



## Mehr als 10 Jahre Mehrwertsteuer-Praxis

Bei ihrer Einführung im Jahre 1995 wurde die Mehrwertsteuer (MWST) für ihre einfache Handhabung gelobt. Mehr als 10 Jahre Erfahrung haben aber das Gegenteil bewiesen. Die MWST ist in der Praxis eine (zu) komplexe Steuer. Sie kann für den Abrechnungspflichtigen zu einem hohen administrativen Aufwand führen, weil die MWST ungleich mehr als die direkten Steuern Auswirkungen auf die Betriebsabläufe hat. Betroffen sind im Besonderen die Buchhaltungs- und Fakturierungsprozesse, das Aufbewahrungs- und Archivierungssystem sowie die Einhaltung von Einreichungs- und Zahlungsfristen. Abschliessend sind die vielfältigen formellen Anforderungen zu nennen, deren Einhaltung die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) sehr strikt überprüft.

Im Jahr 2004 waren in der Schweiz ungefähr 300 000 abgabepflichtige Unternehmen registriert. Jedes Jahr kommen rund 25 000 neue Steuerpflichtige dazu und eine etwas kleinere Anzahl wird aus dem Register der MWST-Pflichtigen gelöscht.

Verschiedene Komponenten im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer können sich zu einem erheblichen Risikopotenzial für Unternehmen kumulieren. Erfahrungsgemäss haben der Lebenszyklus einer Unternehmung, die Zielmärkte, die unterschiedlichen Leistungsarten und Immobilien einen Einfluss auf das Risikoprofil. Es ist wichtig, diese Risikopotenziale systematisch zu erkennen, zu analysieren und schliesslich zu steuern und zu überwachen.

## Formelle und materielle Risikobereiche

Die MWST-Risiken können je nach Ursache in formelle und materielle Risikobereiche gegliedert werden.

MWST-Risiken bestehen immer dann, wenn die Leistung zwar materiell korrekt abgewickelt wird, die Abwicklung aber nicht den formellen Anforderungen des MWST-Gesetzes und/oder den Weisungen der ESTV entspricht. Folgende Bereiche bergen solche Risiken:

- **Umsatzsteuerabstimmung:** Die in der MWST-Abrechnung deklarierten Umsätze und Vorsteuern müssen mindestens einmal jährlich mit der Finanzbuchhaltung abgestimmt werden.
- MWST-konforme **Vorsteuerabrechnung:** Nicheingehaltende Formvorschriften bei Kreditorenbelegen können zu einem Verlust der Ansprüche führen.
- MWST-konforme **Rechnungsstellung:** Die Formerfordernisse der Rechnungsstellung gelten auch für die Debitorenbelege.
- Nachweis für **Auslandgeschäfte** (Export- und Importnachweise): Strenge formelle Kriterien (Originalbeleg) gelten auch für den Nachweis von Auslandgeschäften wie z.B. Export, Import oder Ausland-Ausland-Geschäfte.
- **Aufbewahrung** MWST-relevanter Unterlagen: Für Originaldokumente und weitere MWST-relevante Unterlagen gilt eine 10-jährige Aufbewahrungspflicht. Bei Immobilien sind es 20 Jahre. In beiden Fällen ist zur gesetzlichen Aufbewahrungsfrist noch die Verjährungsfrist von 5 Jahren hinzuzurechnen. Die elektronische Rechnungsstellung und Aufbewahrung von Dokumenten ist in der Schweiz unter Berücksichtigung strenger Regelungen seit dem 1. März 2002 möglich.

In die Kategorie der materiellen Risikobereiche fallen u.a. nachfolgende Anforderungen des MWST-Gesetzes und der Verwaltungsanweisungen:

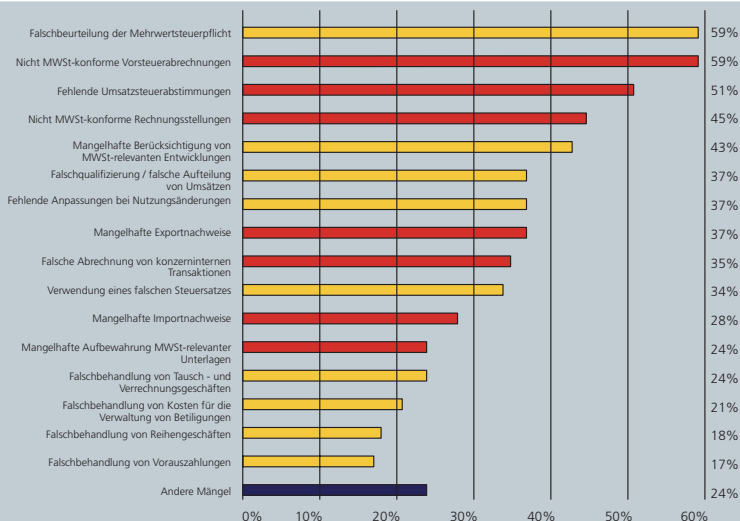
- Abklärung der **Steuerpflicht**: Zentral für die Handhabung der MWST-Risiken ist die Frage, ob alle Lieferungen, Leistungen und Bezüge korrekt erfasst werden.
- Qualifizierung und Aufteilung von **Umsätzen**: Die richtige Qualifikation der Umsätze erfordert eine detaillierte Analyse der Transaktionen.
- Bestimmung des massgebenden **Steuersatzes**: bei Leistungen, die aus verschiedenen Komponenten bestehen, sollte der massgebende Steuersatz sorgfältig abgeklärt und bestimmt werden.
- Behandlung der **Vorauszahlungen**: Die Deklaration von Vorauszahlungen als MWST-relevanter Umsatz hat bei deren Eingang zu erfolgen.
- **Reihengeschäfte**: Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mindestens drei Parteien an einer Lieferung beteiligt sind. Die Auslegung des Begriffs des schweizerischen Reihengeschäfts und dessen Handhabung im internationalen Kontext bereitet oft Schwierigkeiten. Durch korrekte Ermittlung der Ausgangslage und Verständnis der Transaktion können die MWST-Risiken minimiert werden.
- **Tausch- und Verrechnungsgeschäfte**: Umsätze aus Tausch- und Verrechnungsgeschäften (z. B. geldwerte Vorteile aus dem Arbeitsverhältnis) sind grundsätzlich analog den Kriterien für zwei separate Umsatzgeschäfte zu betrachten.
- **MWST-relevante Entwicklungen** im Unternehmen: Bei materiellen Vorgängen wie Umstrukturierungen, bei Mutationen der MWST-Gruppe, bei der Vermietung von Immobilien, aber auch bei rein formellen Änderungen wie einem neuen Firmennamen oder dem Wechsel des Unternehmenssitzes sind die MWST-Konsequenzen zu beachten.
- **Konzerninterne Transaktionen**: Gemäss Praxis der ESTV werden konzerninterne grenzüberschreitende Transaktionen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte als Leistungen zwischen zwei Parteien qualifiziert.
- Behandlung von Kosten für die Verwaltung von **Beteiligungen**: Da auf den Kosten für die Verwaltung von Beteiligungen der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann, muss eine Vorsteuerkürzung erfolgen.

- **Nutzungsänderungen:** Eine Nutzungsänderung liegt vor, wenn der Umfang der geschäftlichen Nutzung eines Objektes ändert. So wenn beisp. ein Objekt zuvor für eine der Mehrwertsteuer unterliegenden Geschäftstätigkeit genutzt wurde und nunmehr ganz oder teilweise für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet wird oder umgekehrt.

## Aufgedeckte Mängel

Aufgrund einer umfassenden Studie<sup>1</sup> und Erfahrungen der ESTV ist das Bewusstsein bei den Unternehmen für Risiken im formellen Bereich relativ hoch. Die Risiken im materiellen Bereich werden aber vielerorts unterschätzt.

Bei mehr als 80% der Unternehmen, welche von der ESTV in den vergangenen Jahren geprüft wurden, wurden Mängel aufgedeckt. Die untenstehende Grafik zeigt die Häufigkeit der aufgedeckten Mängel:



<sup>1</sup> KPMG in Zusammenarbeit mit dem Institut für Rechnungswesen und Controlling der Universität Zürich (November 2004), Management von MWST-Risiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre MWST.

## Systematischer Umgang mit MWST-Risiken im Unternehmen

MWST-Risiken können in vielen Fällen selbständig aufgrund klarer Indizien erkannt werden:

- Abweichungen zwischen Finanzbuchhaltung und MWST-Abrechnung
  - Falsche Umsatzsteuer- und Vorsteuerdeklaration
- Grosse Schwankungen zwischen Quartalsabrechnungen
  - Falsche Vorsteuerdeklaration
- Probleme beim Erstellen der MWST-Abrechnung
  - Falsche Implementierung der Vorsteuerkürzungen

Obwohl eine Mehrzahl der Unternehmen in der Lage ist, Risiken selbst zu erkennen, haben sie Mühe, diese im Alltagsgeschäft zu handhaben. Interessanterweise wird die Problemlösung von erkannten MWST-Risiken oft aus Zeit-, Kosten- und personellen Gründen aufgeschoben.

Bereits die Handhabung von MWST-Risiken im Zusammenhang mit der ordentlichen Geschäftstätigkeit ist nicht einfach. Ungleich schwieriger gestaltet sich die Aufgabe bei ausserordentlichen Geschäftsfällen, wie Vermietung und Verkauf von Liegenschaften, Nutzungsänderungen im Immobilienbereich, Spenden und Sponsoring, Restrukturierungen, Beteiligungsrechte, Lizenzen, immaterielle Güterrechte, Leasing, Sanierungsbeiträge und Subventionen etc. Solche Vorgänge treten unregelmässig auf und der konkrete Sachverhalt weist oft fallspezifische Besonderheiten hinsichtlich der MWST auf. Eine fallweise Prüfung der MWST-Risiken wird im Idealfall bereits während deren Planungsphase initiiert. Später ist es unter Umständen schwierig oder unmöglich, MWST-Konsequenzen auf Drittparteien zu überwälzen.

Zur Bewältigung von MWST-Risiken stehen verschiedene Massnahmen und Hilfsmittel zur Verfügung. Eine Verminderung der MWST-Risiken ist durch aufeinander abgestimmte personelle, organisatorische oder technische Massnahmen möglich. Der grösste Nutzen wird in folgenden

**Massnahmen** gesehen:

- Ernennung eines MWST-Verantwortlichen – plant, koordiniert und überwacht das Management von MWST-Risiken; betriebsinterne und -externe Anlaufstelle für MWST-Fragen
- Erstellung einer MWST-Checkliste bzw. eines Handbuchs
- Beizug von externen Beratern und Schulung
- Regelmässige interne und externe Revision von Prozessen

Bei der Umsetzung der oben erwähnten Massnahmen spielen neben dem MWST-Verantwortlichen folgende **Personen** eine tragende Rolle:

- Controlling – Bereitstellung und Koordination von Informationen
- Finanzbuchhaltung – korrekte Abwicklung
- Interne Revision – Überprüfung und Bewertung des IKS
- Externe Revision – Prüfung und Bewertung von MWST-Prozessen
- Externe Steuerberater – Analyse und Verbesserungsvorschläge

Ein umfassendes MWST-Management befasst sich nicht nur mit den Risiken, sondern nutzt auch deren Chancen im Sinne der **Steuroptimierung**. Je nach Sachverhalt bieten sich verschiedene Massnahmen an:

- Optierung (Liegenschaften, Ausbildung)
- Meldeverfahren bei Umstrukturierungen
- Gruppenbildung und/oder -erweiterung
- Unterstellungserklärung für ausländische Lieferanten
- Registrierung im Ausland

## Hilfsmittel

Den Unternehmen stehen zahlreiche Möglichkeiten zur Verfügung, sich über aktuelle Entwicklungen im Bereich der MWST zu informieren, z.B.:

- Mitteilungen von Steuerbehörden: Wegleitung, Merkblätter, Branchen- und Spezialbroschüren und Praxismitteilungen
- Expertenbefragungen (externe Berater, Vertreter ESTV etc.)
- Internet
- Externe Schulungen
- Printmedien (Tageszeitungen, Fachzeitschriften etc.)
- Sachbücher
- Publikationen und Informationsveranstaltungen von Beratungsunternehmen und Branchenverbänden
- Etc.

Diese Informationsquellen sollten regelmässig und systematisch genutzt werden. Die Aktualität der Informationsquellen ist dabei von grosser Bedeutung, da im Bereich der MWST häufig neue Regelungen in Kraft treten bzw. bestehende Normen überarbeitet oder spezifiziert werden.

## Mehrwertsteuerprüfungen

Es liegt in der der Natur einer Selbstveranlagungssteuer, dass die richtige Erfüllung der obliegenden Pflichten durch die Verwaltung überprüft werden muss. Die Hauptabteilung Mehrwertsteuer der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ist für die Kontrolle der MWST-Pflichtigen zuständig. Zweck der Kontrollen bei den Steuerpflichtigen ist es, die Steuerabrechnungen – gestützt auf die Finanz- und Betriebsbuchhaltung sowie die Belege – auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit zu prüfen und nötigenfalls zu korrigieren.

Im Jahr 2004 wurden ca. 9 000 MWST-Kontrollen durch die ESTV vorgenommen<sup>2</sup>. Infolge der hohen Anzahl Steuerpflichtiger ist eine Priorisierung beim Auswahlverfahren der Prüfungsfälle unumgänglich. Dabei stehen elektronische und manuelle Vorgehensweisen im Vordergrund:

- Zufallsauswahl
- Kriterienbasierte Auswahl aufgrund von Abweichungen vom Branchenniveau oder Gewichtung mehrerer Risikokriterien
- Meldungen von internen (Inspektorat und Revisorat) und externen Stellen (Kantone, Zollverwaltung, Denunziation)
- Manuelle Auswahl: Branchen, Grossfirmen

Das berechnete Kontrollintervall einer Aussenprüfung liegt im Durchschnitt bei ca. 35 Jahren (entspricht einer statistischen Wahrscheinlichkeit von rund 3%). Die Wahrscheinlichkeit einer Kontrolle nimmt mit steigender Umsatzgrösse zu. Bei Grossunternehmen ist die Wahrscheinlichkeit einer Kontrolle ungefähr zehn Mal grösser als in Kleinunternehmen.

<sup>2</sup> Eidgenössische Finanzkontrolle (Dezember 2005), Bericht über Kontrolle der Mehrwertsteuer – Evaluation der Strategie, der Umsetzung und der Ergebnisse der Kontrollen bei den Steuerpflichtigen

Ein Standard-Vorgehen bei der Prüfung gibt es nicht. Der Revisor entscheidet situativ aufgrund von Kosten-Nutzen-Überlegungen. Die ESTV unterscheidet zwischen drei Kontrollarten:

- Standardkontrolle: Diese Kontrollart wird in den meisten Fällen angewandt und beschränkt sich auf wesentliche Sachverhalte und Risikobereiche
- Vertiefte Kontrolle: Umfassende Prüfung
- Punktuelle Kontrolle: Prüfung eines oder mehrerer zum Voraus bestimmten Steuertatbeständen.

## **Steuernachforderungen**

Die Kontrollen im Jahr 2004 ergaben Korrekturen zugunsten der Kontrollierten von 60,9 Mio. Franken und Korrekturen zugunsten der Steuerverwaltung von 448,4 Mio. Franken. Netto resultierten somit Nachforderungen bei den geprüften Unternehmen im Umfang von 387,5 Mio. Franken. Im Jahr 2002 ergaben MWST-Kontrollen durchschnittliche Nachforderungen

- pro kontrolliertem Unternehmen von rund Fr. 38 000
- pro Kontrolltag lag der Wert bei rund Fr. 13 900
- pro Inspektor und Jahr bei Fr. 1,6 Mio.

Bei Grösstbetrieben ist die durchschnittliche Nachforderung pro Kontrolle mit ca. 2,5 Mio. Franken sehr bedeutend.

Aufgrund der hohen Effizienz und Produktivität der Steuerprüfungen hat der Bundesrat beschlossen, die Personalkredite bei der ESTV in den Jahren 2005 und 2006 um je 5 Mio. Franken zu erhöhen. Das Kontrollkonzept des Inspektorats hat als ausdrückliches Ziel für die kommenden Jahre, die Anzahl Kontrollen zu erhöhen, und das Verfahren für die Auswahl der Prüfungsfälle sollen neu konzipiert werden. Ab 2007 rechnet man mit jährlichen Mehreinnahmen von 70 Mio. Franken.

## Ablauf einer MWST-Kontrolle durch die ESTV

Die Kontrolle wird dem Steuerpflichtigen in der Regel telefonisch angekündigt. Im Normalfall findet sie am Domizil des Steuerpflichtigen statt. Ort, Zeitpunkt und Umfang der benötigten Unterlagen werden vorgängig abgesprochen.

Der Aufwand ist zum einen abhängig von der Qualität der Zusammenarbeit, der Grösse und Komplexität des geprüften Unternehmens sowie der Art, dem Umfang und der Tiefe der durchgeführten Kontrollen. Die durchschnittliche Dauer einer Prüfung vor Ort beträgt 2–3 Tage. Sie kann sich aber je nach Umständen auch über mehrere Wochen und Monate erstrecken. Erfahrungsgemäss beträgt das Arbeitspensum des Ansprechpartners des Unternehmens bezüglich der Revision zwischen 20 und 50 Prozent. Das Pensum ist stark abhängig von der Verfügbarkeit der Daten bzw. deren Ablage und Archivierung.

Hauptschritte	Teilschritte
Vorbereitung der Kontrolle	Auswahl der Prüfungsfälle Ankündigung der Kontrolle Vorbereitungarbeiten
Durchführung der Kontrolle	Sichtung der Daten Risikoanalyse Wahl der Kontrollart aufgrund Risikobeurteilung Prüfung der formellen Ordnungsmässigkeit und materiellen Richtigkeit der Buchführung und Umsatzabstimmung Prüfung der Beschaffungsseite Prüfung der Umsatzsseite Prüfung besonderer Steuertatbestände
Nacharbeiten	Kontrollbericht Besprechung des Kontrollberichts Allfällige Strafverfahren

Die Prüfung der Beschaffungsseite konzentriert sich auf die Rechtmässigkeit von Vorsteuerabzügen, geschäftsmässige Begründung von Aufwendungen, Vorsteuerkürzung bei gemischter Verwendung und Nutzungsänderungen, Abgleich von deklarierten Vorsteuern mit Buchhaltung sowie Kontrolle der formellen Anforderungen an die Belege.

Bei der Prüfung der Umsatzseite werden Belege geprüft, um zu sehen, ob richtige MWST-Sätze verwendet wurden und das Entgelt korrekt berechnet wurde. Weiter werden Nachweise für steuerbefreite Umsätze und für der Steuer nicht unterliegende Umsätze kontrolliert.

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen beim Steuerpflichtigen vor, so nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässen Ermessen vor. Die Umlage der Ergebnisse eines eingehend kontrollierten Zeitabschnittes auf die ganze Kontrollperiode ist zulässig, wenn die Buchhaltung in der restlichen Kontrollperiode ungenügend ist und die massgeblichen Verhältnisse in dieser Zeit ähnlich sind wie im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt.

Die Feststellungen des Inspektors werden festgehalten und mit dem Steuerpflichtigen besprochen. Das Gesamtergebnis wird direkt in einer Schlussabrechnung festgehalten, wobei in den meisten Fällen eine Differenz zu Gunsten der Eidgenössischen Steuerverwaltung resultiert, welche in einer Ergänzungsabrechnung mit Einzahlungsschein festgehalten wird. Die Schlussabrechnung enthält keine Rechtsmittelbelehrung und stellt deshalb keine Verfügung dar. Die Schlussabrechnung wird dem Steuerpflichtigen zur Unterschrift vorgelegt, wobei dieser mit der Unterzeichnung lediglich bestätigt, dass ihm die Steuerdifferenzen verständlich gemacht wurden.

## Folgen einer MWST-Kontrolle

Werden Transaktionen nicht korrekt abgewickelt und die Vorsteuer und Umsätze nicht ordnungsgemäss deklariert, kann die ESTV den Vorsteuerabzug verwehren, die Umsatzsteuer nachfordern und bis zu fünf Jahre rückwirkend Nachsteuern und Verzugszinsen einfordern. Bei fahrlässigem oder vorsätzlichem Fehlverhalten ist zudem mit einer Busse zu rechnen. Diese Steuerfolgen sind in der Regel nicht mehr auf die Kunden überwälzbar.

Abgesehen von den finanziellen Konsequenzen hat die Prüfung bei vielen Unternehmen eine Änderung der betrieblichen Abläufe und/oder eine Änderung der Kontrollsysteme zur Folge.

## Anwenderfreundliche Mehrwertsteuer

Intensive Bestrebungen des Bundesrates, Parlamentes und des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) gehen dahin, die Rechtsicherheit und Verfahrensgerechtigkeit bei der MWST zu erhöhen und die Entrichtungskosten der Steuerpflichtigen erheblich zu reduzieren.

Aus rein formellen Gründen soll künftig keine Aufrechnung mehr gemacht werden, sofern dem Bund bei Vorliegen solcher Formmängel nachweislich keine Steuer entgangen ist.

Im Sinne von Sofortmassnahmen zur Vereinfachung der formellen und materiellen Handhabung der MWST wurden im Jahr 2005 22 Praxisänderungen in Kraft gesetzt.

Im Weiteren arbeitet die ESTV daran, das Verhältnis mit den Steuerpflichtigen laufend zu verbessern: die Publikationen werden aktualisiert und verfeinert, die Behandlungsdauer der Verfahren konsequent verkürzt, die elektronische Mehrwertsteuerabrechnung in absehbarer Zeit eingeführt und im Rahmen einer umfangreichen Reorganisation die Abläufe vereinfacht.

Grössere Änderungen beim MWST-Vollzug sind nur mit einer Gesetzesänderung möglich. Das EFD erarbeitet derzeit eine Vernehmlassungsvorlage zur Totalrevision des MWST-Gesetzes. Das totalrevidierte MWST-Gesetz tritt frühestens am 1. Januar 2009 in Kraft.

---

<sup>3</sup> Eidgenössisches Finanzdepartement (15. Februar 2006), Pressemitteilung, Mehrwertsteuer: Pragmatischere Handhabung der formellen Anforderungen

## Die Provida-Gruppe

Unser Kerngeschäft umfasst neben der Wirtschaftsprüfung und -beratung die Steuer-, Rechts- und Unternehmensberatung. Über unser breites Niederlassungsnetz erhalten Sie Zugang zu bestens ausgewiesenen und praxisorientierten dipl. Wirtschaftsprüfern, Steuer-, MWST-, Treuhand- und Sozialversicherungsexperten, Betriebswirtschaftern, Finanzierungsspezialisten, Juristen und Rechtsanwälten.

Als Mitglied der Alliot Group verfügen wir mit 200 Standorten in mehr als 60 Ländern über ein weltweit leistungsstarkes Beziehungsnetz und sind somit in der Lage, unsere Dienstleistungen global anzubieten.

Provida unterstützt und berät sie bei

- Erstellung von MWST-Checklisten und -Handbuch
- Aufbau und Umsetzung eines umfassenden MWST-Risikomanagements
- Interne MWST-Prüfung
- Allgemeine MWST-Beratung nach Schweizer und EU-Recht

## **Ansprechpartner Provida**

**St. Gallen:** Kurt Hinder, Michael Thomssen  
Schützengasse 12, Postfach 1650, CH-9001 St. Gallen  
Telefon 071 227 70 80, Telefax 071 227 70 85

**Zürich:** Patrick Weiss, Werner Gasser  
Thurgauerstrasse 66, CH-8050 Zürich  
Telefon 044 307 85 80, Telefax 044 307 85 85

**Frauenfeld:** Michael Arndt, Patrik Weissgerber  
Bahnhofplatz 68, Postfach 481, CH-8501 Frauenfeld  
Telefon 052 723 03 80, Telefax 052 723 03 85

[www.provida.ch](http://www.provida.ch)

[info@provida.ch](mailto:info@provida.ch)

**PROVIDA**  
■ ■ ■ ■ ■

Romanshorn · St. Gallen · Zürich · Frauenfeld · Kreuzlingen · Rorschach · Widnau · Zug