



«Niederschwellige» Konfliktlösung im Steuerrecht

Konfliktvermeidung und Komplexitätsreduktion am Beispiel des Mehrwertsteuerrechts

RALF IMSTEPF*

Im vorliegenden Beitrag werden ausführlich Mechanismen erläutert, die eine «niederschwellige» Konfliktlösung im Steuerrecht erlauben. Zu diesen Mechanismen gehören insbesondere die Publikation der Behördenpraxis, Vereinfachungen in der Form von Pauschalierungen, Steuerrulings sowie die sog. Einschätzungsmitteilungen, Ergänzungsabrechnungen und Gutschriften. Es wird gezeigt, dass die niederschwellige Konfliktlösung erfolgreich die Anzahl Verwaltungsverfahren reduziert. Zudem vermindern die erwähnten Mechanismen spürbar die notorische und viel beklagte Komplexität des Steuerrechts und seiner Anwendung.

Le présent article explique en détail les mécanismes permettant de résoudre les conflits en droit fiscal de manière aisée et accessible. Ces mécanismes comprennent en particulier la publication de la pratique des autorités, les simplifications par un système de forfaits, les rulings fiscaux ainsi que les notifications d'estimation, les décomptes complémentaires et les bonifications. Il est démontré qu'une résolution accessible des conflits permet de réduire avec succès le nombre de procédures administratives. En outre, les mécanismes mentionnés diminuent sensiblement la complexité notoire et souvent déplorée du droit fiscal et de son application.

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
 - A. Gegenstand des vorliegenden Beitrags
 - B. Komplexitätsreduzierende Wirkung der niederschwelligen Konfliktlösung
- II. Mechanismen, die eine niederschwellige Konfliktlösung erlauben
 - A. Verpflichtung zur Publikation der Behördenpraxis
 - B. Exkurs: Weitere Kommunikationsmassnahmen der Steuerbehörde
 - C. Vereinfachungen (Pauschalierungen) nach Art. 80 MWSTG
 - D. Steuerrulings
 - E. Einschätzungsmitteilungen und Ergänzungsabrechnungen sowie Gutschriften
 - F. Weitere Mechanismen
- III. Wirkung der niederschwelligen Konfliktlösung und Fazit

I. Einführung

A. Gegenstand des vorliegenden Beitrags

Vorliegender Beitrag widmet sich der Frage, mit welchen «niederschwelligen» Konfliktlösungsstrategien Steuerverfahren – seien es Verwaltungsverfahren mit dem Ziel des Erlasses einer Verfügung,¹ verwaltungsinterne Einspracheverfahren oder verwaltungsexterne Gerichtsverfahren – *vermieden* werden können.²

Unter «Konfliktlösung» ist dabei die für den Steuerpflichtigen³ und die Steuerbehörde befriedigende Beantwortung einer juristischen Frage zu verstehen – ohne dass es sich beim Konflikt zwingend um einen bereits bestehenden oder sich anbahnenden Rechtsstreit handeln muss. Es reicht, dass sich potenziell aus einer Meinungsverschiedenheit vor oder im Rahmen der konkreten Steuerveranlagung ein Rechtsstreit und damit ein Verwaltungsverfahren ergeben könnte.

Damit ist auch bereits gesagt, dass zwischen dem vorgelagerten «*Steuerveranlagungsverfahren*» und den darauffolgenden (nicht streitigen und streitigen) *Verwaltungsverfahren* zu unterscheiden ist. Nur bei Letzteren handelt es sich um verwaltungsrechtliche Verfahren, auf welche das Verwaltungsverfahrensgesetz Anwendung findet. Auf Bundesstufe richtet sich das Verwaltungsverfahren grundsätzlich nach dem VwVG.⁴ Dagegen ist

gehalten durch den Autor an der St. Galler Tagung vom 15. Juni 2023 zur Verwaltungsrechtspflege, organisiert durch das Institut für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis der Universität St. Gallen. Das Thema ist von hoher Aktualität. Auch die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft hat sich an ihrer 46. Jahrestagung am 12./13. September 2022 mit der Thematik «Steuervermeidung und Streitbeilegung im Steuerrecht» auseinandergesetzt. Vgl. hierzu den Tagungsband, Gregor Kirchhof (Hrsg.), DStJG 45, Köln 2023.

³ Als «Steuerpflichtige» werden nachfolgend auch jene Personen und Rechtsgemeinschaften bezeichnet, die ihre subjektive Steuerpflicht gegenüber der Steuerbehörde bestreiten und nicht als Steuerpflichtige gelten wollen. Gemeint sind somit alle Personen und Rechtsgemeinschaften, die in einem potenziellen Rechtsstreit Gegenpartei der Steuerbehörde sein können.

⁴ Gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG finden die Art. 12–19 sowie die Art. 30–33 VwVG keine Anwendung auf das Steuerverfahren. Bedeutung hat dieser Ausschluss insbesondere im Zusammenhang

* RALF IMSTEPF, Prof. Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, exec. MBA, Assistenzprofessor für Steuerrecht an der Universität St. Gallen und Leiter der Rechtsabteilung MWST bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

¹ Vgl. für den Bund: Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021).

² Vorliegender Beitrag basiert teilweise auf den Überlegungen des Referats «Niederschwellige Konfliktlösung im Abgaberecht»,

das vorgelagerte Steuerveranlagungsverfahren bei den Steuerarten, die vom Bund erhoben werden – also insbesondere die Verrechnungssteuer, die Stempelabgaben sowie die Mehrwertsteuer –, weitgehend formlos.⁵ Die Deklaration und die Ablieferung der geschuldeten Steuern erfolgen in Form der «Selbstveranlagung». Im Regelfall deklariert und begleicht der Steuerpflichtige die Steuer ohne Zutun der Verwaltung. Eine Veranlagungsverfügung erfolgt – im Gegensatz zu den direkten Steuern (Einkommensteuer, Gewinnsteuer, Vermögenssteuer, Kapitalsteuer) – somit im Regelfall gerade nicht. Die diesbezüglichen Steuerveranlagungsverfahren sind m.a.W. nicht auf den Erlass einer Verfügung ausgerichtet, weswegen das VwVG in diesem Stadium der Steuerfestsetzung (noch) keine Anwendung findet.⁶

Als «niederschwellig» gilt vorliegend jede Konfliktlösung, die ohne förmliches Verwaltungsverfahren auskommt und daher für den Steuerpflichtigen einfach zugänglich ist. Die Komplexität eines potenziellen förmlichen Verfahrens wird reduziert, indem alternative Streitvermeidungs- und Streitlösungsmechanismen zur Lösung des Konflikts bereitstehen. Zu unterscheiden sind diese Mechanismen von der «alternativen Streitbeilegung» (engl. «alternative dispute resolution»). Diese umfasst insbesondere die Steuerschiedsgerichtsbarkeit und die Mediation. Diese Themen spielen in der Schweiz (noch) keine bedeutende Rolle, weswegen vorliegend nicht weiter darauf eingegangen wird.⁷

Die nachfolgende Darstellung orientiert sich in erster Linie am *Mehrwertsteuerrecht*. Dies hat zweierlei Gründe: Zunächst handelt es sich bei der Mehrwertsteuer um eine Steuer auf Bundesstufe, die durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und nicht durch eine kantonale Behörde erhoben wird. Dies erlaubt das Abstellen auf das Bundesverwaltungsverfahren. Kantonale Verfahrensgesetze müssen dementsprechend nicht berücksichtigt werden. Sodann werden im Bereich der Mehrwertsteuer jährlich «nur» rund 700 Verwaltungsverfahren und verwaltungsinterne Einspracheverfahren geführt, was im Verhältnis zu den jährlich rund 1,4 Mio. Mehrwertsteuerdeklarationen (Steuerabrechnungen),⁸ den rund 30'000 Neuansmeldungen als Steuerpflichtiger⁹ und den rund 14'000 Kontrollen von Unternehmen¹⁰ ziemlich wenig ist. Dem Mehrwertsteuerrecht scheint dementsprechend die «niederschwellige» Konfliktlösung besonders gut zu gelingen.¹¹ Die gewählten Lösungsansätze seien daher nachfolgend dargestellt. Die meisten dieser Ansätze gelten nicht nur für die Mehrwertsteuer, sondern auch für die anderen grossen Bundessteuerarten (direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben). Auf diese wird denn auch nur punktuell verwiesen. Obwohl es sich teilweise um genuin steuerliche Rechtsinstitute handelt, können sie dennoch als Vorbild auch für andere Rechtsgebiete dienen, bei denen ebenfalls ein Interesse an Konfliktvermeidung besteht.

B. Komplexitätsreduzierende Wirkung der niederschwelligen Konfliktlösung

Nachfolgende Überlegungen zielen auf die Darstellung der *komplexitätsreduzierenden Wirkung* von niederschwelligen Konfliktlösungsmechanismen. Hierzu zählen – wie nachfolgend gezeigt wird – im Steuer(verfahrens)recht insbesondere die Publikation der Behördenpraxis, Vereinfachungen bei der Ermittlung der Steuerschuld,

mit den Vorschriften über die Zeugeneinvernahme (Art. 14 ff. VwVG) bei der Verrechnungssteuer und bei den Stempelabgaben. Art. 39 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) und Art. 35 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10) sehen die Auskunftspflicht nur für die Steuerpflichtigen – nicht aber für Dritte – vor. Gemäss Bundesgericht ist die Einvernahme oder Befragung von Personen, die hierzu bereit sind, oder die Einholung schriftlicher Auskünfte in Steuerverfahren dennoch möglich (vgl. BGer, 2C_188/2010, 24.1.2011, E. 6.5 und 2C_194/2010, 24.1.2011, E. 6.5). Der Ausschluss von Art. 2 Abs. 1 VwVG gilt nicht für das Mehrwertsteuerrecht (vgl. hierzu Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]).

⁵ Vgl. RALF IMSTEPF/MORITZ SEILER, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast in Steuerverfahren der ESTV, FStR 2019, 227 ff., 229.

⁶ Vgl. Art. 1 Abs. 1 VwVG; BGE 135 II 274 E. 5.3.

⁷ Die Schiedsgerichtsbarkeit hat insbesondere in Portugal eine gewisse Bedeutung erlangt. Vgl. hierzu NUNO VILLA-LOBOS/TÁLIA CARVALHAIS PEREIRA, The Portuguese Tax Arbitration Regime, Coimbra 2015, *passim*; TÁLIA CARVALHAIS PEREIRA, Portuguese tax arbitration, An overview, ASA 2023/2024, 81 ff., *passim*; OLIVIER MARGRAF, Schiedsgerichtsbarkeit in Steuersachen – Praktikable Alternative für die Schweiz?, ASA 2023/2024, 101 ff., *passim*.

⁸ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Tätigkeitsbericht 2022, 1 ff., 4. Der Tätigkeitsbericht ist abrufbar unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/estv-ueber-uns/estv-taetigkeitsbericht.html> (Abruf 12.2.2024). Konkret waren es im Jahr 2022 1'370'953 Abrechnungen.

⁹ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG (FN 8), 4. Konkret waren es im Jahr 2022 28'495 Eintragungen.

¹⁰ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG (FN 8), 5. Konkret waren es im Jahr 2022 9085 externe Kontrollen (Kontrollen, die bei den Unternehmen vor Ort durchgeführt wurden) und 4952 interne Kontrollen (Kontrollen, die ESTV-intern ohne Besuch der Unternehmen erfolgen).

¹¹ Vgl. unten Kap. III.

Steuerrulings und ein Erhebungssystem mit Einschätzungsmitteilungen.¹²

Als nicht weiter nachzuweisende Prämisse wird davon ausgegangen, dass die Vermeidung von verwaltungsrechtlichen Verfügungs- und Gerichtsverfahren schon *per se* komplexitätsreduzierend wirkt. Die Vermeidung ist nicht nur im Interesse der Steuerverwaltung, welche damit ihren Erhebungsaufwand (teilweise) reduziert. Die Vermeidung von Verwaltungsverfahren kommt auch dem Steuerpflichtigen zugute, der sich nicht mit den förmlichen Regeln des Steuerverfahrensrechts und den damit verbundenen Fallstricken auseinandersetzen muss.¹³

Wie nachfolgend gezeigt wird, erleichtern die Mechanismen, die zu einer niederschweligen Konfliktlösung führen, auch die *Steuerrechtsanwendung*. Sie vermeiden somit nicht nur Steuerverfahren, sondern reduzieren auch die notorische Komplexität des Steuerrechts.¹⁴ Konfliktvermeidungslösungen sind vor diesem Hintergrund auch grundsätzlich als Rechtsanwendungsvereinfachungen zu verstehen.

Ob ein Konfliktlösungsmechanismus tatsächlich komplexitätsreduzierend wirkt, entscheidet sich vor allem daran, ob er für die Rechtsanwender zusätzliche *Transparenz* schafft. Sind in Bezug auf die Rechtsanwendung zu viele Informationen (Unübersichtlichkeit), zu wenige Informationen (Unvollständigkeit) oder zu ungenaue Informationen (Ungenauigkeit) vorhanden, herrscht komplexitätssteigernde Intransparenz.¹⁵

Weiter kann der Komplexität der Steuerrechtsanwendung entgegengewirkt werden, indem ihre *Vernetzung* vermindert wird. Das Resultat der Rechtsanwendung sollte von so wenigen Faktoren wie möglich abhängen. Muss nämlich eine Vielzahl von Abhängigkeiten geprüft werden, wird der Rechtsanwendungsakt weniger durchschaubar und damit komplizierter.¹⁶ Konfliktlösungsmechanismen, die also zu einer tieferen Vernetzung führen, wirken komplexitätsreduzierend.

Schliesslich hängt die Komplexität des Steuerrechts auch damit zusammen, dass es eine gewisse *Eigendynamik* entwickelt hat.¹⁷ Ursprünglich bildete das Steuerrecht

ein Teilrechtsgebiet des Verwaltungsrechts, das ohne besonderes Spezialwissen angewendet werden konnte. Durch eine starke eigendynamische Spezialisierungstendenz lassen sich Steuersachverhalte heute praktisch nur noch von besonders ausgebildeten Beratern und den Mitarbeitern der jeweiligen Steuerbehörde fehlerfrei beurteilen. Mittlerweile ist sogar erkennbar, dass sich innerhalb des Steuerrechts Teilrechtsgebiete herausbilden (z.B. das Mehrwertsteuerrecht), die nur noch von besonders geschulten Spezialisten handhabbar sind. Jede Massnahme, die diese Eigendynamik bremst, wirkt daher komplexitätsreduzierend.

Nachfolgend seien die Mechanismen, die eine niederschwellige Konfliktlösung im Steuerrecht erlauben, dargestellt. Es wird dabei aufgezeigt, wie sie – neben der Vermeidung des Konflikts – eine komplexitätsreduzierende Wirkung in der Steuerrechtsanwendung entfalten.

II. Mechanismen, die eine niederschwellige Konfliktlösung erlauben

A. Verpflichtung zur Publikation der Behördenpraxis

Bei der Mehrwertsteuer (sowie der Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben) handelt es sich – wie bereits erwähnt – um *Selbstveranlagungssteuern*.¹⁸ Die Steuerpflichtigen sind – ohne Zutun der ESTV – dafür verantwortlich, dass die Steuern deklariert (Deklarationspflicht) und bezahlt werden (Entrichtungspflicht). Die ESTV fordert die Steuerpflichtigen somit nicht auf, die Steuern zu deklarieren und abzuliefern. Im Anschluss an die Deklaration erfolgt keine förmliche Veranlagung der Steuer mittels Verfügung. Der Begriff der «Selbstveranlagung» ist vor diesem Hintergrund missverständlich, da gerade

¹² Vgl. zu diesen und weiteren Mechanismen, die eine niederschwellige Konfliktlösung erlauben, unten Kap. II.

¹³ Vgl. hierzu SIRGIT MEIER, Fallstricke im Steuerverfahren, ZBJV 2022, 543 ff., *passim*.

¹⁴ Vgl. zum Begriff der «Komplexität» im Steuerrecht RALF IMSTEPF, Die Komplexität des Steuerrechts, Bern 2024, N 16 ff.

¹⁵ Vgl. zur Intransparenz als Komplexitätstreiber IMSTEPF (FN 14), N 20.

¹⁶ Vgl. zur Vernetzung als Komplexitätstreiber IMSTEPF (FN 14), N 18.

¹⁷ Vgl. zur Eigendynamik als Komplexitätstreiber IMSTEPF (FN 14), N 18.

¹⁸ Vgl. hierzu ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. A., Zürich/Genf 2023, 581 ff. Da die «reine» Selbstveranlagung im Mehrwertsteuerrecht teilweise durch gewisse Massnahmen, die dem Steuerpflichtigen bei der Erfüllung seiner Deklarations- und Entrichtungspflichten helfen sollen, abgeschwächt ist, spricht ein Teil der Lehre auch von einem «modifizierten» Selbstveranlagungsprinzip (vgl. IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 10 N 9 ff.; MARTIN KOCHER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015 [zit. VERFASSER, in: MWSTG-Komm.], Art. 65 N 20). Da diese präzisierende Bezeichnung nichts an der Tatsache ändert, dass die Deklaration und die Bezahlung Pflichten des Steuerpflichtigen darstellen, wird vorliegend darauf verzichtet.

keine Veranlagung durch die Behörde vorgenommen wird. Besser wäre daher die Bezeichnung als «Selbstdeklarations- und Selbstentrichtungssteuer».¹⁹ Anders präsentiert sich die Rechtslage bei der direkten Bundessteuer. Auch hier erfolgt zunächst mit der Steuererklärung des Steuerpflichtigen eine Selbstdeklaration. Im Gegensatz zur Mehrwertsteuer, zur Verrechnungssteuer und zu den Stempelabgaben erlässt die für die Erhebung zuständige kantonale Behörde im Anschluss daran eine Veranlagungsverfügung. Aufgrund dieses kooperativen Ansatzes wird diese Art der Veranlagung als «gemischte» Veranlagung bezeichnet.²⁰

Das Selbstveranlagungssystem (im Bereich der Mehrwertsteuer, der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben) birgt *Risiken* für den Steuerpflichtigen. Solange die Steuerforderung in einer Steuerperiode nicht rechtskräftig wird, darf sie von der ESTV kontrolliert und dementsprechend auch angepasst werden. Die Rechtskraft tritt bei der Mehrwertsteuer im Regelfall erst nach Ablauf der relativen Verjährungsfrist von fünf Jahren ein.²¹ Über dem Kopf des Steuerpflichtigen schwebt somit während dieser Zeit das steuerliche Damoklesschwert einer möglichen Nachbelastung im Anschluss an eine umfassende Steuerkontrolle gemäss Art. 78 MWSTG oder eine punktuelle Steuerprüfung gemäss Art. 77 MWSTG.

Um dieses Risiko zu minimieren, hat der Gesetzgeber bei der letzten Totalrevision des MWSTG im Jahr 2010 mit Art. 65 Abs. 3 MWSTG die Pflicht der ESTV eingeführt, ihre Praxisfestlegungen, die nicht ausschliesslich verwaltungsinternen Charakter haben, ohne zeitlichen Verzug zu *veröffentlichen*. Dieser Verpflichtung kommt die ESTV nach. Die Publikation erfolgt auf einer für alle zugänglichen Online-Plattform.²² Die ESTV gliedert ihre Praxis steuerthematisch: So bestehen für die einzelnen Steuerthemen (wie das Steuersubjekt, das Steuerobjekt, die Steuerbemessung, den Vorsteuerabzug etc.) je eigene «MWST-Infos». Zudem finden sich branchentypische Informationen in sog. «MWST-Branchen-Infos» (wie bspw. für Gärtner und Floristen, das Baugewerbe, den Detailhandel, den Luftverkehr, den Finanzbereich etc.). Die publizierten Informationen werden regelmässig auf ihre Aktualität hin überprüft und angepasst. Dabei durchlaufen die Publikationsentwürfe ein öffentliches Konsultationsverfahren, im Rahmen dessen die interessierten Kreise

Stellung nehmen können. Zudem ist der Einbezug einer ausserparlamentarischen Kommission, bestehend aus Vertretern der steuerpflichtigen Personen, der Kantone, der Wissenschaft, der Steuerpraxis und der Konsumenten, vorgesehen, welche die Praxisentwürfe der ESTV berät.²³

Obwohl die Praxispublikationen ein öffentliches Konsultationsverfahren – also mithin einen dem Vernehmlassungsverfahren von Gesetzen und Verordnungen vergleichbaren Prozess – durchlaufen, handelt es sich nicht um Rechtsverordnungen, sondern lediglich um *Verwaltungsverordnungen mit Drittwirkung*.²⁴ Diese bilden gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den direkten Steuern und der Verrechnungssteuer grundsätzlich keine Vertrauensschutzgrundlage i.S.v. Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV, worauf sich der Steuerpflichtige berufen könnte. Das Bundesgericht postuliert diesbezüglich, dass, falls die ESTV in einem Einzelfall von einer Praxispublikation abweiche, «dies nur dann treuwidrig und ein Anlass für Vertrauensschutz sein [könne], wenn sie die Anwendung der Verwaltungsverordnung individuell zugesichert oder bei der betroffenen Person anderweitig ein entsprechendes Vertrauen geweckt hatte».²⁵ Der Steuerpflichtige darf sich aber auf das Gleichbehandlungsgebot und das Postulat der Rechtssicherheit berufen. Jede Praxisänderung muss sich nämlich auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen können, die umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet wurde. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, steht «eine Praxisänderung weder mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit noch der Rechtsgleichheit im Widerspruch, obschon jede Änderung der bisherigen Rechtsanwendung zwangsläufig mit einer Ungleichbehandlung der früheren und der neuen Fälle verbunden ist».²⁶ Trotz der fehlenden Vertrauensschutzwirkung darf

¹⁹ Vgl. RALF IMSTEPF/DIEGO CLAVADETSCHER, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, ASA 2020/2021, 183 ff., 188 Fn 23.

²⁰ Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER (FN 18), 563 ff.

²¹ Vgl. Art. 43 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 42 Abs. 1 MWSTG.

²² Vgl. <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public> (Abruf 12.2.2024).

²³ Vgl. Art. 109 MWSTG. Auch zur Verrechnungssteuer und zu den Stempelabgaben veröffentlicht die ESTV – insbesondere in Form von Kreisschreiben – ihre Praxis, wobei der diesbezügliche Praxispublikationsprozess weniger formell strukturiert ist.

²⁴ Die Verwaltungsverordnung ist eine allgemeine, generell-abstrakte, grundsätzlich verwaltungsinterne Dienstanweisung, die aber Aussenwirkung entfalten kann; BGE 122 I 44 E. 2a; vgl. auch RALF IMSTEPF, Zeitliche Wirkung der mehrwertsteuerlichen Praxispublikationen, StR 2021, 356 ff., 357; vgl. auch MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, Abstrakte Gedanken zum Entwurf des Kreisschreibens Nr. 7 ESTV (Übertragung von Beteiligungsrechten vom Privat- ins Geschäftsvermögen), ST 2005, 613 ff., 613 f.

²⁵ BGer, 2C_209/2017, 16.12.2019, E. 5.1.2; kritisch hierzu für das Mehrwertsteuerrecht IMSTEPF/CLAVADETSCHER (FN 19), 194 ff.; IMSTEPF (FN 24), 376 f.

²⁶ BGer, 2A.517/2002, 21.5.2003, E. 3.2; vgl. zum Ganzen auch ausführlich IMSTEPF (FN 24), 376 f.

sich somit der Steuerpflichtige dennoch darauf verlassen, dass sich die ESTV an ihre publizierte Praxis hält.

Die Praxispublikationen haben in dreierlei Hinsicht einen *komplexitätsreduzierenden Effekt*. Zunächst schafft die ESTV im Hinblick auf die Rechtsanwendung in konkreten, im Rechtsalltag häufig anzutreffenden Sachverhalten Transparenz.²⁷ Der Steuerpflichtige weiss schon im Vorfeld seiner Deklaration oder eines möglichen Verwaltungsverfahrens, wie die Rechtsauffassung der Steuerverwaltung lautet. Er kann sich dementsprechend praxiskonform verhalten oder – falls ihn das Rechtsverständnis der ESTV nicht überzeugt²⁸ – den Rechtsweg beschreiten. Da das Prozessrisiko besser abgeschätzt werden kann, reduziert sich in der Tendenz die Anzahl eingeleiteter Steuerverfahren.

Die Transparenz verhindert sodann – in einem gewissen Masse –, dass sich ein *Spezialwissen* oder «Geheimwissen» herausbildet, das nur (wenigen) eingeweihten Steuerberatern und den Mitarbeitern der ESTV im Detail bekannt ist. Jeder Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, sich auf der Online-Plattform selbstständig zu informieren. Die Rechtsanwendung im Bereich der Mehrwertsteuer entwickelt sich somit nur bedingt «eigendynamisch» weiter.²⁹ Eine solche Eigendynamik ist insbesondere in Rechtsgebieten feststellbar, in denen ein Geheimwissen betreffend die Behördenpraxis besteht. Die (wenigen) Spezialisten verfeinern und erweitern ihr Wissen. Für Nichteingeweihte sind die entsprechenden Überlegungen dagegen kaum noch nachvollziehbar. Die Veröffentlichung der Praxis reduziert die Bildung von Spezialwissen und damit auch die komplexitätssteigernde Eigendynamik des Steuerrechtsgebiets.

Da die ESTV ihre Praxis publiziert, muss sich der Steuerpflichtige im Grundsatz auch nicht anderweitig informieren. Er kann sich – im dargestellten Masse – darauf verlassen, dass sich die ESTV an ihre Praxispublikation hält. Die Konsultation weiterer Quellen entfällt, was die Rechtsanwendung vereinfacht.³⁰

Soweit ersichtlich, ist die Pflicht zu Praxispublikationen i.S.v. Art. 65 Abs. 3 MWSTG etwas Mehrwertsteuer-

spezifisches. Die anderen Steuerrechtsgebiete kennen keine entsprechende Rechtspflicht für die zuständige Steuerbehörde. Dennoch publizieren praktisch alle Steuerbehörden ihre Praxis zumindest punktuell in der Form von Kreisschreiben, Wegleitungen, Merkblättern oder Ähnlichem. Je nach Ausmass der Publikation (punktuell oder umfassend) greifen die eben beschriebenen Positivwirkungen auch hier.

B. Exkurs: Weitere Kommunikationsmassnahmen der Steuerbehörde

Neben der öffentlichen Konsultation der Praxisentwürfe³¹ und der sowieso schon vorgeschriebenen Vernehmlassung bezüglich neuer Gesetzes- oder Ordnungsbestimmungen³² engagiert sich die ESTV (und die anderen Steuerbehörden) in der nicht formellen Information der Steuerpflichtigen bei Änderungen der Rechtslage. So präsentiert sie neue Gesetzes- und Ordnungsbestimmungen sowie Praxisänderungen regelmässig im Rahmen von Veranstaltungen von besonders betroffenen Berufs- oder Wirtschaftsverbänden im In- und Ausland. Sie besucht auch Anlässe von ausländischen Handelskammern und Botschaften. Zudem werden die ausländischen Steuer- und Zollbehörden informiert. Die wichtigsten Änderungen finden sich zudem auf der Website der ESTV nicht nur in den Amtssprachen, sondern auch auf Englisch. Auch diese Massnahmen dienen der Transparenz und reduzieren dementsprechend die Komplexität der Steuerrechtsanwendung.

C. Vereinfachungen (Pauschalierungen) nach Art. 80 MWSTG

Einen weiteren niederschweligen Konfliktlösungsmechanismus – neben der dargestellten Pflicht zur Praxispublikation – bildet Art. 80 MWSTG.³³ Diese Bestimmung hält unter dem Titel «Vereinfachungen» fest, dass, wenn «der steuerpflichtigen Person aus der genauen Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuer wesentlicher Tatsachen übermässige Umtriebe [erwachsen], [...] die ESTV Erleichterungen [...] [gewährt und es zulässt], dass die Steuer annäherungsweise ermittelt wird, sofern sich dadurch kein namhafter Steuerausfall oder -mehrtrag, keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbe-

²⁷ Vgl. für die komplexitätsreduzierende Wirkung von Transparenz IMSTEPF (FN 14), N 20; vgl. vorn Kap. I.B.

²⁸ Informiert der Steuerpflichtige die ESTV vorgängig schriftlich, dass er mit der publizierten Praxis nicht einverstanden ist, darf er gemäss Art. 96 Abs. 3 MWSTG nicht für eine daraus folgende Steuerverkürzung bestraft werden.

²⁹ Vgl. zur Eigendynamik als komplexitätssteigerndes Element IMSTEPF (FN 14), N 19; vgl. oben Kap. I.B.

³⁰ In diesem Sinne nimmt die Vernetzung der Rechtsanwendung ab. Vgl. zur Vernetzung als komplexitätssteigerndes Element IMSTEPF (FN 14), N 18; vgl. oben Kap. I.B.

³¹ Vgl. oben Kap. II.A.

³² Vgl. Art. 3 des Bundesgesetzes über das Vernehmlassungsverfahren (VIG; SR 172.061).

³³ In den anderen Bundessteuergesetzen finden sich keine vergleichbaren Bestimmungen.

werbsverhältnisse und keine übermässige Erschwerung der Steuerabrechnung für andere steuerpflichtige Personen und der Steuerkontrolle ergeben».

Die Bestimmung bedarf aufgrund ihrer offenen Tatbestandselemente («übermässige Umtriebe», «namhafter Steuerausfall oder -mehrertrag», «beachtenswerte Verzerrung» und «übermässige Erschwerung») und der unklaren Rechtsfolge («Erleichterungen» und «annäherungsweise» Ermittlung) der Erklärung. Art. 80 MWSTG geht zurück auf den vergleichbaren Art. 34 Abs. 2 des WUSTB³⁴, der bis Ende 1994 in Kraft war und als rechtliche Grundlage für Vereinfachungen bei der Vorgängerin der Mehrwertsteuer – der Warenumsatzsteuer – diente. Die Norm bestimmte: «Wo die buchmässige Feststellung einzelner für die Bemessung der Steuerpflicht wesentlicher Tatsachen für die Steuerpflichtigen eine übermässige Belastung darstellen würde, kann die ESTV unter den von ihr festgesetzten Bedingungen eine annäherungsweise Ermittlung zulassen, sofern und solange dafür Gewähr besteht, dass dadurch der Steueranspruch nicht verkürzt wird.» In Situationen, in denen die Ermittlung der Steuer, «selbst wenn [der Steuerpflichtige] über eine einwandfrei organisierte kaufmännische Buchhaltung verfügt, unverhältnismässig grosse Umtriebe» verursacht, sollte eine annäherungsweise Ermittlung erfolgen.³⁵ Der Zweck der Norm lag somit in der Sicherstellung einer für den Steuerpflichtigen³⁶ möglichst wirtschaftlichen – sprich *verhältnismässigen* – Erhebung der Steuer durch die Möglichkeit von Pauschalierungen, wobei aber das Resultat nicht in einem Steuerabkommen oder einer Steuerabmachung liegen durfte. Dasselbe trifft für das geltende Recht gemäss Art. 80 MWSTG zu: Ist die Steuererhebung wirtschaftlich unverhältnismässig, dürfen – sowohl im Einzelfall (individuelle Erleichterungen) als auch im Sinne einer generell-abstrakten Lösung – Pauschalierungen als erhebungstechnische Erleichterungen zur Anwendung kommen. Als Rechtsfolge tritt die vereinfachte (also «pauschalierte» oder «annäherungsweise») Ermittlung der Mehrwertsteuerschuld ein.

Gestützt auf Art. 80 MWSTG hat der Bundesrat insbesondere die rechtliche Grundlage für *generelle Pauschalmethoden* zur Berechnung des Vorsteuerabzugs geschaf-

ten (Art. 66 MWSTV).³⁷ Diese erleichtern den Steuerpflichtigen auf transparente Weise die Ermittlung ihrer tatsächlichen Steuerschuld. Die Praxis zu den Pauschalmethoden wurde von der ESTV – wie vorgeschrieben – publiziert und damit für alle zugänglich gemacht.³⁸

Wie dargestellt, soll Art. 80 MWSTG aber nicht nur die rechtliche Grundlage für generell-abstrakte Pauschalierungen bilden. Die Bestimmung soll es vielmehr der ESTV auch im Einzelfall erlauben, *individuelle Erleichterungen* für die Ermittlung zu ermöglichen. Gemäss h.L. hat der Steuerpflichtige, wenn die Voraussetzungen von Art. 80 MWSTG erfüllt sind, sogar einen Anspruch auf die Gewährung von Erleichterungen. Es handelt sich m.a.W. nicht um eine «Kann-Bestimmung».³⁹ Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine annäherungsweise Ermittlung birgt die Gefahr, dass zu rasch von der eigentlichen gesetzlichen Erhebungskonzeption abgewichen wird, um dem Steuerpflichtigen Erleichterungen zu gewähren. Insbesondere mit Blick auf die rechtsgleiche Behandlung aller Steuerpflichtigen ergibt sich – anders als bei generellen Pauschallösungen – ein besonders akzentuiertes Spannungsverhältnis. Der Gesetzgeber verschärft dieses, indem er die Voraussetzungen für die Gewährung von Erleichterungen unbestimmt lässt.

Zunächst wird für die Anwendung von Art. 80 MWSTG nämlich verlangt, dass dem Steuerpflichtigen für die Feststellung einzelner für die Bemessung relevanter Tatsachen «übermässige» *Umtriebe* entstehen. «Übermässig» kann dabei nicht schon bedeuten, dass

³⁷ Art. 80 MWSTG bildet dementsprechend gemäss h.L. die gesetzliche Grundlage für die von der ESTV zu treffenden Pauschalösungen i.S.v. Art. 66 MWSTV; vgl. hierzu BEATRICE BLUM, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier (Hrsg.), Kommentar MWSTG, 2. A., Zürich 2019, Art. 80 N 6; DIEGO CLAVADTSCHER, in: MWSTG-Komm. (FN 18), Art. 30 N 42; a.A. Eidgenössische Steuerverwaltung, Erläuterungen zur MWSTV, 28, Internet: <https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/17547.pdf> (Abruf 12.2.2024).

³⁸ Vgl. Eidgenössische Steuerverwaltung, MI 09, Teil II, Ziff. 4.3 (Branchenpauschalen; Gewährung von Krediten, Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren; Verwaltung von eigenen, nicht optierten Immobilien; Referentenleistungen; Entschädigungen für unselbstständig ausgeübte Tätigkeiten wie Verwaltungsrats- und Stiftungsrats honorare, Behördenentschädigungen oder Sold); Eidgenössische Steuerverwaltung, MI 10, Ziff. 2.3.2.2 (annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerkorrektur bei partiellen Nutzungsänderungen); Eidgenössische Steuerverwaltung, MBI 14, Ziff. 3 (annäherungsweise Ermittlung diverser Sachverhalte im Finanzbereich); Eidgenössische Steuerverwaltung, MBI 15, *passim* (Vorsteuerpauschale für Banken); Eidgenössische Steuerverwaltung, MBI 16, Ziff. 5.3 (annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuer bei Versicherungen).

³⁹ Vgl. BLUM (FN 37), Art. 80 N 8; JÜRGEN STEIGER, in: MWSTG-Komm. (FN 18), Art. 80 N 9.

³⁴ Bundesratsbeschluss vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUSTB; AS 1941 793).

³⁵ Vgl. WILHELM WELLAUER, Warenumsatzsteuer, Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Band 1, Basel 1959, N 819; DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri b. Bern 1983, N 826.

³⁶ Vgl. BGer, 2C_264/2014, 17.8.2015, E. 2.2.5; BGer, 2A.441/2000, 25.6.2001, E. 6.

dem Steuerpflichtigen Kosten entstehen. Da es sich bei Art. 80 MWSTG um eine Ausprägung des Verhältnismässigkeitsprinzips handelt, sollte die Bestimmung nur zur Anwendung gelangen, wenn die eigentlich gesetzeskonforme Ermittlung der Steuer aufgrund der besonderen Umstände faktisch nicht möglich ist oder die Kosten in einem krassen Missverhältnis mit der mutmasslich geschuldeten Steuer stehen (fehlende Erhebungswirtschaftlichkeit). Gemäss der gesetzlichen Konzeption handelt es sich bei der Mehrwertsteuer – wie dargestellt – um eine Selbstveranlagungssteuer. Die Kosten für die richtige Steuerabrechnung sind dementsprechend durch den Steuerpflichtigen zu tragen. Dies gilt auch für schwierige Sachverhalte, welche die Steuerbemessung teuer machen, und für Steuerpflichtige, die einwandfrei Buch führen.⁴⁰ Da mit Art. 80 MWSTG die Erhebungswirtschaftlichkeit gesteigert werden soll, ist gemäss der vorliegend vertretenen Auffassung die Übermässigkeit nur gegeben, wenn die Umtriebe des Steuerpflichtigen im Verhältnis zur mutmasslich geschuldeten Steuer in einem ungünstigen Verhältnis stehen.⁴¹

Sodann darf durch die annäherungsweise Ermittlung dem Bund *kein namhafter Mehrwertsteuerausfall oder -mehrertrag* entstehen. Vor dem Hintergrund einer gleichmässigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen ist diese Voraussetzung nachvollziehbar. Doch krankt auch sie an ihrer Unbestimmtheit. Es ist nämlich unklar, wann ein «namhafter» Ausfall oder Mehrertrag vorliegt. Ist dies bspw. bereits bei einer Über- oder Unterschreitung von 5 % der Fall? Oder liegt die Grenze bei 10 %? Die Rechtsprechung geht davon aus, dass die Steuerschuld mit und ohne Erleichterung prinzipiell dieselbe sein muss.⁴² Dies dürfte allerdings zu streng sein, weil Abweichungen aufgrund der annäherungsweisen Ermittlung kaum vermeidbar sind. Hinzu kommt, dass die eigentlich geschuldete Steuer – vor dem Hintergrund der annäherungsweisen Ermittlung – im Regelfall als Vergleichsgrösse ja gar nicht ermittelt werden kann bzw. ermittelt wird. Stünde nämlich fest, wie viel tatsächlich geschuldet ist, bräuhete es keine Vereinfachung in der Ermittlung. Vor diesem Hintergrund muss es genügen, wenn die annäherungsweise Ermittlung nach pflichtgemässigem Ermessen erfolgt.⁴³ Wählt also der

Steuerpflichtige eine annäherungsweise Ermittlung, die betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist, ist davon auszugehen, dass kein namhafter Steuerausfall oder Steuermehrertrag entstanden ist.⁴⁴

Noch schwieriger zu beurteilen ist, ob durch die Vereinfachung *«keine beachtenswerte Verzerrung der Wettbewerbsverhältnisse»* entsteht. Hierzu ist festzuhalten, dass mit der Nichtverzerrung der Wettbewerbsverhältnisse nur die Einhaltung des Erhebungsgrundsatzes der Wettbewerbsneutralität i.S.v. Art. 1 Abs. 3 lit. a MWSTG gemeint sein kann.⁴⁵ Es wäre widersprüchlich, wenn das Gesetz für die Gewährung von Vereinfachungen i.S.v. Art. 80 MWSTG höhere Anforderungen stellen würde als für die übrigen Bestimmungen zur Erhebung der Steuer. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität entspricht der in Art. 27 Abs. 1 BV festgehaltenen Gleichbehandlung der Konkurrenten (gemäss alter Terminologie: «Gewerbenossen»). Die mehrwertsteuerliche Erhebung darf dementsprechend den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten nicht verzerren. Anderweitige Verzerrungen des Wettbewerbs stehen dagegen grundsätzlich nicht im Widerspruch zur Wettbewerbsneutralität. Art. 80 MWSTG verbietet allerdings nicht jegliche Verletzung dieses Neutralitätsprinzips. Nicht «beachtenswerte» Verzerrungen durch die vereinfachte Ermittlung bleiben möglich. Wie bei der Voraussetzung, dass kein «namhafter» Ausfall bzw. Mehrertrag entstehen darf, ist unklar, wann überhaupt eine Verzerrung vorliegt und wann diese «beachtenswert» ist. Meines Erachtens darf das Kriterium nur erfüllt sein, wenn die Vereinfachung zu einer Steuerforderung führt, die im Vergleich zu den der ESTV vorliegenden Erfahrungszahlen für die jeweilige Branche weder höher noch tiefer ist. Ist dem nicht so – und besteht keine anderweitige Nachweismöglichkeit, dass aufgrund der vereinfachten Ermittlung keine beachtenswerten Wettbewerbsverzerrungen entstehen –, ist die Voraussetzung nicht gegeben und Art. 80 MWSTG nicht anwendbar.

⁴⁰ Vgl. BGer, 2C_264/2014, 17.8.2015, E. 2.2.5; BLUM (FN 37), Art. 80 N 11.

⁴¹ GL.M. JÜRGE STEIGER, in: MWSTG-Komm. (FN 18), Art. 80 N 5.

⁴² Vgl. BGer, 2C_264/2014, 17.8.2015, E. 2.2.6; VPB 68.126, E. 3e/aa; BLUM (FN 37), Art. 80 N 12.

⁴³ Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt eine «sachgerechte» annäherungsweise Ermittlung (vgl. BGer, 2C_264/2014, 17.8.2015, E. 2.2.6; BGer, 2C_812/2013 und 2C_813/2013,

28.5.2014, E. 2.3.1; BGer, 2C_650/2011, 16.2.2012, E. 2.4.2), wobei als sachgerecht jede Anwendung einer oder mehrerer Methoden gilt, die den Grundsatz der Erhebungswirtschaftlichkeit berücksichtigt, betriebswirtschaftlich nachvollziehbar ist und die Vorsteuern nach Massgabe der Verwendung für eine bestimmte Tätigkeit zuteilt.

⁴⁴ Vgl. BGer, 2C_264/2014, 17.8.2015, E. 2.2.5; BGer, 2C_812/2013 und 2C_813/2013, 28.5.2014, E. 2.3.1; BGer, 2C_650/2011, 16.2.2012, E. 2.4.2.

⁴⁵ Vgl. hierzu RALF IMSTEPF/MICHAEL BEUSCH, in: Bernhard Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, Art. 73–197, 4. A., Zürich/St. Gallen 2023, Art. 130 N 61.

Als letzte Voraussetzung von Art. 80 MWSTG wird verlangt, dass durch die vereinfachte Ermittlung der Steuerschuld *keine übermässige Erschwerung der Steuerabrechnung für andere Steuerpflichtige und für die Steuerkontrolle* bewirkt wird. In Bezug auf andere Steuerpflichtige kann dies insbesondere der Fall sein, falls sich etwas an der Rechnungsstellung ändern würde, wodurch die Möglichkeit des Nachweises des Vorsteuerabzugsrechts verhindert würde. In Bezug auf die Kontrolle scheint klar, dass die gewählte vereinfachte Methode auch für die ESTV nachvollziehbar sein muss. Ist dies nicht der Fall, dürften auch die anderen Voraussetzungen von Art. 80 MWSTG nicht gegeben sein.

Zusammenfassend können Vereinfachungen (Pauschalierungen) auf Grundlage von Art. 80 MWSTG *komplexitätsreduzierend* wirken. Dies gilt insbesondere für Pauschalierungen, die allen Steuerpflichtigen (oder einer Branche) offenstehen und von der ESTV entsprechend in ihren Praxispublikationen veröffentlicht werden. In diesem Bereich hat Art. 80 MWSTG eine grosse Bedeutung im Rechtsalltag. Bezüglich Vereinfachungen im Einzelfall (individuelle Erleichterungen) ergibt sich nach dem Ausgeführten dagegen ein gemischtes Bild. Für den betroffenen Steuerpflichtigen ist zunächst aufgrund der unbestimmten Voraussetzungen unklar, ob Art. 80 MWSTG in seinem Fall überhaupt Anwendung finden soll. Mit anderen Worten herrscht Intransparenz über die Anwendbarkeit.⁴⁶ Die ESTV führt auch keine (anonymisierte) Liste mit individuellen Vereinfachungen, die allenfalls auch für andere Steuerpflichtige relevant sein könnten. Es besteht daher auch die Gefahr, dass ein Spezialwissen entsteht, das das Steuerrecht komplexer macht.⁴⁷ Die Unbestimmtheit der Tatbestandselemente und der Rechtsfolge ist insoweit verständlich, als der Gesetzgeber zwar verhältnismässige Ermittlungsmethoden ermöglichen, aber die Gleichmässigkeit der Besteuerung und die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen nicht oder nur in begrenztem Mass relativieren wollte. Es überrascht vor diesem Hintergrund nicht, dass Vereinfachungen gemäss Art. 80 MWSTG im Einzelfall im Alltag zurückhaltend von der ESTV gewährt werden und daher nur begrenzt von Bedeutung sind.

⁴⁶ Vgl. zur Intransparenz als komplexitätssteigerndes Element der Rechtsanwendung oben Kap. I.B. und IMSTEPF (FN 14), N 20.

⁴⁷ Vgl. zur Eigendynamik, die durch Spezialwissen verstärkt wird, als komplexitätssteigerndes Element oben Kap. I.B. und IMSTEPF (FN 14), N 19.

D. Steuerrulings

Von herausragender Bedeutung für das Funktionieren und die Attraktivität des schweizerischen Steuerrechts sind Steuerrulings.⁴⁸ Als «Steuerruling» wird eine *schriftliche, rechtsverbindliche Auskunft* verstanden, die von der Steuerbehörde auf eine schriftliche Anfrage der steuerpflichtigen Person (oder ihres Beraters) erteilt wird.⁴⁹ Die Auskunft entfaltet auch Verbindlichkeit für den Fall, dass sich das im Ruling festgehaltene Verständnis über die Rechtsanwendung in einem konkreten Sachverhalt im Nachhinein als falsch herausstellen sollte.⁵⁰ Wie ganz grundsätzlich im Verwaltungsrecht üblich, wird der Rechtsunterworfenen – falls die diesbezüglichen, weiter unten dargestellten Voraussetzungen erfüllt sind – im Vertrauen in eine (falsche) behördliche Auskunft geschützt.⁵¹

Die *Rechtsgrundlagen* hierfür bilden Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV. Gemäss Art. 5 Abs. 3 BV handeln die staatlichen Organe und auch die Privaten nach «Treu und Glauben». Dieser Grundsatz wird in Art. 9 BV als individueller Grundrechtsanspruch für die rechtsunterworfenen Personen wiederholt, indem darauf verwiesen wird, dass jede Person vom Staat nach «Treu und Glauben» zu behandeln ist. Einen Teilaspekt des Treuegebots bildet der Grundsatz des Vertrauensschutzes. Die Rechtsunterworfenen können sich – damit ihr Vertrauen in die Verlässlichkeit des staatlichen Handelns gewahrt bleibt – auf behördliche Auskünfte verlassen, auch wenn diese unrichtig waren.

Die Rechtsprechung hat für die Verbindlichkeit von (falschen) Rulings aus Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV fünf kumulativ zu erfüllende *Voraussetzungen* entwickelt:⁵²

⁴⁸ Vgl. statt vieler IMSTEPF/CLAVADETSCHER (FN 19), 185; STEFAN OESTERHELT, *Rechtliche Einordnung von Steuerrulings*, SJZ 2021, 431 ff., 431.

⁴⁹ Vgl. IMSTEPF/CLAVADETSCHER (FN 19), 186, mit Verweis auf IVO. P. BAUMGARTNER, *Möglichkeiten und Grenzen von Rulings*, in: Peter Mäusli-Allenspach/Michael Beusch (Hrsg.), *Steuern und Recht – Steuerrecht!*, Basel 2013, 197 ff., 200 ff.; RENÉ SCHREIBER/ROGER JAUN/MARLENE KOBIESKI, *Steuerruling – Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis*, ASA 2011/2012, 293 ff., 298. Vgl. auch die Legaldefinition in Art. 8 der Verordnung vom 23. November 2016 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiV; SR 651.11), demnach gilt als Steuervorbescheid (Ruling) eine Auskunft, Bestätigung oder Zusicherung einer Steuerverwaltung, die diese einer steuerpflichtigen Person gegeben hat; die die steuerlichen Folgen eines von der steuerpflichtigen Person dargelegten Sachverhalts betrifft; und auf die sich die steuerpflichtige Person berufen kann.

⁵⁰ Vgl. OESTERHELT (FN 48), 432.

⁵¹ Vgl. BGE, 2C_1116/2018, 5.8.2020, E. 4.1 m.w.H.

⁵² Vgl. statt vieler: BGE, 9C_335/2023, 26.10.2023, E. 4.1 ff.; BGE 148 II 233 E. 5.5.1; BVGer, A-3395/2023, 20.12.2023, E. 2.5.3. Dieser Vertrauensschutz wird – soweit die Voraussetzungen erfüllt sind – nicht nur bei Steuerrulings, sondern auch bei anderen ver-

(1) Damit der Inhalt eines Rulings rechtsverbindlich ist, muss zunächst der vorgelegte konkrete Sachverhalt klar umschrieben sein und einen konkreten Steuerpflichtigen betreffen.⁵³ Ausserhalb des behandelten Sachverhalts besteht kein schutzwürdiges Vertrauen. Die Beantwortung allgemeiner Rechtsfragen ohne Bezug zu einem konkreten Sachverhalt unterliegt nicht dem Vertrauensschutz. (2) Die Auskunft muss sodann von der zuständigen Behörde stammen.⁵⁴ Ein kantonales Steueramt kann bspw. keine rechtsgültige Auskunft über die Mehrwertsteuer erteilen, für die die ESTV zuständig ist. (3) Kann die steuerpflichtige Person ohne weiteres erkennen, dass die Auskunft (also der Rulinginhalt) materiell falsch ist, oder hätte sie zumindest die Unrichtigkeit erkennen können, entfaltet das Ruling keine Schutzwirkung. Da der Steuerpflichtige die inhaltliche Unrichtigkeit erkennt (bzw. erkennen könnte), besteht kein schutzwürdiges Vertrauen in den Inhalt des Rulings.⁵⁵ (4) Damit sich der Steuerpflichtige auf ein Ruling berufen kann, muss er weiter – basierend auf der Auskunft im Ruling – Vermögensdispositionen getroffen haben. Der Vertrauensschutz greift nur, wenn die Dispositionen im Vertrauen auf das Ruling vorgenommen wurden («Vertrauensbetätigung»)⁵⁶ (5) Schliesslich behalten Rulings nur ihre Gültigkeit, falls sich das angewendete Recht nicht ändert. Andernfalls bietet das Ruling keinen Bestandesschutz.⁵⁷ Bis vor kurzem prüften die Gerichte zudem, ob das Vertrauensschutzinteresse nicht vom öffentlichen Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts überwogen wird.⁵⁸ Nach der jüngeren steuerrechtlichen Praxis des Bundesgerichts steht der Schutz berechtigten Vertrauens in eine steuerrechtliche Auskunft nicht mehr unter der Voraussetzung einer zusätzlichen Interessenabwägung.⁵⁹ Das Bundesgericht

begründet dies damit, dass fiskalische Interessen – also das Interesse an staatlicher Mittelbeschaffung – nur sehr beschränkt hinreichende Motive für die Einschränkung (individueller) Grundrechte darstellen könnten. Dies müsse auch für Beschränkungen des Vertrauensschutzes gelten, zumal Art. 9 BV ein Grundrecht garantiere. Im Übrigen könnten Rechtsuchende, bei denen eine Verletzung des Vertrauensschutzes vorliege, anders als in anderen Rechtsgebieten im Steuerrecht naturgemäss nicht auf finanzielle Entschädigungsansprüche gegen das Gemeinwesen verwiesen werden.⁶⁰

Neben dem verfassungsmässigen Vertrauensschutz gemäss Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV kann sich der Steuerpflichtige für mehrwertsteuerliche Auskünfte auch auf Art. 69 MWSTG berufen.⁶¹ Diese Bestimmung besagt, dass auf «schriftliche Anfrage der steuerpflichtigen Person zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts [...] die ESTV in einer angemessenen Frist Auskunft [erteilt]. Die Auskunft ist für die anfragende steuerpflichtige Person und die ESTV rechtsverbindlich; sie kann auf keinen anderen Sachverhalt bezogen werden.» Die ESTV⁶² und die Literatur⁶³ gehen davon aus, dass die Voraussetzungen von Art. 69 MWSTG (gesetzlicher Vertrauensschutz) mit denjenigen des verfassungsmässigen Vertrauensschutzes weitgehend übereinstimmen. Einzig eine Vermögensdisposition infolge der Auskunftserteilung ist nicht vorausgesetzt.

Fällt die Rulingantwort der ESTV nicht zur Zufriedenheit des Steuerpflichtigen aus, kann dieser eine Feststellungsverfügung verlangen und damit das verwaltungsrechtliche Verfahren zum Erlass einer Verfügung einleiten.⁶⁴

trauensbildenden staatlichen Handlungen (bspw. Realakten) gewährt.

⁵³ Vgl. statt vieler BGE 146 I 105 E. 5.1.1.; IMSTEPF/CLAVADETSCHER (FN 19), 192 m.w.H.

⁵⁴ Vgl. statt vieler BGE 141 I 161 E. 3.3.; BGer, 2C_219/2019, 27.4.2020, E. 7.; STEFAN OESTERHELT, Zuständige Behörde zur Erteilung von Rulings – Kehrtwende des Bundesgerichts, StR 2015, 828 ff., 831 f.; IMSTEPF/CLAVADETSCHER (FN 19), 196 m.w.H.

⁵⁵ Vgl. statt vieler BGer, 2C_603/2012, 10.12.2012, E. 3. Von Laien kann nicht erwartet werden, dass sie umfassende Vorkenntnisse besitzen (SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI [FN 49], 311).

⁵⁶ Vgl. statt vieler BGer, 2C_20/2011, 1.7.2011, E. 3.3.

⁵⁷ Vgl. statt vieler Vgl. BGE 141 I 161 E. 3.1.; VGer ZH, SB.2018.00022, 21.8.2018, E. 3.5.; IMSTEPF/CLAVADETSCHER (FN 19), 197 f.; OESTERHELT (FN 48), 437.

⁵⁸ Vgl. u.a. BGer, 2C_199/2017, 12.6.2018, E. 3.4.; BGer, 2C_377/2017, 4.10.2017, E. 3.2.

⁵⁹ Vgl. BGer, 9C_335/2023, 26.10.2023, E. 4.2 ff. mit Verweis auf BGE 148 II 233 E. 5.5.1.; 146 I 105 E. 5.1.1.; 141 I 161 E. 3.1.; zustimmend zum Wegfall der Interessenabwägung: IMSTEPF/CLAVADETSCHER (FN 19), 198; PHILIPP BETSCHARD/STEFAN OESTERHELT, Vertrauen im Steuerrecht, EF 2021, 614 ff., 616; OESTERHELT (FN 48), 433 und 441.

⁶⁰ Vgl. BGer, 9C_335/2023, 26.10.2023, E. 4.3.

⁶¹ Vgl. BGE 149 II 147 E. 3.3.2.

⁶² Internet: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/mehrwertsteuer/mwst-fachinformationen/mwst-verfahrensfragen/rechtliche-auskunfte.html> (Abruf 12.2.2024).

⁶³ Vgl. IMSTEPF/CLAVADETSCHER (FN 19), 198.

⁶⁴ Vgl. BGE 149 II 147 E. 3.3.3.1.; BGer, 2C_1120/2015, 26.4.2017, E. 6.2.1. Ist aufgrund des zu beurteilenden Sachverhalts auch eine Leistungsverfügung möglich, wird die ESTV – falls notwendig – eine Kontrolle beim Steuerpflichtigen vornehmen und auf der Grundlage des Kontrollergebnisses verfügen. Eine Feststellungsverfügung wird aufgrund ihres subsidiären Charakters nur erlassen, wenn eine Leistungsverfügung nicht möglich ist. Vgl. hierzu BGE 149 II 147 E. 3.3.3.3.; 135 II 60 E. 3.3.2.; BGer, 2C_166/2016, 27.7.2017, E. 2.

Rulings reduzieren somit die Anzahl möglicher Verwaltungsverfahren, da der Steuerpflichtige auf verhältnismässig einfache Weise eine Antwort zu einer konkreten steuerlichen Behandlung eines Sachverhalts erhält. Steuer-rulings erhöhen die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen. Sie bilden damit eine Grundlage für ein für die Steuerpflichtigen angenehmes «Steuerklima».⁶⁵ Auch mit Blick auf die Steuerkomplexität wirken Steuerrulings vereinfachend. Sie schaffen nämlich in Bezug auf die Rechtsanwendung komplexitätsreduzierende Transparenz.⁶⁶ Auch potenzielle Rechtsstreitigkeiten im Nachgang von Überprüfungen und Kontrollen werden vermieden. Zu bedauern ist diesbezüglich einzig, dass Rulings nicht in anonymisierter Weise von der ESTV veröffentlicht werden.⁶⁷ Dies würde die Herausbildung eines «Geheimwissens» oder «Spezialwissens» des die Anfrage stellenden Steuerpflichtigen (bzw. von seinem Berater) verhindern.⁶⁸

Da durch Rulings die Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen (und in einem gewissen Mass auch für die Steuerbehörde) erhöht wird, überrascht es nicht, dass sie sich grosser Beliebtheit erfreuen.⁶⁹ Im Bereich der Mehrwertsteuer wurden im Jahr 2022 6068 Rulinganfragen⁷⁰ beantwortet.⁷¹

E. Einschätzungsmitteilungen und Ergänzungsabrechnungen sowie Gutschriften

Eine Besonderheit des Mehrwertsteuerrechts, die zur niederschweligen Konfliktlösung beiträgt, ist das System der sog. «Einschätzungsmitteilungen» und «Ergänzungsabrechnungen/Gutschriften».⁷²

Führt die ESTV eine Kontrolle bei einem Steuerpflichtigen vor Ort durch, teilt sie dem Steuerpflichtigen das Kontrollergebnis zunächst informell mit. Wenige Wochen später erhält er sodann eine Einschätzungsmitteilung i.S.v. Art. 78 Abs. 3 MWSTG, welche die Aufrechnungen und/oder die Gutschriften festhält. Auch für den Fall, dass die Abrechnungen des Steuerpflichtigen nicht zu beanstanden sind, wird ihm eine Einschätzungsmitteilung mit dem Ergebnis «CHF 0» ausgehändigt.

Die Rechtsnatur dieser Einschätzungsmitteilung war nach der Einführung des totalrevidierten MWSTG im Jahr 2010 zunächst umstritten. Die ESTV ging davon aus, dass es sich hierbei grundsätzlich um eine Verfügung nach Art. 5 VwVG handelt, und gestaltete die Einschätzungsmitteilung entsprechend aus.⁷³ In der Literatur erwuchs an dieser Praxis Kritik.⁷⁴ Mit BGE 140 II 202 entschied das Bundesgericht, dass die Ausgestaltung der Einschätzungsmitteilung als Verfügung nur im Ausnahmefall erlaubt sei. Verlange bspw. der Steuerpflichtige ausdrücklich eine Verfügung oder sei die Steuerforderung aufgrund des Verhaltens des Steuerpflichtigen oder der Umstände gefährdet, sei es erlaubt, direkt zu verfügen.⁷⁵ Dagegen handle es sich aber im Regelfall bei der Einschätzungsmitteilung nicht um eine Verfügung, sondern um ein Rechtsinstitut sui generis⁷⁶ («Verfügungssurrogat»⁷⁷). Die Einschätzungsmitteilung müsse als «informelle» Stufe vor dem möglichen Erlass der Verfügung verstanden werden. Es handelt sich mithin um einen «gütlichen Vorschlag» der ESTV.⁷⁸ Er wird gemäss Art. 43 Abs. 1 lit. b MWSTG nur rechtskräftig, falls die in der Einschätzungsmitteilung

⁶⁵ Vgl. IMSTEPF/CLAVADETSCHER (FN 19), 185.

⁶⁶ Vgl. für die komplexitätsreduzierende Wirkung von Transparenz oben Kap. I.B.; IMSTEPF (FN 14), N 20.

⁶⁷ Die Zurückhaltung der ESTV hängt letztlich wohl mit den für die Veröffentlichung verbundenen Kosten sowie den Risiken in Bezug auf das Steuergeheimnis zusammen.

⁶⁸ Vgl. hierzu oben Kap. I.B.; IMSTEPF (FN 14), N 19.

⁶⁹ Bremsend wirkt einzig der spontane Informationsaustausch von Rulings. Die Schweiz hat nämlich das multilaterale Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfe-übereinkommen, MAC; SR 0.652.1) ratifiziert, welches in der Schweiz am 1. Januar 2017 in Kraft getreten ist. Die Vertragsparteien des MAC tauschen seit dem 1. Januar 2018 insbesondere auch gewisse Informationen spontan (ohne Ersuchen des anderen Vertragsstaats) aus (Art. 7 MAC). Hierzu gehören auch gewisse Rulings (vgl. Art. 7 f. StAhiV und vorn FN 49). Möchte eine Unternehmung nicht, dass ein solches Ruling spontan mit einem ausländischen Staat ausgetauscht wird, bleibt ihr nichts anderes übrig, als auf die Rulingauskunft zu verzichten. Im Bereich der Mehrwertsteuer findet kein spontaner Austausch von Rulings statt.

⁷⁰ Vgl. Eidgenössische Steuerverwaltung (FN 8), 6.

⁷¹ Wobei ein grosser Teil dieser Rulings die Anforderungen an den Vertrauensschutz erfahrungsgemäss nicht erfüllt, da der Sachverhalt zu wenig konkret beschrieben oder der tatsächliche Steuerpflichtige nicht offengelegt wird. Allgemein gehaltene Auskünfte sind hier ebenfalls enthalten.

⁷² Ein mit diesem System vergleichbares Rechtsinstitut findet sich in den anderen Steuerarten nicht.

⁷³ Vgl. ROLAND BERTSCHY, Auswirkungen des neuen Verfahrens für die ESTV – Mehr Rechtssicherheit durch Kontrollen, ST 2010, 294 ff., 296.

⁷⁴ Vgl. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER (FN 18), § 10 N 83 ff.; BEATRICE BLUM, Auswirkungen des neuen Verfahrensrechts für die steuerpflichtige Person – Dargestellt anhand des Auskunftsrechts und der Einschätzungsmitteilung, ST 2010, 289 ff., 291.

⁷⁵ Vgl. BGE 140 II 202 E. 6.2; vgl. auch BGE, 2C_326/2015, 24.11.2016, E. 3.2 ff.

⁷⁶ Vgl. BLUM (FN 37), Art. 78 N 43.

⁷⁷ BGE 140 II 202 E. 5.5.

⁷⁸ Vgl. IMSTEPF/SEILER (FN 5), 229.

festgesetzte Steuer entweder schriftlich anerkannt oder vorbehaltlos bezahlt wird oder wenn – gemäss Art. 43 Abs. 1 lit. c MWSTG – die Festsetzungsverjährung eintritt. Erst mit der Bestreitung der Einschätzungsmitteilung durch den Steuerpflichtigen beginnt das förmliche Verwaltungsverfahren, das im Erlass einer Verfügung mündet.⁷⁹

Neben einer umfassenden Kontrolle und ihrem Abschluss mit einer Einschätzungsmitteilung ist auch denkbar, dass die ESTV gemäss Art. 77 MWSTG Steueranmeldungen und Steuerabrechnungen nur punktuell überprüft oder der Steuerpflichtige seine eigenen Abrechnungen bei der ESTV infolge von Fehlern korrigiert.⁸⁰ In diesem Fall wird die Überprüfung durch eine «Ergänzungsabrechnung» (falls eine Nachbelastung erfolgt) oder eine «Gutschrift» abgeschlossen. Auch bei der Ergänzungsabrechnung und der Gutschrift handelt es sich nicht um Verfügungen, sondern um Verfügungssurrogate. Es gelten mithin dieselben Grundsätze wie bei der Einschätzungsmitteilung.

Im Ergebnis ist die Festsetzung der tatsächlichen Steuerschuld – also die Veranlagung – bei der Mehrwertsteuer aufgrund der dargestellten Verfügungssurrogate von einem «Hang zur Unverbindlichkeit»⁸¹ geprägt. Dies hat zwar den Nachteil, dass bis zur Rechtskraft der jeweiligen Steuerperioden eine gewisse Unsicherheit herrschen kann. Doch bringt Unverbindlichkeit den Vorteil mit sich, dass die Anzahl eigentlicher verwaltungsrechtlicher Verfügungsverfahren minimiert wird. Die Unverbindlichkeit der Einschätzungsmitteilung führt nämlich dazu, dass vor dem eigentlichen Verfügungsverfahren eine «informelle Phase» besteht, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, mit der ESTV nochmals in einen Dialog zu treten und allenfalls neue Überlegungen und Beweismittel vorzubringen.⁸² Es besteht so für den Steuerpflichtigen kein unmittelbarer zeitlicher Druck, den Weg des förmlichen Verwaltungsverfahrens – mit seinen Fristen und anderen Fallstricken⁸³ – zu beschreiten. Durch dieses Vorgehen erhöht sich im Ergebnis auch die Transparenz der Rechtsanwendung.⁸⁴ Für den Steuerpflichtigen werden die Beweggründe der Entscheidung der ESTV offengelegt.

Durch die Transparenz werden auch allfällige Abhängigkeiten («Vernetzungen») der Rechtsanwendung für den Steuerpflichtigen nachvollziehbarer.⁸⁵ Er kann sich dafür entscheiden, rechtsrelevante Tatsachen im Rahmen des Möglichen steueroptimierend anzupassen.

F. Weitere Mechanismen

Wird der Weg des verwaltungsrechtlichen Verfahrens beschritten, kennt das Mehrwertsteuerrecht Mechanismen, die dazu führen sollen, dass die Verfahren zumindest nicht in Gerichtsverfahren münden. Hierzu zählt insbesondere das Einspracheverfahren gegen die Verfügungen.⁸⁶ Anders als in anderen öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sieht das Gesetz im Mehrwertsteuerrecht ein zweistufiges Verfahren vor: Nach der Eröffnung der (Erst-) Verfügung (erste Stufe) hat der Steuerpflichtige gemäss Art. 83 Abs. 1 MWSTG Zeit, innert 30 Tagen Einsprache zu erheben. Die Einsprache wird oftmals aus Effizienzgründen durch denselben Mitarbeiter der ESTV behandelt. Dies hat zur Folge, dass eine Einsprache – ohne zusätzliche Vorbringen und/oder Beweismittel – oftmals mit den gleichen Argumenten wie im Verfügungsverfahren abschlägig mit einer zweiten Verfügung (zweite Stufe) beantwortet wird. Art. 83 Abs. 4 MWSTG sieht daher vor, dass der Steuerpflichtige gegen einlässlich begründete Erstverfügungen mittels Sprungbeschwerde auch direkt ans Bundesverwaltungsgericht gelangen kann. Einlässlich begründet ist eine Verfügung immer dann, wenn sie qualifiziert begründet ist – sprich über den Mindeststandard einer angemessenen Begründung hinausgeht. Die ESTV muss sich bereits abschliessend mit dem Fall – und auch mit der Argumentation des Steuerpflichtigen – auseinandergesetzt haben, so dass sich weitere Ausführungen erübrigen.⁸⁷

Trotz der Tatsache, dass im Regelfall die Rechtssache nochmals von derselben Person überprüft wird und damit «Leerläufe» entstehen können, hat das Einspracheverfahren seine Berechtigung. Es ermöglicht der ESTV, sich nochmals vertieft mit der Sache auseinanderzusetzen. Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, seine Vorbringen im Verhältnis zum Verfügungsverfahren zu schärfen sowie neue Vorbringen und/oder Beweismittel ins Recht zu

⁷⁹ Vgl. auch Art. 82 MWSTG.

⁸⁰ Gemäss Art. 72 Abs. 1 MWSTG.

⁸¹ IMSTEPF/SEILER (FN 5), 229.

⁸² Vgl. BGE 140 II 202 E. 6.3.2. Aufgrund der absoluten Festsetzungsverjährungsfrist von zehn Jahren nach Ablauf der entsprechenden Steuerperiode (Art. 42 Abs. 6 MWSTG) versucht die ESTV allerdings, diese informelle Phase möglichst kurz zu halten.

⁸³ Vgl. zum Steuerverfahren im Allgemeinen MEIER (FN 13), 543 ff.

⁸⁴ Vgl. zur Intransparenz als komplexitätssteigerndes Element oben Kap. I.B. und IMSTEPF (FN 14), N 20.

⁸⁵ Vgl. zur Vernetzung als komplexitätssteigerndes Element oben Kap. I.B. und IMSTEPF (FN 14), N 18.

⁸⁶ Art. 83 MWSTG; auch andere Steuerarten kennen das Einspracheverfahren: vgl. Art. 132 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), Art. 42 VStG, Art. 39 StG.

⁸⁷ Vgl. statt vieler BGE, 2C_659/2012, 21.11.2012, E. 3.3.1 f.

legen. Zudem werden im Normalfall – sowohl im Verfügungs- als auch im Einspracheverfahren – keine Kosten erhoben.⁸⁸

Wie nachfolgend dargestellt wird, führen diese Mechanismen dazu, dass rund 90 % aller Verfahren nach dem Einspracheverfahren erledigt sind. Dies hat natürlich nicht immer mit der Überzeugungskraft des behördlichen Einspracheentscheids, sondern vor allem auch damit zu tun, dass vor Bundesverwaltungsgericht Gerichtskosten anfallen (können).⁸⁹

III. Wirkung der niederschwelligen Konfliktlösung und Fazit

Wie eingangs bereits erwähnt,⁹⁰ erledigt die ESTV jährlich rund 1,4 Mio. Mehrwertsteuerdeklarationen sowie rund 30'000 Neuregistrierungen von Steuerpflichtigen. Zudem kontrolliert sie rund 14'000 Unternehmen und es werden ca. 6000 Rechtsauskünfte erteilt. Aufgrund der dargestellten niederschwelligen Konfliktlösungsmechanismen ergeben sich dennoch aus der Masse dieser Geschäftsfälle nur rund 700 Verwaltungsverfahren und verwaltungsinterne Einspracheverfahren. Von diesen werden 90 % nach dem Verfügungs- und dem Einspracheverfahren mittels rechtskräftiger Verfügung durch die ESTV erledigt. Nur rund 10 % – also etwa 70 Fälle – gelangen jährlich ans Bundesverwaltungsgericht. Von diesen 70 Fällen werden erfahrungsgemäss noch rund 20 bis 30 ans Bundesgericht weitergezogen.⁹¹

Die im vorliegenden Beitrag dargestellten niederschwelligen Konfliktvermeidungsmechanismen scheinen somit erfolgreich zu sein. Das Verwaltungsverfahren (inkl. des verwaltungsinternen Einspracheverfahrens) bleibt im Rechtsalltag die Ausnahme.

Wie dargestellt, haben die niederschwelligen Konfliktlösungsmechanismen in der Tendenz zudem eine komplexitätsreduzierende Wirkung. Für Steuern, die als kompliziert wahrgenommen werden und zudem noch im Selbstveranlagungsverfahren erhoben werden, hat die Reduktion der Komplexität selbstredend eine besonders wichtige Bedeutung. Da die niederschwelligen Konfliktlösungsmechanismen insbesondere die Transparenz der Rechtsanwendung erhöhen und damit zur besseren Nachvollziehbarkeit des Handelns der Steuerverwaltung verhelfen, leisten sie einen entscheidenden Beitrag für das Funktionieren des Steuerrechts.

⁸⁸ Vgl. Art. 84 MWSTG, der festhält, dass grundsätzlich keine Kosten erhoben werden, ausser wenn die Person oder Behörde sie schuldhaft verursacht hat. Im Rechtsalltag werden praktisch nie von den Steuerpflichtigen Kosten erhoben.

⁸⁹ Vgl. Art. 37 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) i.V.m. Art. 63 VwVG; Art. 65 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110).

⁹⁰ Vgl. oben Kap. I.A. und zu den nachfolgenden Zahlen Eidgenössische Steuerverwaltung (FN 8), 4 f.

⁹¹ Vgl. für das Zahlengerüst auch Folie 6 des Referats von Bundesrichter MICHAEL BEUSCH am MWST-Seminar vom 6./7. Februar 2024 des Instituts für Law and Economics (ILE) der Universität St. Gallen.