

Zulässigkeit von Feststellungsentscheiden im Recht der Mehrwertsteuer

Anmerkungen zur neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtes

Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner, dipl. Steuerexperte*

Inhalt

- 1 Bedeutung von Feststellungsverfügungen
- 2 Die gesetzliche Regelung
- 3 Entscheide des Bundesgerichtes
- 4 Folgerungen
- Literatur

1 Bedeutung von Feststellungsentscheiden

Die Mehrwertsteuer wird – wie schon die Warenumsatzsteuer¹, bezogen bzw. beschränkt auf die Inlandsteuer² – als «Selbstveranlagungssteuer» charakterisiert.³ Im Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)⁴, wie zuvor in der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)⁵, fehlt eine genaue Definition dieses Begriffes, und dessen Rechtswirkungen werden auch nur ansatzweise umschrieben.⁶ Auch andere vom Bund erhobene Steuern werden als Selbstveranlagungssteuern definiert, so die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben.⁷

Wesentliches Merkmal des Selbstveranlagungsprinzips ist, dass der Steuerpflichtige, ohne Intervention der Verwaltung, von sich aus innert der gesetzlich vorbestimmten Frist die Abrechnungen über die einzelnen Steuerperioden (die Steuererklärungen) zu erstellen und einzureichen sowie die sich daraus ergebende Steuerschuld⁸ zu begleichen hat. Der Steuerpflichtige ist alleine für die vollständige und richtige Versteuerung seiner steuerbaren⁹ Umsätze und für die korrekte Ermittlung der Vorsteuer verantwortlich.¹⁰ Über die

* Partner, Hess Streuli & Partner Rechtsanwälte, Zürich, Fachbereichsleiter und Dozent für Unternehmenssteuerrecht an der Schweizerischen Akademie für Steuerlehre, Zürich

1 METZGER, 323 ff.

2 Bei der Einfuhrsteuer erfolgt eine Veranlagung durch die Eidg. Zollverwaltung.

3 Z.B. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 452.

4 Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20).

5 Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (früher SR 641.201).

6 Zum alten Recht s. auch SCHAFROTH/WENK, 1167.

7 BLUMENSTEIN/LOCHER, 384; HÖHN/WALDBURGER, 947.

8 Allenfalls kann sich ein Steuerguthaben, namentlich aus einem Vorsteuerüberhang, ergeben. Dieses ist von der Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen aufgrund der eingereichten Abrechnung zu vergüten.

9 Zutreffender die «steuerpflichtigen» Umsätze. Zu deklarieren sind grundsätzlich sämtliche Umsätze, so auch die ausgenommenen und von der Steuer befreiten Umsätze, für welche die echte bzw. unechte Befreiung nachgewiesen werden muss.

10 S. dazu z.B. Entscheid der SRK vom 25.8.1998, VPB 1999, Nr. 63.27, 244 ff. (E. 3a) = Praxis 1999, Nr. 13, 63 ff.

eingereichten Steuererklärungen (Abrechnungen) werden keine Veranlagungsverfügungen erlassen¹¹ und grundsätzlich auch keine Rechnungen erstellt. Ein *Veranlagungsverfahren* im technischen Sinne wird bei der Mehrwertsteuer – wie bei den anderen sog. Selbstveranlagungssteuern – *nicht durchgeführt*¹², weshalb die vom Steuerpflichtigen ermittelte Steuerschuld nie rechtskräftig veranlagt wird.¹³ Dies bedeutet, dass die eingereichten Abrechnungen nachträglich jederzeit berichtigt werden können.¹⁴ Eine *Schranke* bezüglich solcher Berichtigungen und amtlicher Korrekturen ergibt sich aus der *Verjährung* der Steuerforderung und des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 49 f. MWSTG.¹⁵ Die Bezeichnung «Selbstveranlagungssteuer» erweckt so unzutreffende Vorstellungen. Die schweizerische Mehrwertsteuer ist eher als «Selbstberechnungssteuer» zu bezeichnen. Die Eidg. Steuerverwaltung ist zwar Vollzugsbehörde, nicht aber Veranlagungsbehörde im Sinne der direkten Steuern, womit ihr primär eine begleitende und überwachende Funktion zukommt.

Nach Art. 63 MWSTG (bzw. Art. 51 MWSTV) kann bzw. hat die Eidg. Steuerverwaltung zu bestimmten Aspekten des Steuerrechtsverhältnisses Entscheide (Verfügungen)¹⁶ (zu) erlassen. Es handelt sich um an den einzelnen Steuerpflichtigen gerichtete (individuell-konkrete) Hoheitsakte, in welchen ein Rechtsverhältnis verbindlich geregelt wird. Diese Verbindlichkeit dient der Wirksamkeit des Rechts, der Rechtssicherheit und der Vollstreckbarkeit der Verfügung. Mit dem Erlass des Entscheids eröffnet sich für den Rechtsunterworfenen die Möglichkeit, diesen einer Überprüfung durch die dafür vorgesehenen Rechtsmittelinstanzen zuzuführen. Der Entscheid stellt das Interventionsinstrument der Eidg. Steuerverwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen dar. Ausgehend vom Fehlen eines eigentlichen Veranlagungsverfahrens werden Entscheide nur dann gefällt, wenn zwischen der Eidg. Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen (bzw. dem Rechtsunterworfenen) unterschiedliche Meinungen zu einem bestimmten Sachverhalt bestehen, welche auch zu unterschiedlichen Steuerfolgen führen.

Eine Vielzahl wesentlicher Einzelregelungen, welche nicht selten mehr der Ausführungsgesetzgebung als der Gesetzesinterpretation zuzuordnen sind, werden in verschiedenen bezeichneten Anordnungen der Eidg. Steuerverwaltung

(namentlich in der Wegleitung und in Broschüren und Merkblättern) geregelt. Zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen kann es zu Konflikten über die Gesetzesinterpretation kommen, welche nur durch eine richterliche Prüfung gelöst werden können. Die – bei der direkten Bundessteuer regelmässig als einziger Weg offene¹⁷ – Möglichkeit der Einholung verbindlicher Auskünfte der Verwaltung besteht bei der Mehrwertsteuer zwar auch, erschöpft sich jedoch in der Praxis nicht selten in Verweisen auf entsprechende Stellen in den allgemeinen Anordnungen der Verwaltung. Das Interesse des Steuerpflichtigen an einer nicht nur verbindlichen, sondern auch nachweislich rechtskonformen Qualifikation eines bestimmten Sachverhaltes ergibt sich auch aus der erhöhten Verantwortung für die korrekte Deklaration und Entrichtung der Steuer, welche den Steuerpflichtigen bei den sog. Selbstveranlagungssteuern trifft.¹⁸ Auskünfte, welche nicht in eine Verfügung gekleidet und so auch nicht anfechtbar sind, genügen diesem Anspruch nicht. Dies mag mit ein Grund sein, weshalb der Gesetzgeber den Erlass von feststellenden Entscheiden bei der Mehrwertsteuer ausdrücklich vorgesehen hat.

Die MWSTV als selbständige, gesetzesvertretende Verordnung des Bundesrates war – im Gegensatz zum MWSTG – einer richterlichen Überprüfung bezüglich Verfassungskonformität einzelner Bestimmungen nicht entzogen. Grundsätzliche, nach Ansicht von Steuerpflichtigen nicht verfassungskonforme Regelungen konnten mit dieser Begründung gerügt werden. Diesen Umstand haben sich verschiedene Interessengruppen von Steuerpflichtigen, namentlich Wirtschaftsverbände, zunutze gemacht und haben – über einzelne Mitglieder als Verfahrensbeteiligte – sog. Musterverfahren zur Klärung einzelner Fragen initiiert. Angesichts des Umstandes, dass eine Klärung der strittigen Bestimmungen und Praxen rasch herbeigeführt werden sollte, ist in den meisten Fällen auf das Instrument des Feststellungsbegehrens zurückgegriffen worden. Neben der Zeitersparnis, zumal nicht eine amtliche Prüfung abgewartet werden musste, bot das Instrument des Feststellungsbegehrens die Möglichkeit, die Rechtsbegehren (Anträge) auf die Bedürfnisse der interessierten Steuerpflichtigen auszurichten, Fallkonstruktionen von allgemeinem Interesse beurteilen und mehrere Steuerpflichtige sich am gleichen Verfahren beteiligen zu lassen. Praktisch sämtlichen ersten, zur

11 HOMBERGER GUT, Art. 46 N. 1.

12 BLUMENSTEIN/LOCHER, 384.

13 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 415; SCHAFFROTH/WENK, ST 1998, 1167.

14 HOMBERGER GUT, Art. 46 N. 4; SCHAFFROTH/WENK, ST 1998, 1167.

15 Dazu auch SCHAFFROTH/WENK, ST 1998, 1167; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 415.

16 Nachfolgend wird durchgehend der im MWSTG verwendete Begriff des Entscheides und nicht der an sich zutreffendere Begriff der Verfügung verwendet.

17 S. BGE 126 II 514 = StE 2001 B 93.1 Nr. 6, WALDBURGER, FStR 2001, 160 ff.

18 Dies bedeutet allerdings nicht, dass kein Interesse am Erlass von Feststellungsverfügungen bei anderen Steuern, namentlich der direkten Bundessteuer, bestehen würde. In diesem Sinne auch WALDBURGER, FStR 2001, 161.

MWSTV ergangenen höchstrichterlichen Entscheiden lagen solche Verfahren zugrunde.¹⁹ Da auch die Eidg. Steuerverwaltung an einer raschen Klärung bestimmter grundsätzlicher Fragen interessiert war und ist, hat sie bei solchen Feststellungsbegehren keine besonders hohen oder gar übersetzten Anforderungen an das Feststellungsinteresse gestellt.

Feststellungsentscheide haben sich namentlich beim Systemwechsel sehr bewährt und haben ihre Aufgabe, eine bestimmte Rechtslage zu klären²⁰, voll erfüllt. Dadurch konnte Sicherheit über bestimmte Qualifikationen gewonnen und eine Vielzahl von Einzelverfahren in einem frühen Stadium erledigt werden. Dies hat sowohl für die Steuerpflichtigen wie für die Verwaltung grosse Vorteile gebracht. In seiner Wirkung hat der Einsatz dieses Instrumentes teilweise zu einer Art beschränkter abstrakter Normenkontrolle geführt. Ein solcher Effekt wird allerdings auch durch Leistungsentscheide erreicht, bei welchen ein akzessorisches Prüfungsrecht besteht und aus welchen die Praxis allgemein gültige Regeln für ähnliche Sachverhalte abzuleiten versucht, wobei sich solche Entscheide nicht immer dafür eignen. Dieses Phänomen ist von der direkten Bundessteuer allzu gut bekannt. Mit dem Inkrafttreten des MWSTG und der Änderung verschiedener Praxen der Eidg. Steuerverwaltung stehen die Steuerpflichtigen nun vor einer ähnlichen, aber dennoch nicht gleichen Situation wie beim Systemwechsel. Der Rückgriff auf das Feststellungsbegehren erscheint wieder als geboten.

2 Die gesetzliche Regelung

Art. 51 MWSTV, welcher auf Sachverhalte Anwendung findet, die sich vor dem 1. Januar 2001 ereignet haben, regelt die von der Eidg. Steuerverwaltung zu erlassenden Entscheide (Verfügungen). Dessen Abs. 1 lit. f. lautet folgendermassen: «Die Eidgenössische Steuerverwaltung trifft von Amtes wegen oder auf Verlangen des Steuerpflichtigen alle Entscheide zur Steuererhebung, insbesondere wenn ... für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerpflicht, der Steuerschuld, des Anspruchs auf Vorsteuerabzug, der Grundlagen der Steuerbemessung, des anwendbaren Steuersatzes oder der Mithaftung beantragt wird oder als geboten erscheint.» Diese Bestimmung ist praktisch unverändert in Art. 63 Abs. 1 lit. f. MWSTG übernommen worden. Überlegungen zum Recht der MWSTV lassen sich so grundsätzlich auch auf das

MWSTG übertragen. Aus der zitierten Bestimmung sind folgende Elemente herauszuschälen: (1) Die amtliche Feststellung kann auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amtes wegen (2) für einen «bestimmten Fall» (3) vor der Verwirklichung des zur Beurteilung stehenden Sachverhaltes («vorsorglich») vorgenommen werden. Weitere Voraussetzungen werden in der zitierten Bestimmung nicht aufgeführt.

Nach Art. 63 Abs. 2 MWSTG (bzw. Art. 51 Abs. 2 MWSTV) kommt bei Entscheiden der Eidg. Steuerverwaltung *subsidiär* («im Übrigen») das Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG)²¹ zur Anwendung. Von Bedeutung sind dabei namentlich Art. 5 VwVG, in welchem der Verfügungsbegriff definiert wird, sowie Art. 25 VwVG, wo die Voraussetzungen für ein Feststellungsverfahren bestimmt werden. Über die direkte Anwendbarkeit der Voraussetzungen von Art. 25 VwVG auf Feststellungsverfahren bei der Mehrwertsteuer besteht in der Literatur Uneinigkeit²², zumal wegen der subsidiären Natur des VwVG die Anwendung von im VwVG – jedoch nicht im MWSTG (bzw. in der MWSTV) – definierten Voraussetzungen abgelehnt wird.

3 Entscheide des Bundesgerichtes

Die Frage nach der Zulässigkeit von Feststellungsentscheiden bei der Mehrwertsteuer bzw. der Einhaltung der entsprechenden Voraussetzungen ist dem Bundesgericht nicht neu, zumal einer Vielzahl von Bundesgerichtsentscheiden Feststellungsentscheide zugrunde lagen. In drei neueren Entscheiden hat sich das Bundesgericht mit diesen Voraussetzungen auseinandergesetzt und musste feststellen, dass diese in den betroffenen Verfahren als eher nicht erfüllt zu betrachten gewesen wären. Angesichts des Verfahrensstandes, dessen Dauer und weiterer besonderer Umstände ist das Bundesgericht dennoch auf die entsprechenden Verwaltungsgerichtsbeschwerden eingetreten. Die Ausführungen des Bundesgerichtes zur Zulässigkeit von Feststellungsentscheiden sind für andere (Feststellungs-) Verfahren von grosser Bedeutung. Die Eidg. Steuerverwaltung hat ihre Praxis den Erkenntnissen aus diesen Entscheiden entsprechend angepasst.

Die zwei ersten Entscheide sind bereits am 25. August 2000 ergangen und sind auch veröffentlicht worden, wobei die hier relevante Erwägung 1 nicht publiziert worden ist. Die zwei Verfahren betreffen die Behandlung von Kurta-

19 Berühmt sind die Entscheide zur Vorsteuerkürzung bei gewissen Auslagen (Spesenentscheid) und die Entscheide zum Übergang bei den Leasingverträgen und den Zeitungsabonnementen.

20 HÄFELIN/MÜLLER, 169; KNAPP, 225.

21 Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021).

22 Bejahend CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 446; ablehnend HILDEBRAND/STOYANOV, insb. 87.

zen²³ einerseits und die Leistungen eines Behindertenheimes²⁴ andererseits. Am 22. Februar 2001 ist ein weiterer Entscheid, diesmal zur Differenzbesteuerung (heute Margenbesteuerung genannt), ergangen²⁵, welcher sich ebenfalls mit den Voraussetzungen eines Feststellungsentscheides auseinandersetzt. Dabei wird auf die zuvor erwähnten zwei Entscheide verwiesen. In diesem dritten – noch nicht veröffentlichten – Entscheid werden noch einige Präzisierungen gemacht, welche ebenfalls von Bedeutung sind. Zwischen der Einreichung der Feststellungsbegehren und dem höchstrichterlichen Entscheid sind in den ersten zwei Verfahren über 5 Jahre und im dritten Verfahren über 3 Jahre verstrichen.

Auch die Eidg. Steuerrekurskommission hat sich mit der Frage der Zulässigkeit von Feststellungsentscheiden bei der Mehrwertsteuer unter dem Recht der MWSTV befasst. In einem veröffentlichten Entscheid aus dem Jahre 1997 hat sie in grundsätzlicher Art und Weise dazu Stellung genommen.²⁶ Laut dem neuesten zitierten Entscheid des Bundesgerichtes decken sich die Ansichten der beiden Gerichte zu den Voraussetzungen und zur Rolle von Feststellungsentscheiden nicht.²⁷

Aus den drei Entscheiden geht hervor, dass *Gegenstand eines Feststellungsentscheides nur die «konkreten, aus einem hinreichend festgelegten Sachverhalt für einen bestimmten Bürger sich ergebenden Rechte und Pflichten sein»²⁸ können*. Dies wird einerseits aus dem in Art. 5 VwVG verankerten Charakter einer Verfügung und andererseits aus der Bezeichnung «für einen bestimmten Fall» in Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV abgeleitet. Das Bundesgericht hält namentlich fest, dass eine abstrakte Rechtslage nicht feststellungsfähig ist.

Weiter muss der Steuerpflichtige, um Anspruch auf Erlass eines Feststellungsentscheides zu haben, den Nachweis erbringen, dass für ihn ein «*aktuelles Interesse am Rechtsschutz besteht*»²⁹. Die Pflicht zum Nachweis eines Feststellungsinteresses wird indessen nicht aus Art. 25 VwVG, sondern direkt aus Art. 51 Abs. 1 lit. f MWSTV abgeleitet, wo von «*vorsorglich*» gesprochen wird. Vom Erfordernis eines Feststellungsinteresses ausgehend stellt das Bundesgericht

fest, dass ein Feststellungsentscheid «*nicht zulässig [ist], wenn eine gestaltende Verfügung ergehen kann, insbesondere über die Steuerabrechnung*»³⁰. Das Bundesgericht teilt demnach die von der Eidg. Steuerrekurskommission vertretene Ansicht nicht, wonach ein Feststellungsentscheid auch dann erlassen werden kann, wenn zwar ein Leistungsentscheid möglich ist, jedoch «*in bezug auf ein andauerndes Rechtsverhältnis in präjudizieller Weise ebenso künftige Leistungen zu beurteilen sind.*»^{31,32}

4 Folgerungen

Das Bundesgericht stützt sich bei der Bestimmung der Voraussetzungen der Zulässigkeit von Feststellungsentscheiden bei der Mehrwertsteuer direkt auf die spezialgesetzlichen Bestimmungen (in der MWSTV) und nicht – wie dies die Eidg. Steuerrekurskommission zuvor getan hat³³ – auf die in Art. 25 VwVG definierten Grundsätze. Das Bundesgericht verlangt ein aktuelles Feststellungsinteresse und verwendet dabei nicht den in Art. 25 VwVG verankerten Begriff des «*schutzwürdigen Interesses*», welches ein aktuelles Feststellungsinteresse mit enthält. Die Tragweite dieser Differenzierung, für welche sich HILDEBRAND/STOYANOV³⁴ ausgesprochen haben, kann nicht abgeschätzt werden. Es ist indessen davon auszugehen, dass kein strengerer Massstab zur Beurteilung des Feststellungsinteresses angesetzt werden kann als beim Vorliegen eines schutzwürdigen Interesses nach Art. 25 VwVG. Ausgehend von den Eigenheiten des Besteuerungsverfahrens bei der Mehrwertsteuer sollten ohnehin nicht allzu hohe Anforderungen an das Feststellungsinteresse gestellt werden, ansonsten die Gefahr besteht, dass die Effektivität des gesetzlich ausdrücklich vorgesehenen Instrumentes des Feststellungsentscheides ausgehöhlt wird.

Unbestritten ist, dass das Instrument des Feststellungsentscheides nicht dazu verwendet werden kann, das im Bundesverfahrensrecht nicht vorgesehene Institut der abstrakten Normenkontrolle einzuführen.³⁵ Objekt eines Feststellungsverfahrens muss stets ein hinreichend festgelegter Sachverhalt sein, welcher die am Verfahren beteiligten Steuerpflichtigen persönlich betrifft. Das Feststellungsin-

23 (2A.233/1997) StR 2001, 55 ff. = Praxis 2001, Nr. 29, 178 ff. = ZGRG 2000, 151 ff.

24 (2A.116/1999) BGE 126 II 443 ff. = StR 2001, 35 ff.

25 BGE vom 22. Februar 2001, 2A.416/1999.

26 ASA 1998/99 (67), 222 ff., E. 2.

27 S. BGE vom 22. Februar 2001, 2A.416/1999, E. 1 m.H. auf SRK in ASA 1998/99 (67), 222 ff., E. 2b.

28 Identischer Text in allen drei zitierten Entscheiden (jeweils E. 1).

29 Identischer Text in allen drei zitierten Entscheiden (jeweils E. 1).

30 Identischer Text in allen drei zitierten Entscheiden (jeweils E. 1).

31 ASA 1998/99 (67), 222 ff., E. 2.b, 229.

32 S. BGE vom 22. Februar 2001, 2A.416/1999, E. 1.

33 ASA 1998/99 (67), 222 ff.

34 HILDEBRAND/STOYANOV, insb. 87.

35 S. auch KÖLZ/HÄNER, 75 m.w.H.

teresse muss somit konkret und individuell sein. Dem steht allerdings eine vorfrageweise (akzessorische) Normenkontrolle nicht entgegen.³⁶ Möglich und zulässig ist demnach weiterhin, dass ein Steuerpflichtiger, welcher durch eine bestimmte Rechtslage persönlich tangiert ist, im Interesse auch anderer Steuerpflichtiger ein «Musterverfahren» initiiert. Dabei ist auf eine genügende Konkretisierung des Sachverhaltes und dessen Nachweis besonders zu achten.

Dem Feststellungsentscheid kommt, wie schon im allgemeinen Verwaltungsrecht³⁷, nur eine *subsidiäre Funktion* zu. Dies bedeutet, dass – soweit sich der zu beurteilende Sachverhalt im Zeitpunkt, in welchem das Feststellungsbegehren gestellt wird, bereits ereignet hat – nur noch ein Leistungsentscheid in Frage kommen kann. Dies gilt auch für Sachverhalte, welche sich über mehrere Steuerperioden erstrecken. Ob ein Feststellungsinteresse dahinfällt, wenn in einem späteren Zeitpunkt ein entsprechender Sachverhalt eintritt, kann aus den Entscheiden nicht abgeleitet werden. Der Feststellungsentscheid nach Art. 63 Abs. 1 lit. f. MWSTG ist auf die Beurteilung von Sachverhalten zugeschnitten, welche sich beim Steuerpflichtigen noch nicht verwirklicht haben und für welche der Steuerpflichtige die Steuerfolgen verbindlich festgestellt haben will. Die derzeitige Dauer solcher Verfahren reduziert allerdings den praktischen Wert dieses Instrumentes, zumal in der Praxis nicht so lange zugewartet werden kann.

Im Lichte der vom Gesetzgeber dem Feststellungsentscheid zugewiesenen Funktion sind die Erwägungen des Bundesgerichtes verständlich und begründet. Es ist indessen zu hoffen, dass bei der Beurteilung der Voraussetzungen im Einzelfall keine zu strengen Massstäbe angewendet werden. Der «vorsorglichen» Funktion des Feststellungsentscheides entsprechend, müssten solche Verfahren behandelt werden. Die Arbeitslast des Bundesgerichtes steht einer solchen Forderung jedoch entgegen. Durch das im MWSTG eingeführte Institut der Sprungbeschwerde ist ein Schritt in Richtung der Erfüllung dieses Postulates getan worden.

Literatur

- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern/Stuttgart/Wien 2000
- GYGI FRITZ, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1993

HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Auflage, Zürich 1993

HILDEBRANDT MICHAEL W./STOYANOV KALOYAN, La décision de constatation en droit fiscal fédéral, ST 1998, 81 ff.

HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, 9. Auflage, Band I, Bern/Stuttgart/Wien 2000

HOMBERGER GUT ISABELLE, Art. 46 f., in Kompetenzzentrum MWST der Treuhänder-Kammer (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel/Genf/München 2000

KÖLZ ALFRED/HÄNER ISABELLE, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998

METZGER DIETER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, 2. Auflage, Muri b. Bern 1993

SCHAFROTH GERHARD/WENK THOMAS P., Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung, ST 1998, 1167 ff.

WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2000, FSr 2001, 151 ff.

36 KÖLZ/HÄNER, 75.

37 KÖLZ/HÄNER, 76.