverwaltung, Praxisfestlegung vom 30. Januar 2004, zwingend erforderlich).

● Nein:

Hat er die Steuer offen auf seine Abnehmer überwältigt?

○ Ja:

Hat er die Belege nachträglich korrigiert?

● Ja:

→ noch kein Entscheid bekannt; Rechenkorrektur gemäss WL 2001, Rz 808, möglich, weshalb Rückforderung ebenfalls möglich sein dürfte.

● Nein:

→ Rückforderung offenbar nicht möglich, weil offener Steuerausweis offenbar als Besteuerungsgrundlage dienen kann («TVA facturée, TVA due», BGE 2A.490/2003).

○ Nein:

→ noch kein Entscheid bekannt, Rückforderung dürfte möglich sein. ■

Literaturverzeichnis

- Auer Christoph, Das Verhältnis zwischen Nachsteuerverfahren und Strafverfahren, in: ASA 66, S. 1 ff. (**zit. Auer, S.**)
- Behnisch Urs, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 (**zit. Behnisch, mwst.com, Art., N.**)
- Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern/Stuttgart/Wien 2003 (**zit. Camenzind/Honauer/Vallender, Rz**)
- Stéphane Gmünder, Strafrechtliche Verantwortlichkeit der Revisionsstelle und des Steuerberaters im Bereiche der Mehrwertsteuer, in: Der Treuhänder 2/04, S. 73 ff. (**zit. Gmünder, S.**)
- Hauri Kurt, Verwaltungsstrafrecht, Bern 1998, (**zit. Hauri, Art., S.**)
- Homberger Gut, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 (**zit. Homberger Gut, mwst.com, Art., N.**)
- Honauer Niklaus, Verwaltungsräte nun auch für die Vergangenheit unselbständig, in: Der Schweizer Treuhänder 12/00, S. 1409 ff. (**zit. Honauer, S.**)
- Honauer Niklaus, Die Berücksichtigung der MWST in der Tätigkeit der Revisionsstelle, in: Der Schweizer Treuhänder 10/01, S. 1022 ff. (**zit. Honauer – Revisionsstelle, S.**)
- Honauer Niklaus/Zollinger Peter, Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss MWSTG, Steuerhinterziehung gemäss Art. 85 MWSTG im Spannungsfeld zum Selbstveranlagungsprinzip, in: Der Schweizer Treuhänder 8/04, S. 683 ff. (**zit. Honauer/Zollinger, S.**)
- Honsell Heinrich, Schweizerisches Obligationenrecht, Besonderer Teil, 5. Auflage, Bern 1999 (**zit. Honsell, §, S.**)
- 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**)
- Neidhart Stephan, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 (**zit. Neidhart, mwst.com, Art., N.**)
- Oberson Xavier, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 (**zit. Oberson, mwst.com, Art., N.**)
- Oertle Markus, Die Geschäftsherrenhaftung im Strafrecht, Diss. Zürich 1996 (**zit. Oertle, S.**)
- Rehberg Jörg/Flachsmann Stefan/Kaiser Rolf, Tafeln zum Strafrecht, Allgemeiner Teil, Zürich 2001 (**zit. Rehberg/Flachsmann/Kaiser, S.**)
- Riklin Franz, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil 1, 2. Auflage, Zürich 2002 (**zit. Riklin, §, Rz**)
- Schafroth Gerhard/Wenk Thomas P., Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung, in: Der Schweizer Treuhänder 10/98, S. 1167 ff. (**zit. Schafroth/Wenk, S.**)
- Schär Daniel, Verschuldensprinzip auch im MWST-Recht, in: Der Schweizer Treuhänder 12/03, S. 1146 ff. (**zit. Schär, S.**)
- Schär Daniel, MWST-Seminar vom 25./26. Mai 2004, Falllösung 2. Sachverhaltsmodifikation: Rückstellungsbildung (**zit. Schär, MWST-Seminar, S.**)
- Scherrer Bruno, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 (**zit. Scherrer, mwst.com, Art., N.**)
- Scherrer Bruno/Ineichen Markus, Fragen zum Strafrecht der Mehrwertsteuer, in: Der Schweizer Treuhänder 12/94, S. 1092 ff. (**zit. Scherrer/Ineichen, S.**)
- Stähli Marc, Die Rechtsstellung des Steuervertreters, Bern 1994 (**zit. Stähli, §, S.**)
- Stratenwerth Günther, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I: Die Straftat, 2. Auflage, Bern 1996 (**zit. Stratenwerth, §, Rz**)
- Trechsel Stefan, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Kurzkommentar, 2. Auflage, Zürich 1997 (**zit. Trechsel, Art., Rz**)
- Trechsel Stefan/Noll Peter, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil 1, 5. Auflage, Zürich 1998 (**zit. Trechsel/Noll, S.**)
- Tschannen Pierre/Zimmerli Ulrich/Kiener Regina, Allgemeines Verwaltungsrecht, Bern 2000 (**zit. Tschannen/Zimmerli/Kiener, S.**)
- Wenk Thomas P., in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 (**zit. Wenk, mwst.com, Art., N.**)
- Wernli Jürg, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000 (**zit. Wernli, mwst.com, Art., N.**)
- Zweifel Martin/Athanas Peter, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Zürich 2000 (**zit. Zweifel/Athanas, Art., Rz**)