

Eine der Zielsetzungen des neuen Verfahrensrechts ist die Schaffung von Rechtssicherheit für die steuerpflichtigen Personen. Eine begrüssenswerte Rechtsentwicklung, deren Preis jedoch – zumindest in der Anfangsphase des neuen Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) [1] – eine gewisse Rechtsunsicherheit und höhere rechtliche Anforderungen an die steuerpflichtigen Personen ist [2].

BÉATRICE BLUM

AUSWIRKUNGEN DES NEUEN VERFAHRENSRECHTS FÜR DIE STEUERPFLLICHTIGEN PERSONEN

Dargestellt anhand des Auskunftsrechts und der Einschätzungsmitteilung

1. AUSKUNFTSRECHT

1.1 Rechtsanspruch auf Auskunft. Mit Art. 69 MWSTG erhält die steuerpflichtige Person einen Rechtsanspruch auf eine verbindliche Auskunft [3].

Der steuerpflichtigen Person wird mit dem Auskunftsrecht ermöglicht, die Rechtsfolgen von konkret umschriebenen Sachverhalten vorgängig zu klären, um sie korrekt handhaben zu können und Steuernachforderungen zu vermeiden. Damit soll Rechtssicherheit geschaffen werden. Erreicht werden kann dies aber nur, wenn eine solche Auskunft vorbehaltlos erteilt wird.

1.2 Voraussetzungen für eine Auskunftserteilung

1.2.1 Gesuchsteller. Das Gesuch um Auskunftserteilung muss von der steuerpflichtigen Person gestellt werden. Sie kann sich vertreten lassen, wobei auf Verlangen der *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* die Vertretung mit einer Vollmacht nachzuweisen ist [4]. Der Vertreter muss zudem offenlegen, für welche steuerpflichtige Person gehandelt wird [5].

Art. 69 MWSTG räumt das Auskunftsrecht den steuerpflichtigen Personen ein. Ein solcher Anspruch muss aber auch noch nicht oder nicht steuerpflichtigen Personen zustehen, da sie – wie steuerpflichtige Personen – ein Interesse daran haben können, Rechtssicherheit über die mehrwertsteuerliche Rechtslage zu erlangen.

1.2.2 Form des Gesuchs und der Auskunft. Damit den gesetzlichen Anforderungen genügt wird, muss das Auskunftsbegehren schriftlich gestellt werden [6].



BÉATRICE BLUM,
LIC. IUR., RECHTSANWÄLTIN,
EXECUTIVE DIRECTOR,
MITGLIED DES MWST-
KOMPETENZZENTRUMS DER
TREUHAND-KAMMER,
ERNST & YOUNG AG,
ZÜRICH

Die ESTV hat die Auskunft schriftlich auszufertigen. Nur so kann der Inhalt zweifelsfrei umgesetzt und nachgewiesen werden. Praktisch häufig sind E-Mails.

1.2.3 Sachverhaltsschilderung und rechtliche Ausführungen. Das Auskunftsrecht bezieht sich auf die MWST-Folgen eines konkret umschriebenen Sachverhalts. Die Unterbreitung des Sachverhalts durch die steuerpflichtige Person ist daher Voraussetzung für die Behandlung.

In einer Sachverhaltsdarstellung ist üblicherweise alles offenzulegen, was für die Beurteilung relevant ist, und alles wegzulassen, was der Beurteilung nicht dient. Um einen Sachverhalt derart zu schildern, sind gute Kenntnisse des MWST-Rechts erforderlich. Soll das Auskunftsrecht die steuerpflichtigen Personen tatsächlich unterstützen, darf an die Darstellung des rechtsrelevanten Sachverhalts kein allzu strenger Massstab angelegt werden. Die steuerpflichtigen Personen sind jedoch gut beraten, der Sachverhaltsschilderung die nötige Aufmerksamkeit zu widmen.

Die ESTV muss sich zu dem konkreten, ihr unterbreiteten Sachverhalt äussern. Sie darf sich nicht nur auf allgemeine Ausführungen zur Rechtslage beschränken. Damit sie diese Anforderung erfüllen kann, muss sie, enthält die Sachverhaltsschilderung der steuerpflichtigen Person nicht alle wesentlichen Informationen für die rechtliche Beurteilung, nachfragen. Diese Verpflichtung ergibt sich aus dem der MWST-Reform zugrundeliegenden Gedanken der ausgewogeneren Verteilung der Rechte und Pflichten zwischen der steuerpflichtigen Person und der ESTV [7].

Die Verpflichtung den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen, besteht auch, wenn die Anwendung von Art. 81 Abs. 2 MWSTG nicht auf das Verfügungs- und Rechtsmittelverfahren beschränkt wird [8].

In Art. 69 MWSTG fehlen Anhaltspunkte, dass die steuerpflichtige Person in ihrem Gesuch um Auskunft die Rechtslage darlegen muss. Der Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater setzt voraus, dass die massgeblichen Rechtsgrundlagen genannt werden und eine Auseinandersetzung mit der Lehre und Praxis erfolgt. Der Steuerpflichtige soll danach den von ihm dargelegten Sachverhalt rechtlich würdigen und seinen Standpunkt begründen [9].

Diese für Rulinganfragen üblichen Grundsätze dürften für das Auskunftsrecht nach Art. 69 MWSTG zu weit gehen. Dieser Rechtsanspruch bezweckt – neben der Schaffung von Rechtssicherheit – die steuerpflichtige Person von einer selbst vorzunehmenden mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation zu entlasten [10]. Schädlich ist die rechtliche Begründung des vertretenen Standpunkts aber nicht und hilft, die ESTV von der eigenen Position zu überzeugen.

1.3 Rechtsnatur einer Auskunft nach Art. 69 MWSTG. Im Steuerrecht ist es unbestritten, dass behördliche Auskünfte keine Verfügung sind [11]. Ihre Verbindlichkeit ergibt sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben.

«Es geht der steuerpflichtigen Person in der Regel einzig darum, Rechtssicherheit über die rechtliche Qualifikation eines konkreten Sachverhalts zu erlangen.»

In der *Mehrwertsteuer (MWST)* stützt sich die Rechtsverbindlichkeit auf das Gesetz. Es stellt sich daher die Frage, ob sich dadurch an der Rechtsnatur einer solchen Auskunft etwas ändert oder anders gesagt, ob gestützt auf Art. 69 MWSTG erteilte Auskünfte Verfügungen sind. Ist dem so, hat dies Rechtswirkungen für die steuerpflichtigen Personen; bspw. Anfechtung innerhalb der gesetzlichen Frist bei fehlendem Einverständnis mit der Auskunft.

In der Literatur findet sich zurzeit [12] zur aufgeworfenen Frage eine Stellungnahme [13]. Darin wird unterschieden zwischen dem Fall, in dem die auskunftsersuchende steuerpflichtige Person mit der Auskunft der ESTV nicht einverstanden ist. Diesfalls kann eine anfechtbare Feststellungsverfügung verlangt werden. Es folgt somit der Auskunft eine Feststellungsverfügung und die Auskunft selbst stellt noch keine Verfügung dar. Anders sehen die Autoren den Fall, in dem die Auskunft dem Antrag der anfragenden steuerpflichtigen Person entspricht. Der Auskunft soll in solchen Fällen nicht formell, aber materiell der Charakter einer Verfügung zukommen. Offen bleibt, ob damit auch dieselben Rechtswirkungen verbunden sein sollen, wie sie die Feststellungsverfügungen haben.

Der Begriff der Verfügung ist kein mehrwertsteuerrechtlicher Begriff. Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG) definiert ihn. Mit einem Gesuch um Auskunft gestützt auf Art. 69 MWSTG ersucht die steuerpflichtige Person aber nicht darum, über das Bestehen, Nichtbestehen oder den Umfang von Rechten und Pflichten zu befinden. Es geht ihr in der Regel einzig darum, Rechtssicherheit über die rechtliche Qualifikation eines konkreten Sachverhalts zu erlangen.

Aus der systematischen Stellung von Art. 69 MWSTG ergibt sich zudem, dass der Gesetzgeber der verbindlichen Auskunft nicht den Stellenwert einer Verfügung einräumen wollte [14].

Weiter enthält Art. 82 Abs. 2 MWSTG eine Regelung zur Eröffnung von Verfügungen. Danach müssen sie begründet und schriftlich eröffnet werden und eine Rechtsmittelbelehrung enthalten. Regelmässig enthalten die verbindlichen Auskünfte der ESTV keine solche.

Es gibt daher gewichtige Anhaltspunkte, dass eine verbindliche Auskunft keine Verfügung ist. Trotzdem sollten die steuerpflichtigen Personen einerseits bei der Abfassung von Ersuchen um Auskunft vorsichtig sein [15] und andererseits die entsprechenden Schreiben der ESTV kritisch daraufhin prüfen, ob sie Anhaltspunkte enthalten, die auf eine Verfügung schliessen lassen. Eine fehlende Rechtsmittelbelehrung gilt nicht immer als Nichtigkeits-, sondern bloss als Anfechtungsgrund, der innerhalb der Anfechtungsfrist gerügt werden muss [16]. An die ESTV richtet sich der Wunsch, Formulierungen zu vermeiden, die im Einzelfall auf eine Verfügung schliessen lassen.

1.4 Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft

1.4.1 Grundsatz. Der Verfügungscharakter einer gestützt auf Art. 69 MWSTG erteilten Auskunft wird verneint. Trotzdem kommt einer solchen Auskunft gemäss dem Wortlaut der massgebenden Regelung für die steuerpflichtige Person und die ESTV Rechtsverbindlichkeit zu.

Diese Bindungswirkung umfasst jedoch einzig den beurteilten Sachverhalt [17]. Die steuerpflichtigen Personen sollten daher sicherstellen, dass sich der durch die Auskunft gedeckte Sachverhalt nicht schleichend derart ändert, dass er von der verbindlichen Auskunft nicht mehr gedeckt ist. Gerade bei Dauersachverhalten ist diese Gefahr nicht zu unterschätzen.

1.4.2 Rechtsänderung. Ihre Grenze findet die Bindungswirkung bei Änderungen des anwendbaren Rechts [18]. Eine Ausnahme muss aber bestehen, wenn im Zeitpunkt der Erteilung der Auskunft die Gesetzesänderung bereits absehbar ist oder die Auskunft gerade im Hinblick auf sie eingeholt worden ist.

1.4.3 Praxisänderungen. Die Gerichte werden wohl dereinst klären, in welchem Verhältnis die verbindlichen Auskünfte zu nachfolgenden Praxisänderungen stehen. Infolge der Wechselwirkung zwischen erteilten Auskünften und der Entwicklung der Verwaltungspraxis werden solche Fälle sehr wahrscheinlich eintreten. Da die Verwaltungspraxis aber im neuen MWSTG den Stellenwert einer Auslegung der Verwaltung und nicht mehr quasi verordnungsähnlichen Charakter haben soll [19], sollten Praxisänderungen einer verbindlichen Auskunft der ESTV nachgehen.

1.4.4 Unrichtigkeit der Auskunft. Für die Beurteilung der Auswirkungen einer unrichtigen Auskunft wird wohl auf den Grundsatz von Treu und Glauben abzustellen sein [20]. Für die MWST sollte aber Zurückhaltung bei der Annahme einer klaren Verwaltungspraxis, deren Kenntnis sich die steuerpflichtige Person zurechnen lassen muss und die zur Unwirksamkeit der Auskunft führt, geübt werden. Die gestützt auf Art. 69 MWSTG erteilten verbindlichen Auskünfte sollen der

gebundenen steuerpflichtigen Person Rechtssicherheit bieten und sie davor bewahren, dauernd die sehr umfangreiche Verwaltungspraxis prüfen zu müssen.

1.4.5 Änderung durch die ESTV. Die Bindungswirkung gilt für die ESTV bis zu einem Widerruf. Ein solcher Widerruf darf aber grundsätzlich einzig für die Zukunft Geltung beanspruchen. Der steuerpflichtigen Person ist zudem genügend Zeit für die Umsetzung der sich aus einem Widerruf ergebenden Änderungen zu gewähren.

Ist ausnahmsweise ein rückwirkender Widerruf infolge des überwiegenden öffentlichen Interesses an der richtigen Rechtsanwendung vorzunehmen, stellt sich die Frage eines Ausgleichs eines allfälligen Vertrauensschadens [21].

1.4.6 Bindung der steuerpflichtigen Person. Die steuerpflichtige Person ist ebenfalls an die Auskunft gebunden. Wenn sie nicht einverstanden ist, kann sie eine Feststellungsverfügung beantragen und den Rechtsmittelweg beschreiten.

Nimmt sie davon Abstand, setzt sie die verbindliche Auskunft aber trotzdem nicht um, riskiert sie einerseits spätere Steuernachforderungen samt Verzugszins. Andererseits besteht das Risiko einer Busse wegen nicht richtiger Befolgung einer Anordnung der Behörde, sofern sie die ESTV nicht vorgängig informiert [22].

2. EINSCHÄTZUNGSMITTEILUNG

2.1 Rechtsnatur. Art. 78 Abs. 5 MWSTG ordnet an, dass eine MWST-Kontrolle mit einer Einschätzungsmitteilung, in der die Steuerforderung für die kontrollierten Perioden festgesetzt wird, abzuschliessen ist.

Diese Einschätzungsmitteilung kann gemäss Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG anerkannt oder vorbehaltlos bezahlt werden und erwächst dadurch in Rechtskraft.

Wenn weder eine Anerkennung noch eine vorbehaltlose Bezahlung durch die steuerpflichtige Person erfolgt, muss nach dem gesetzlichen Konzept der steuerpflichtigen Person eine – grundsätzlich hinsichtlich der Höhe der Steuerforderung mit der Einschätzungsmitteilung übereinstimmende – Verfügung gemäss Art. 82 MWSTG eröffnet werden. Die Einschätzungsmitteilung selbst ist keine Verfügung. In der Literatur findet sich für sie bereits der Begriff des «Verfügungssurrogats» [23].

Die ESTV legt zurzeit das Gesetz anders aus und schliesst eine Kontrolle mit einem Beleg mit der Bezeichnung «Kontrollergebnis» ab [24]. Das Kontrollergebnis ist provisorisch. Nach einer gewissen Zeit eröffnet sie der steuerpflichtigen Person die als Verfügung ausgestaltete Einschätzungsmitteilung [25]. In dieser Einschätzungsmitteilung wird die Steuerforderung der kontrollierten Periode festgehalten und aufgeführt, welcher Betrag noch zu bezahlen ist oder gutgeschrieben wird. Der Steuernachforderungsbetrag oder die Steuergutschrift in der Einschätzungsmitteilung muss, da das Kontrollergebnis lediglich provisorisch ist, nicht mit der im Kontrollergebnis ausgewiesenen Steuernachforderung oder Steuergutschrift übereinstimmen.

Bei einer Abweichung, mit der die steuerpflichtige Person nicht einverstanden ist, muss sie innert der dreissigtägigen

Einsprachefrist nicht nur ihren Standpunkt begründen, sondern, je nach den streitigen Punkten, unter grösstem Zeitdruck den rechtserheblichen Sachverhalt aufarbeiten und die erforderlichen Nachweise beschaffen. Der ihr zur Verfügung stehende Zeitraum für die Vorbereitung einer Einsprache verkürzt sich somit in den von der Abweichung betroffenen Fragestellungen erheblich.

Die ersten MWST-Kontrollen die Steuerforderungen festsetzen, die unter dem neuen MWSTG entstanden sind, werden erst nach Abschluss der ersten Steuerperiode, somit 2011, festgesetzt. Die Gesetzmässigkeit des von der ESTV gewählten Vorgehens [26] kann für sie noch überdacht werden. Sollte daran festgehalten werden, wäre sicherzustellen, dass damit weder der verfassungsrechtliche Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung [27] aller steuerpflichtigen Personen noch der Grundsatz der Wahrung des rechtlichen Gehörs [28] verletzt wird.

2.2 Rückwirkung. Die ESTV prüft zurzeit nur bereits vor 2010 abgeschlossene Kalenderjahre. Materiellrechtlich wird nach dem aMWSTG [29] kontrolliert. Verfahrensrechtlich werden solche MWST-Kontrollen nach dem MWSTG, in der oben dargelegten Auslegung der ESTV abgeschlossen.

Um weitere Verzugszinsen auf dem im Kontrollergebnis ausgewiesenen Betrag zu vermeiden, kann er bezahlt werden. Eine Zahlung steht aber nach dem Vermerk auf dem Kontrollergebnis unter einem unverzichtbaren Vorbehalt und eine Anerkennung ist nicht möglich. Damit wird auf Art. 43 MWSTG Bezug genommen. Eine materiellrechtliche Bestimmung, die keine rückwirkende Geltung hat [30].

Nach einem nicht genau vorauszusehenden Zeitraum eröffnet die ESTV der steuerpflichtigen Person die als Verfügung ausgestaltete Einschätzungsmitteilung.

Die ESTV geht somit davon aus, Art. 78 Abs. 5 MWSTG sei eine gestützt auf das Übergangsrecht [31] auf alle hängigen Verfahren anwendbare verfahrensrechtliche Bestimmung.

Anmerkungen: 1) Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 12. Juni 2009, SR 641.20. 2) Die nachfolgenden Ausführungen basieren auf dem Kenntnisstand vom 15. März 2010. 3) Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 1. Auflage 2010 (im folgenden Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, §, N, abgekürzt), § 10, N 32, sprechen von einer amtlichen Auskunft. 4) Art. 11 Abs. 2 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968

(VwVG), SR 172.021. 5) Pierre Scheuner, Das neue MWSTG, STR 2009, 630, 2.3.1. 6) Art. 69 MWSTG verlangt nicht – wie Art. 52 Abs. 1 VwVG – die Unterschrift der steuerpflichtigen Person. Bedeutung erlangt die Unterschrift vor allem bei Auskunftsersuchen per E-Mail. 7) Béatrice Blum/Diego Clavadetscher, Neubeginn in der Mehrwertsteuer, Zsis 08/09/2009, 20, 4.4. 8) Claudio Fischer, Die Neuerungen im revidierten Mehrwertsteuergesetz, ASA 78 (2009/10) 193f., der die Anwendung auf das Steuerfestsetzungsverfahren beschränkt.

Das Auskunftsrecht erwähnt er in diesem Zusammenhang nicht. 9) Kurt Arnold, Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater, Ziff. 3, Der Schweizer Treuhänder 2003/12 1115. 10) Art. 1 Abs. 3 Bst. b MWSTG verlangt, dass die Erhebung der Mehrwertsteuer so auszugestalten ist, dass die steuerpflichtige Person durch die Erhebung weder in zeitlicher noch in kostenmässiger Hinsicht übermässig belastet wird (Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6938). 11) Catherine

Die Einschätzungsmitteilung hält die Steuerforderung für die kontrollierten Perioden fest. Unter der Periode ist die Steuerperiode zu verstehen [32]. Sie ist mit dem neuen MWSTG eingeführt worden [33]. Das aMWSTG kannte demgegenüber nur die Abrechnungsperioden.

Im MWSTG ist die Steuerforderung eine Saldogrösse [34]. Art. 43 aMWSTG demgegenüber versteht unter der Steuerforderung einzig die geschuldete Steuer. Der Vorsteueran-

«Im MWSTG ist die Steuerforderung eine Saldogrösse.»

spruch der Steuerpflichtigen ist in Art. 38 Abs. 7 aMWSTG geregelt. Erst auf der Stufe der Entrichtung der Steuer erfolgt die Verrechnung der Umsatzsteuer mit den Vorsteuern [35].

Es fragt sich somit, ob Art. 78 Abs. 5 MWSTG nicht derart eng mit dem materiellen Recht verzahnt ist, dass eine Anwendung auf die vor 2010 abgeschlossenen Kalenderjahre nicht möglich ist [36, 37]. Bis sich dazu die Gerichte abschliessend geäussert haben, müssen die steuerpflichtigen Personen sicherstellen, dass sie die sich in den konkreten Einzelfällen stellenden rechtlichen Fragen erkennen und derart damit umgehen, dass ihnen keine Rechtsnachteile erwachsen.

3. FAZIT

Die angestellten Überlegungen zeigen, dass die neuen verfahrensrechtlichen Bestimmungen einige Anforderungen an die steuerpflichtigen Personen stellen. Es empfiehlt sich daher, sowohl für die steuerpflichtigen Personen wie für deren Berater, diesen Bereich des MWST-Rechts, der üblicherweise wenig interessiert, nicht zu vernachlässigen. ■

Morf/Andreas Müller/Therese Amstutz, Schweizer Steuerruling – Erfolgsmodell und Werthaltigkeit, *Der Schweizer Treuhänder* 2008/10, 813, 3. **12)** Siehe Anm. 2. **13)** Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, §10, N 35. **14)** Auskunftsrecht im 2. Kapitel des 5. Titels, das Verfügungs- und Rechtsmittelverfahren im 5. Kapitel des 5. Titels. **15)** Bspw. die Begründung eines Rechtsschutzinteresses an der Feststellung von Rechten und Pflichten. Siehe dazu VPB 59.36. **16)** Ulrich Häfelin/Georg Müller, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 4. Auflage, Rz 976. **17)** Ausdrücklich Art. 69 MWSTG. Bei identischen Sachverhalten von anderen steuerpflichtigen Personen kann sich die Frage der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) stellen, wenn die ESTV bspw. gestützt auf eine Entwicklung der Verwaltungspraxis eine andere Auskunft erteilt. **18)** Gleiche Ansicht Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, §10, N 33. **19)** Claudio Fischer, Anm. 8, 195. **20)** Ausführlich Catherine Morf/Andreas Müller/Therese

Amstutz, Anm. 11, 815, 4.2.4. **21)** Ulrich Häfelin/Georg Müller, Anm. 16, Rz 703. **22)** Art. 96 Abs. 3 MWSTG, der bei Vorsatz eine Busse bis CHF 200 000 und bei Fahrlässigkeit bis CHF 20 000 vorsieht. **23)** Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, §10, N 88. **24)** Der Begriff findet sich in der Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 7002. **25)** MWST-Übergangsinfo 01. Januar 2010, 56, 4,2; ESTV, Wie ist der Ablauf einer MWST-Kontrolle?, Festhalten des Kontrollergebnisses, zweitletzter Abschnitt. **26)** Auswirkungen hat das vom Gesetz abweichende Vorgehen auch hinsichtlich des Zeitpunkts des Eintritts der Rechtskraft nach Art. 43 MWSTG, dessen Abs. 1 Bst. b damit wirkungslos wird. **27)** Art. 8 Abs. 1 BV. **28)** Art. 29 Abs. 2 BV. **29)** Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 2. September 1999. **30)** Art. 112 MWSTG. **31)** Art. 113 Abs. 3 MWSTG. **32)** Botschaft, Anm. 24, 7003. **33)** Botschaft, Anm. 24, 6979. **34)** Art. 36

Abs. 2 MWSTG. **35)** Art. 47 Abs. 1 aMWSTG. **36)** Das Bundesverwaltungsgericht hat bereits festgehalten, dass die sofortige Anwendbarkeit von Verfahrensrecht, somit Art. 113 Abs. 3 MWSTG, sehr restriktiv auszulegen ist (BVGE A-1113/2009 vom 23. 2. 2010, E. 1.3). So wurden bspw. die Art. 70, 71 und 72 MWSTG nicht als verfahrensrechtliche Bestimmungen qualifiziert (BVGE A-1605/2006 vom 4.3.2010, E. 1.5). **37)** Das Ergebnis der Kontrolle dieser Kalenderjahre müsste weiterhin in einer Ergänzungsabrechnung oder einer Guttschrift festgehalten werden. Diesen kommt keine Rechtskraft zu, ausser es folgt ihnen ein Entscheid gemäss Art. 63 aMWSTG, der nicht angefochten wird. Die Rechtskraft im aMWSTG umfasst einzig, was Gegenstand des Entscheids ist. Auf nicht vom Entscheid umfasste Sachverhalte kann bis zum Eintritt der Verjährung zurückgekommen werden.