



Angemessenheit der Saldosteuersätze

Beurteilung des Verfahrens zur Ermittlung von Saldosteuersätzen bei der Hauptabteilung Mehrwertsteuer

Inhaltsverzeichnis

1	Zusammenfassung des Prüfungsbefundes	4
2	Auftrag und Prüfungsdurchführung	7
2.1	Auftrag	7
2.1.1	Prüfungsziel	7
2.1.2	Prüfungsfragen	7
2.2	Rechtsgrundlagen	7
2.3	Prüfungsumfang und -grundsätze	8
2.4	Unterlagen und Auskunftserteilung	8
2.5	Priorisierung der Empfehlungen der EFK	8
3	Gesetzlicher Auftrag	9
3.1	Der gesetzliche Auftrag ist nur dem Anschein nach klar	9
3.2	Widersprüchliche Aussagen zur Vereinfachung der MWST nicht nur in der Botschaft	9
3.3	Die Ziele der Botschaft können nicht erreicht werden	10
4	Entwicklung der SSS seit deren Einführung 1995 – Beurteilung des Systems	12
4.1	Die Entwicklung des SSS-Systems im Überblick	12
4.2	Materielle Auswirkung der Gesetzes- und Verordnungsanpassungen	13
4.3	Angemessene SSS sind im Rahmen der Vorgaben und des angewendeten Systems nur in eingeschränktem Umfang möglich	15
5	Darstellung und Beurteilung der Erhebungsprozesse	16
5.1	Die Datengrundlage für die Berechnung der durchschnittlichen Vorsteuerbelastung ist ungenügend	16
5.2	Berechnung der durchschnittlichen Steuerzahllast pro Branche / Tätigkeit	18
5.3	Anzahl und Höhe der Saldosteuererträge	18
5.4	Interpretation der Steuerzahllast – Branchenkonsultation – Festlegen des SSS	19
5.5	Der Berechnungsprozess verfolgt einen pragmatischen Ansatz – die HA MWST hat keinen Massstab zur Beurteilung der Angemessenheit festgelegt	19
6	Berechnung der SSS bei den ausgewählten neun Branchen / Tätigkeiten	21
6.1	Systemschwächen, die bei der Beurteilung zum Tragen kommen	21
6.2	Vorgehen der EFK bei der Überprüfung	22
6.3	Bei acht der neun geprüften Fälle kann die Angemessenheit ganz oder eingeschränkt bestätigt werden	23
6.4	Das Vorgehen der HA MWST ist nachvollziehbar, die Systemmängel können nur teilweise durch Massnahmen korrigiert werden	27
7	Prüfungen in den Folgejahren	30
8	Schlussbesprechung	31

Abkürzungs- und Begriffsverzeichnis

BB	Bundesbeschluss
EFK	Eidgenössische Finanzkontrolle
EGS	Europäisches Gemeinschaftsrecht
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
FHV	Finanzhaushaltsverordnung
FKG	Finanzkontrollgesetz
HA MWST	Hauptabteilung Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz)
MWSTV	Verordnung über die Mehrwertsteuer
SECO	Staatssekretariat für Wirtschaft
SR	Systematische Rechtssammlung
SSS	Saldosteuersatz

Steuerzahllast	Die auf dem steuerbaren Umsatz geschuldete MWST, abzüglich der Vorsteuer
Vorsteuer 110	Steuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand
Vorsteuer 111	Steuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand

1 Zusammenfassung des Prüfungsbefundes

Die Eidg. Finanzkontrolle (EFK) hat im Rahmen ihres Jahresprogramms gestützt auf Art. 37 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer sowie auf Art. 6, Bst. k und Art. 8 des Bundesgesetzes über die Eidg. Finanzkontrolle (FKG, SR 614.0) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer (HA MWST), eine Prüfung des Saldosteuersatz-Systems durchgeführt. Sie hat bei neun Branchen / Tätigkeiten geprüft, ob die Saldosteuersätze (SSS) durch die HA MWST angemessen festgelegt wurden. Die Prüfung der neun Branchen / Tätigkeiten diente im Jahr 2010 in erster Linie dazu, das System beurteilen zu können und eine Strategie für die Prüfung weiterer SSS in den Folgejahren festzulegen.

Aufgrund der Prüfung hat die EFK festgestellt, dass das Vorgehen der HA MWST nachvollziehbar ist. Die HA MWST hat alle neun kontrollierten SSS rechnerisch richtig festgelegt. Das Gesetz und die Verordnung werden eingehalten. Die in der Botschaft vorgegebenen Ziele sind aber nicht erreichbar. Dies wäre nur möglich, wenn die SSS ausschliesslich für Branchen / Tätigkeiten zur Anwendung kommen würden, deren Mitglieder bezüglich ihrer Vorsteuerverhältnisse tatsächlich homogen sind oder wenn jeder Angehörige einer heterogenen Branche / Tätigkeit zwingend den SSS anwenden müsste.

Die bei der Prüfung festgestellten Probleme und Mängel liegen nur zum Teil im Einflussbereich der HA MWST. Teilweise sind sie auf die Systemebene, d.h. die vom Gesetzgeber vorgegebenen Rahmenbedingungen, zurückzuführen. Bei den zwei wesentlichen Schwachstellen handelt es sich um

- die erhöhten Risiken im Zusammenhang mit der Anhebung der Umsatzlimite, welche mit einschränkenden Rahmenbedingungen kaum noch wirksam begrenzt werden können,
- Mängel bei den Grundlagedaten zur Berechnung der durchschnittlichen Steuerzahllast je Branche / Tätigkeit.

Die durch die EFK empfohlenen Massnahmen sind gegen einzelne Auswirkungen dieser Schwachstellen wirksam, das zu gross gewordene SSS-System wird dadurch aber nicht wirklich besser. Aus heutiger Sicht kommt die EFK zum Urteil, dass die Umsatzgrenze wieder gesenkt werden sollte. Als Mindestziel gilt es zu verhindern, dass das SSS-System weiter ausgebaut wird. Die EFK verfolgt die Entwicklung weiter und behält sich vor, nach Vorliegen der Prüfergebnisse mehrerer Jahre und einer repräsentativeren Anzahl Branchen, im Rahmen einer Evaluation eine vertiefte Analyse vorzunehmen.

Angemessene SSS sind im Rahmen der Vorgaben und des angewendeten Systems in der Regel nur in eingeschränktem Umfang möglich (Ziffern 3 und 4 des Berichts)

Das SSS-System auf der Basis von Branchensätzen wurde ursprünglich für Unternehmen mit geringen Umsätzen konzipiert. Die Umsatzlimite lag ursprünglich bei 500'000 Franken. Heute können Unternehmen mit zehnmal höheren Umsätzen mit SSS abrechnen. Zwar wurden parallel dazu begrenzende Systemparameter, wie zum Beispiel die Anzahl SSS oder die maximale Steuerzahllast, ebenfalls angepasst. Die getroffenen Massnahmen können aber mit der Anhebung des erlaubten Umsatzes um das Zehnfache nicht Schritt halten. Mit den heutigen SSS-Umsatzgrenzen ging die Balance zwischen administrativer Einsparung und den mit dem SSS-System verbundenen Risiken verloren (Systematische Differenzen in Folge Rundung auf den nächst höheren oder tieferen SSS bei hohen Umsätzen, grosse individuelle Begünstigung durch abweichende Geschäftsmodelle). Die administrative Erleichterung wurde dadurch stark in den Hintergrund gedrängt. Dabei ist allerdings auch zu berücksichtigen, dass rund 80 Prozent der SSS-Anwender Umsätze < 500'000 Franken ausweisen und der durchschnittliche Umsatz aller SSS-Anwender

bei rund 340'000 Franken liegt. Fakt bleibt, dass mit der Ausweitung der Anwendungsmöglichkeit der SSS-Methode die Risiken erhöht werden. Offensichtlich machen aber bisher nur wenige zusätzliche Steuerpflichtige von der Möglichkeit Gebrauch, die SSS-Methode neu auch anwenden zu dürfen.

Mit punktuellen Massnahmen kann die im Gesamtsystem enthaltene Unausgewogenheit nur bedingt eliminiert werden.

Die EFK hat empfohlen, eine weitere Erhöhung der Anzahl SSS und weitere Begrenzungskriterien für die Branchenzuteilung zu prüfen.

Die Datengrundlage für die Berechnung der durchschnittlichen Vorsteuerbelastung ist ungenügend (Ziffer 5 und 6 des Berichts)

Die Datengrundlage für die Berechnung der durchschnittlichen Vorsteuerbelastung basiert auf betriebswirtschaftlichen Zahlen. Diese werden mehrheitlich durch die Inspektoren anlässlich von MWST-Prüfungen bei den Steuerpflichtigen vor Ort erhoben. Diese Basisdaten sind in mehrerer Hinsicht mangelhaft.

- Die Auswahl der Prüfungen erfolgt zu rund 85 Prozent nach Risikogesichtspunkten. Die Daten entsprechen also nur in rund 15 Prozent der Fälle einer reinen Zufallsauswahl. Tendenziell ergeben sich dadurch zu tiefe SSS. In ihrem Bericht Nr. 10352 unterstützt die EFK die angestrebten Verbesserungen der MWST das Auswahlverfahren für die Prüffälle noch vermehrt risikoorientiert auszugestalten. Diese Forderung steht aber in einem Zielkonflikt zum Wunsch nach möglichst branchentypischen repräsentativen Fällen als Datengrundlage für die Berechnung der SSS. Dieser Konflikt bleibt bestehen, wenn zu den durch die Inspektoren erhobenen „Betriebswirtschaftlichen Zahlen“ (BWZ) keine alternativen oder ergänzenden Datengrundlagen erarbeitet werden.
- Bei der Berechnung der durchschnittlichen Steuerzahllast wird die Vorsteuer auf Investitionen berücksichtigt. Sofern vor grossen Investitionen vermehrt zur effektiven Abrechnungsmethode gewechselt wird, ergibt dieser Ansatz für SSS-Nutzer tendenziell zu tiefe SSS. Das Wechselverhalten wurde bisher durch die HA MWST nicht dokumentiert.
- Bei vielen Branchen / Tätigkeiten ist die verfügbare Anzahl Datensätze zu tief.
- Vor allem bei Branchen / Tätigkeiten mit Umsatzanteilen die von der Steuer ausgenommen sind, zum Sondersatz oder zum reduzierten Satz abgerechnet werden müssen, sind fehlerhafte oder nicht repräsentative Datensätze in der Oracle-Datenbank enthalten.

Bei der Verwendung der BWZ als Basis zur Berechnung der SSS handelt es sich um einen pragmatischen Ansatz. Er orientiert sich an den verfügbaren Daten. Alternative Datengrundlagen bestehen zurzeit nicht. Dieses Vorgehen stellt ein nicht quantifizierbares Risiko dar. Berechnungen, die auf falschen Daten basieren, führen auch bei hoher Wissenschaftlichkeit der Berechnung zu falschen Resultaten.

Die EFK hat deshalb empfohlen, die Datengrundlage zu verbessern und im Zweifelsfall bei der Satzfestlegung auf- und nicht abzurunden. Im Weiteren sollte künftig das Wechselverhalten historisiert werden.

Die Dokumentation der Satzfestlegung ist mehrheitlich zufriedenstellend (Ziffer 5 dieses Berichts)

Das Vorgehen der HA MWST bei der Satzfestlegung ist nachvollziehbar und dokumentiert. Die HA MWST betrachtet die rein rechnerische SSS-Festlegung nicht als allein zielführend. Sie beurteilt und bereinigt die

Berechnungen in einer Arbeitsgruppe SSS, in welcher interne Spezialisten vertreten sind. Dieses Verfahren wird „Interpretation“ genannt.

Die ergänzende „Interpretation“ in der Arbeitsgruppe SSS und die Konsultation der Branchenverbände sind grundsätzlich taugliche Mittel zur definitiven Festsetzung der SSS. Dadurch weichen die Berechnungsschritte des Verfahrens aber teilweise vom Standard ab. Solche Entscheide wurden dokumentiert. Die Gründe, die zu abweichenden Berechnungsschritten führten, sind aber in Einzelfällen nicht schriftlich festgehalten worden.

Die Angemessenheit der geprüften SSS kann bei acht der neun geprüften Branchen / Tätigkeiten ganz (5) oder mit Einschränkung (3) bestätigt werden, eine Branche konnte nicht beurteilt werden

Die bei der Systemanalyse festgestellten Risiken wirkten sich bei der Festlegung der einzelnen Branchensätze aus. Die festgestellten Fehler und Mängel, welche sich auf die Angemessenheit auswirken, sind wie erwähnt teilweise auf der Systemebene zu suchen. Die Annahme, dass alle Branchen / Tätigkeiten bezüglich Vorsteuerbelastung und Umsatzzusammensetzung homogen sind, trifft nicht zu. Dies führt bei Freiwilligkeit der Unterstellung zu grossen Steuervor- und Nachteilen und somit zu Wettbewerbsverzerrungen. Zudem führen die hohen Umsatzgrenzen zu einer Marginalisierung der administrativen Einsparung, was ursprünglich gemäss Botschaft nicht im Sinn des Gesetzgebers war.

Die HA MWST erachtet die Angemessenheit als gegeben, wenn der SSS dem Durchschnitt der Steuerzahllast einer Branche / Tätigkeit entspricht. Rechnerische Richtigkeit ist allerdings kein Massstab für Angemessenheit. Ein solcher wurde durch die HA MWST nicht festgelegt. Dadurch besteht eine Unsicherheit, weil die im Gesetz vorgegebenen Kriterien „branchenübliche Vorsteuerquote“ und „Angemessenheit“ viel Interpretationsspielraum offen lassen.

Die EFK hat empfohlen, den Begriff der branchenüblichen Vorsteuerquote zu präzisieren und die Massstäbe zur Beurteilung der Angemessenheit festzulegen. Die Ergebnisse können in die Verordnung der ESTV über die Höhe der SSS nach Branchen und Tätigkeiten aufgenommen werden.

2 Auftrag und Prüfungsdurchführung

2.1 Auftrag

Die EFK hat im Rahmen ihres Jahresprogramms, gestützt auf Art. 6, Bst. k und Art. 8 des Bundesgesetzes über die Eidg. Finanzkontrolle (FKG, SR 614.0) sowie auf Art. 37 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in der Zeit vom 12. April – 10. November 2010 eine angemeldete Prüfung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer (HA MWST) durchgeführt.

2.1.1 Prüfungsziel

Die Prüfung soll zeigen, ob die HA MWST die Saldosteuersätze (SSS) gemäss Gesetz und Verordnung festlegt und ob diese angemessen sind.

2.1.2 Prüfungsfragen

Im Rahmen des revidierten MWSTG, welches per 01. Januar 2010 in Kraft trat, wurde der Anwendungsbereich der SSS ausgeweitet, damit noch mehr Steuerpflichtige diese Methode anwenden können. Das Gesetz sieht vor, dass die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) als unabhängige Stelle die von der ESTV festgelegten SSS regelmässig auf ihre Angemessenheit überprüft. Damit sollte grösstmögliche Transparenz geschaffen werden.

Im Vordergrund der Prüfung standen folgende Punkte:

- Können die Anforderungen aus Gesetz und Verordnung umgesetzt werden?
- Sind die Prozesse zur Ermittlung der SSS transparent und nachvollziehbar?
- Sind die Kompetenzen und das IKS den inhärenten Risiken angemessen?
- Sind die durch die HA MWST festgelegten SSS rechnerisch richtig und angemessen?
- In welchem Rahmen muss die EFK für die Folgejahre Prüfungen planen, um dem gesetzlichen Auftrag nach *regelmässiger Prüfung der Angemessenheit* nachzukommen?

Im Wesentlichen ging es um die Gesamtbeurteilung des SSS-Systems. Die im Rahmen der Einzelfallberechnungen erhaltenen Informationen sollten primär zur Erhärtung der analytisch gewonnenen Erkenntnisse dienen. Systematische Kontrollen weiterer Einzelsatzberechnungen sind für die Folgejahre geplant (siehe Kapitel 7, Prüfkonzept).

2.2 Rechtsgrundlagen

- Bundesgesetz über den eidgenössischen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltgesetz, FHG) vom 7. Oktober 2005 (SR 611.0)
- Finanzhaushaltverordnung (FHV) vom 5. April 2006 (SR 611.01)
- Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzkontrolle (FKG) vom 28. Juni 1967 (SR 614.0)
- Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) vom 12. Juni 2009 (SR 641.20)
- Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) vom 27. November 2009 (SR 641.201)

- Verordnung der ESTV über die Höhe der SSS nach Branchen und Tätigkeiten vom 8. Dezember 2009 (SR 641.202.62)

2.3 Prüfungsumfang und -grundsätze

Die Prüfung wurde von Peter Küpfer, Revisionsleiter, sowie von Bruno Nideröst und Oliver Sifrig durchgeführt. Die Prüfung erfolgte im Wesentlichen

- in Form von Erhebungen und Analysen von Prozessen,
- durch Interviews und
- in der Nachkalkulation einzelner Steuersätze von ausgewählten Branchen / Tätigkeiten.

Die Schlussfolgerungen im Bericht stützen sich auf diese unterschiedlichen, stichprobenweise durchgeführten Prüfungen und Analysen.

Die Feststellungen und Empfehlungen wurden entsprechend ihrer Bedeutung anlässlich der Revision direkt mit den zuständigen Stellen und / oder an der Schlussbesprechung diskutiert.

Einzelheiten über Art und Umfang der durchgeführten Prüfungen gehen aus den Arbeitspapieren der EFK hervor.

2.4 Unterlagen und Auskunftserteilung

Die notwendigen Auskünfte wurden der EFK durch die Verantwortlichen der HA MWST zuvorkommend, rasch und kompetent erteilt. Die zur Einsicht verlangten Unterlagen standen umgehend und uneingeschränkt zur Verfügung.

2.5 Priorisierung der Empfehlungen der EFK

Aus der Sicht des Prüfauftrages beurteilt die EFK die Wesentlichkeit der Empfehlungen und Bemerkungen nach Prioritäten (1 = hoch, 2 = mittel, 3 = klein). Sowohl der Faktor Risiko [z.B. Höhe der finanziellen Auswirkung bzw. Bedeutung der Feststellung; Wahrscheinlichkeit eines Schadeneintrittes; Häufigkeit des Mangels (Einzelfall, mehrere Fälle, generell) und Wiederholungen; usw.], als auch der Faktor **Dringlichkeit der Umsetzung** (kurzfristig, mittelfristig, langfristig) werden berücksichtigt.

3 Gesetzlicher Auftrag

3.1 Der gesetzliche Auftrag ist nur dem Anschein nach klar

Mit der SSS-Methode wird seit Bestehen der MWST (1995) eine Abrechnungsmethode angeboten, die für kleinere Unternehmen eine wesentlich einfachere und die Rechtssicherheit erhöhende Abrechnung erlaubt.

SSS sind Branchensätze in der Mehrwertsteuer, welche die gesamte in den Bezügen von Waren, Dienstleistungen, Betriebsmitteln und Investitionsgütern sowie in den Gemeinkosten enthaltene Vorsteuer im Sinne einer Pauschale berücksichtigen. Bei der Festlegung der SSS der einzelnen Branchen und Tätigkeiten berücksichtigt die HA MWST nebst der Vorsteuer auch, in welchem Ausmass auf der Umsatzseite der Normalsatz (7.6%), der reduzierte Satz (2.4%) oder der Sondersatz für Beherbergung (3.6%) zur Anwendung kommt. Die Nettosteuerschuld sollte deshalb längerfristig von jener nach der effektiven Abrechnungsmethode (Berechnung der MWST auf dem Umsatz mit Vorsteuerabzug) nicht oder nur geringfügig abweichen. Die geschuldete MWST ermitteln die Steuerpflichtigen durch Multiplikation des in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Gesamtumsatzes einschliesslich MWST mit dem von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz.

Grundlage für die SSS-Methode bildet der Artikel 37 des Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 2009. Was die Festlegung der SSS betrifft, enthält dieser Artikel zwei klare Aufträge:

- Die HA MWST muss SSS berechnen, welche die branchenübliche Vorsteuerquote berücksichtigen. Die HA MWST legt die SSS nach Konsultation der betroffenen Branchenverbände fest.
- Gemäss Art. 37 MWSTG und Art. 6 FKG prüft die EFK regelmässig die Angemessenheit der durch die ESTV festgelegten SSS.

Diese zwei Aufträge legen nahe, dass die Ermittlung und Prüfung der SSS eine rein mathematische Angelegenheit ist. Angemessenheit kann sich nämlich bei Vorgabe der Berechnungsweise (branchenübliche Vorsteuerquote) nur auf die korrekte rechnerische Abwicklung beziehen.

3.2 Widersprüchliche Aussagen zur Vereinfachung der MWST nicht nur in der Botschaft

Rechnerisch betrachtet spiegelt der SSS die Differenz zwischen der Steuer auf dem Umsatz nach gesetzlichen Steuersätzen und dem vermuteten Anteil der Vorsteuer auf den Aufwendungen und Investitionen.

Im Ergebnis sollte der mit der SSS-Methode ermittelte Steuerbetrag möglichst genau demjenigen entsprechen, der auch mit der effektiven Methode errechnet würde. Dies lässt sich aus den in der Botschaft enthaltenen Aussagen, die auf eine steuerneutrale SSS-Methode abzielen, ableiten:

- Mit den SSS soll gewährleistet werden, dass die SSS-Anwender gegenüber den effektiv Abrechnenden weder bevorzugt noch benachteiligt werden.
- Die Nettosteuerschuld der SSS-Anwender soll längerfristig nicht oder nur geringfügig von derjenigen bei effektiver Abrechnung mit den gesetzlichen Steuersätzen abweichen.
- Das Leitmotiv der administrativen Vereinfachung darf nicht in den Hintergrund gedrängt werden.

- In der Botschaft wird u.a. auf das Europäische Gemeinschaftsrecht (EGR) hingewiesen. Auch gestützt auf das EGR können vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und die Steuererhebung angewendet werden, *sofern keine Steuerermässigungen* damit verbunden sind.

Die Botschaft enthält allerdings auch Aussagen, die gegen steuerneutrale SSS sprechen:

- Die SSS und die Ausweitung des Anwendungsbereichs führen zu Steuerausfällen, welche in der Botschaft auf 30 bis 50 Millionen Franken geschätzt werden (20 Millionen wegen den höheren Umsatzlimiten und 30 Millionen in Folge der kürzeren Wechselfristen).
- Die SSS sind Durchschnittssätze. Bei der Zuordnung der Branchen / Tätigkeiten zu einem der insgesamt zehn SSS wird im Zweifelsfall der *tiefere* von zwei für diese Branche / Tätigkeit möglichen SSS gewählt. Dies führt zu Steuerausfällen.
- Die Anwendung der SSS ist freiwillig. Dies lässt Steuerausfälle erwarten, da tendenziell v.a. jene Pflichtige sich für die SSS-Methode entscheiden, die dadurch weniger Steuer abliefern müssen. Wer hingegen wegen der SSS-Methode eher mehr Steuer abliefern müsste, der entscheidet sich tendenziell für die Abrechnung mit den gesetzlichen Sätzen.

Die Eidg. Steuerrekurskommission hat im Zusammenhang mit der Anwendung von SSS in den Jahren 2004 und 2005 verschiedene Entscheide veröffentlicht. Die Rechtssachen betrafen die grundsätzliche Anwendung der SSS-Methode für eine bestimmte Zeitperiode. Obschon diese Entscheide noch die alte SSS-Regelung – vor 1. Januar 2010 – betreffen, behielten die wesentlichen Aussagen ihre Gültigkeit: (verkürzte, sinngemässe Wiedergabe, kursiv)

- *Der Mehrwertsteuerpflichtige soll durch die Anwendung der SSS-Methode grundsätzlich weder namhaft begünstigt noch namhaft benachteiligt werden.*
- *Bei der Festlegung der SSS verfolgt die ESTV das Ziel, dass die Nettosteuerschuld von derjenigen aus der effektiven Abrechnungsmethode nicht abweicht.*
- *Die pauschalierte Steuerabrechnung mittels SSS soll nach dem Willen des Verfassungs- und Verordnungsgebers lediglich administrative Erleichterungen, nicht aber steuerliche Vor- oder Nachteile für den Pflichtigen bewirken.*
- *Die SSS haben bezüglich Steuereinnahmen des Bundes **auf die Dauer** neutral zu wirken. Im Vergleich zur effektiven Abrechnungsmethode ist **kurz- oder mittelfristig** eine unterschiedliche Steuerbelastung aber nicht auszuschliessen.*
- *Es ist zu verhindern, dass die Abrechnung nach SSS einzig für Zwecke der Steueroptimierung missbraucht und seine eigentliche Ratio (administrative Erleichterung) in den Hintergrund gedrängt wird.*

3.3 Die Ziele der Botschaft können nicht erreicht werden

Die Ziele aus Gesetz und Botschaft können nur erreicht werden, wenn entweder

- die SSS ausschliesslich für Branchen / Tätigkeiten zur Anwendung kommen, deren Mitglieder bezüglich ihrer Vorsteuerverhältnisse tatsächlich homogen¹ sind, oder

¹ Normalverteilung ohne breite Streuung

- jeder Angehörige einer heterogenen Branche / Tätigkeit zwingend den SSS anwenden muss, also insbesondere auch jene, welche mit der SSS-Methode mehr Steuern abliefern als mit der gesetzlichen Methode.

Keine dieser Voraussetzungen ist erfüllt. Nicht alle Branchen / Tätigkeiten sind bezüglich Vorsteuerbelastung homogen, zudem ist die Anwendung der SSS freiwillig. Kombiniert mit der im Zweifelsfall vorgenommenen Abrundung führt dies zu Steuerausfällen, was auch bereits in der Botschaft angekündigt wurde. Dies allein zeigt, dass weder kurz- noch mittelfristig eine Neutralität des Systems erwartet wird und auch nicht erwartet werden kann. Zusammen mit den kürzeren Wechselfristen steigt das Risiko, dass das System der Steueroptimierung Vorschub leistet.

Werden die SSS nach Massgabe von sogenannten „branchenüblichen“ Vorsteuerquoten (= Durchschnittswerte) festgelegt, kommt es bei einzelnen Steuerpflichtigen zu erheblichen Abweichungen. Je nach Investitionskultur² und Aufwandstruktur³ weicht deren Vorsteuerbelastung sogar merklich vom als allgemeingültig betrachteten Branchendurchschnitt ab. Bei der Beurteilung der Angemessenheit ist deshalb zu bestimmen, wie weit einzelne atypische Betriebe (Ausreisser) vom Durchschnitt ihrer Branche / Tätigkeit abweichen dürfen, ohne dass diese Abweichung als zu ungerecht erscheint.

Die Angemessenheit nur nach der korrekten rechnerischen Abwicklung zu beurteilen, greift nach Konsultation der Botschaft zur Vereinfachung der MWST vom 25. Juni 2008 klar zu kurz. Vor diesem Hintergrund hat die EFK ihre Aufgabe nicht darauf beschränkt, lediglich die korrekte Berechnung eines Branchendurchschnitts zu prüfen. Vielmehr wurde auch das System als Ganzes beurteilt.

² Wichtig ist der Unterschied zwischen regelmässiger versus einmaliger Investition, denn letztere führt zu einem sprunghaften Anstieg der abzugsfähigen Vorsteuer.

³ Wichtig ist der Unterschied zwischen arbeits- versus kapitalintensiver Produktionsweise, denn letztere bringt auch eine höhere Vorsteuerbelastung mit sich.

4 Entwicklung der SSS seit deren Einführung 1995 – Beurteilung des Systems

4.1 Die Entwicklung des SSS-Systems im Überblick

Entwicklung des SSS-Systems seit 1995

Die SSS-Methode war bei der Einführung der MWST 1995 als Vereinfachung für relativ wenige Steuerpflichtige mit geringem Umsatz gedacht. Die im Anhang 01 dargestellten Tabellen „Entwicklung des SSS-Systems seit 1995“, enthalten die wesentlichen Parameter des SSS-Systems ab 1995. Die Tabelle enthält nur jene Jahre, in denen jeweils eine Änderung in Kraft trat.

Die Anzahl und Höhe der SSS werden von der HA MWSt festgelegt. Die SSS wurden seit 1995 grundsätzlich parallel zur Erhöhung der gesetzlichen Steuersätze angepasst. Bemerkenswert ist die Erweiterung der Anzahl der SSS von sieben auf neu zehn ab dem Jahr 2010. (Beilage 1 – Tabelle 1)

Der finanziell wichtigste Parameter für das SSS-System ist der erlaubte Jahresumsatz, bis zu dem den Pflichtigen die SSS-Methode offensteht. Der Höchstumsatz wird vom Gesetzgeber festgelegt. Durch die verschiedenen Anhebungen des erlaubten Umsatzes wurde das SSS-System politisch gewollt erweitert. Bemerkenswert sind die Erhöhungen des erlaubten Jahresumsatzes von 500'000 auf 1'500'000 Franken im Jahr 1997, von 1'500'000 auf 3'000'000 Franken im Jahr 2001 sowie auf 5'000'000 Franken ab dem Jahr 2010. (Beilage 1 – Tabelle 2)

Aufgrund der aktuellen Umsatzgrenze von fünf Millionen Franken steht die SSS-Methode mittlerweile einem beträchtlichen Teil der Pflichtigen offen. (Siehe unten)

In engem Zusammenhang mit der Umsatzgrenze steht die Steuerzahllast-Limite, denn sie begrenzt den erlaubten SSS-Umsatz bei den höheren SSS, und zwar mitunter sehr stark: Die im Jahr 2010 geltende Steuerzahllast-Limite von 100'000 Franken limitiert den Jahresumsatz für einen SSS-Anwender mit dem höchsten SSS von 6.4 Prozent beispielsweise auf rund 1,5 Mio. Franken – siehe nachstehende Berechnung.

Fr. 100'000	/	6,4 Prozent	=	1'562'500 Franken
Steuerzahllast-Grenze	/	Saldosteuersatz	=	faktische Umsatzgrenze bei Respektierung der Steuerzahllast-Grenze

Wie das obige Rechenbeispiel zeigt, liegt die faktische Umsatzgrenze wegen der Steuerzahllast-Grenze beim höchsten SSS weit unterhalb der 5'000'000 Franken, die bei den niedrigsten vier SSS gilt. Die Steuerzahllast-Grenze wird ebenfalls vom Gesetzgeber festgelegt. (Beilage 1 – Tabelle 3)

Rund 102'000 Steuerpflichtige rechneten in den Jahren 2004 und 2005 mit der SSS-Methode ab, was gut 32 Prozent aller Pflichtigen entsprach. Bezogen auf die potenziellen SSS-Nutzer betrug der Anteil der SSS-Anwender rund 39 Prozent. Im Oktober 2010 rechneten rund 107'000 Steuerpflichtige mit der SSS-Methode ab.

Anpassung und Folgen der letzten Gesetzesanpassung

Die Gesetzesrevision und die Verordnungsanpassung per 1. Januar 2010 brachten folgende wesentlichen Neuerungen:

- Die Umsatzgrenze für SSS-Anwender wurde von 3 auf 5 Mio. Franken angehoben.
- Die maximal zulässige Steuerlast von 60'000 auf 100'000 Franken festgesetzt.
- Nach alter Regelung musste die Abrechnungsmethode (effektiv oder mit SSS) mindestens 5 Jahre beibehalten werden. Neu muss die einmal gewählte SSS-Methode nur während einer Steuerperiode beibehalten werden. Wer sich für die effektive Abrechnungsmethode entscheidet, kann frühestens nach 3 Jahren zur SSS-Methode wechseln.
- Die Anzahl Steuersätze wurde von sieben auf zehn erhöht.

Die neuen Bestimmungen stellen eine namhafte Attraktivitätssteigerung des SSS-Systems dar. Der Bundesrat rechnet gemäss Botschaft mit zusätzlich 16'000 potenziellen SSS-Anwendern.

Die Steuerausfallschätzung wegen Verkürzung der Wechselfristen und Erhöhung der Limiten liegen zwischen 30 bis 50 Millionen (gemäss Botschaft des Bundesrates) und bis 130 Millionen Franken jährlich (gemäss Schätzung des Schweizerischen Gewerkschaftsbundes)⁴. Mit der Erhöhung der MWST-Sätze zur Finanzierung der IV ab 2011 werden nicht nur die Steuereinnahmen um gut 5 Prozent zunehmen, sondern auch der SSS-bedingte Steuerausfall proportional mitwachsen. Die Sätze der Mehrwertsteuer werden **ab 1.1.2011** bis 2017 wie folgt angehoben:

Der MWST-Normalsatz wird von	7.6 % auf 8.0 % erhöht
Der MWST-Sondersatz für Beherbergungsdienstleistungen wird von	3.6 % auf 3.8 % erhöht
Der reduzierte MWST-Satz wird von	2.4 % auf 2.5 % erhöht.

4.2 Materielle Auswirkung der Gesetzes- und Verordnungsanpassungen

Die faktische Umsatzgrenze pro SSS bei Respektierung der Steuerzahllast-Grenze stieg zwischen dem Jahr 1995 und dem Jahr 2010 beim tiefsten SSS von 500'000 Franken auf 5'000'000 Franken und beim höchsten SSS von 500'000 Franken auf 1'562'500 Franken.

Die Wirkung der Steuerzahllast-Grenze auf den erlaubten Jahresumsatz zeigt sich bei hohen SSS. Die Steuerzahllast-Grenze deckelt⁵ den erlaubten Jahresumsatz deutlich.

Die Abstände zwischen den SSS in Prozentpunkten sind materiell von grosser Bedeutung. Je grösser diese Abstände sind, desto grösser wird die Auswirkung der Zuteilung einer Branche / Tätigkeit zu einem höheren oder tieferen Steuersatz. Der grösstmögliche Abstand stieg von einem Prozentpunkt im Jahr 1995 auf 1,2 Prozentpunkte im Jahr 2009 an. Da die Sätze der Mehrwertsteuer seit 1995 kontinuierlich gestiegen sind, wurde auch der Abstand zwischen den einzelnen Steuersätzen immer grösser. Die Einführung von zehn anstelle von nur sieben SSS im Jahr 2010 verringerte die Abstände, so dass der grösstmögliche Abstand im Jahr 2010 noch 0,8 Prozentpunkte beträgt; im Jahr 2011 wird er – wiederum aufgrund der Erhöhung der Steuersätze - auf 0.9 Prozentpunkte anwachsen.

⁴ Siehe Nationalratsdebatte vom 18.3.2009 (AB 2009 N 475 / BO 2009 N 475).

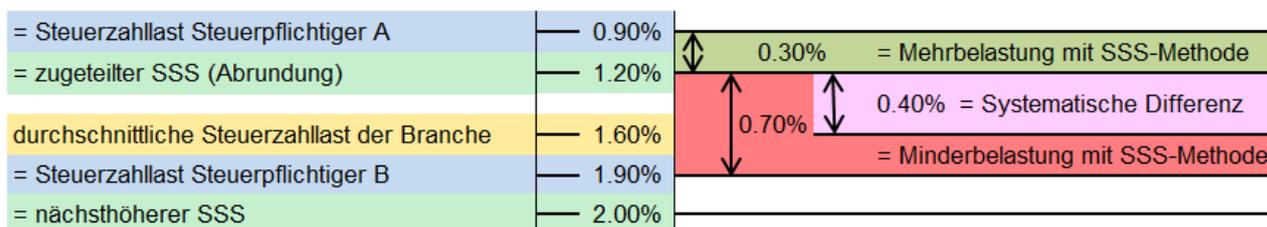
⁵ Umsatzgrenze in Folge einer erreichten Steuerlast von 100'000 Franken

Wie sich die Zuteilung eines höheren oder tieferen Steuersatzes materiell auswirkt, hängt somit vom Abstand zwischen den in Frage kommenden SSS ab.

Die grösstmögliche **systematische Differenz** (= mehr oder weniger Steuerzahllast in Franken pro Jahr und Pflichtigem, je nach der Zuteilung zu einem höheren oder tieferen SSS) ergibt sich nun aus der faktischen Umsatzgrenze, multipliziert mit dem halben Abstand zwischen den in Frage kommenden SSS. Diese grösstmögliche systematische Differenz betrug im Jahr 1995 2'500 Franken und stieg bis ins Jahr 2010 auf 20'000 Franken an. Dieser starke Anstieg ist eine Folge der Erhöhung der Umsatzlimite. Beim höchsten SSS beträgt die grösstmögliche systematische Differenz im Jahr 2010 lediglich 5'172 Franken, da der erlaubte Jahresumsatz durch die Steuerzahllast-Grenze stark gedeckelt wird (Beilage 1 – Tabelle 4).

Die grösstmögliche systematische Differenz ist immer bei jenen Branchen / Tätigkeiten am bedeutungsvollsten, bei denen die Steuerzahllast-Grenze den erlaubten Jahresumsatz noch nicht deckelt und gleichzeitig die Abstände zwischen zwei SSS relativ gross ist. In der Tabelle 4 in der Beilage 1 sind die entsprechenden Zellen rot ausgefüllt.

Die grösstmögliche systematische Differenz könnte auch als *grösstmöglicher Rundungsgewinn / -verlust pro SSS-Anwender* bezeichnet werden. Diese Grösse ist unabhängig davon, ob ein SSS-Anwender branchentypische Vorsteuerverhältnisse hat oder nicht. Die aus diesen beiden Fehlerquellen resultierenden Steuerunterschiede im Vergleich zur gesetzlichen Abrechnungsmethode können sich deshalb kumulieren oder kompensieren. Es ist deshalb beispielsweise systemkonform, dass ein Pflichtiger einer Branche / Tätigkeit angehört, der ein tiefer SSS zugeteilt wurde (Abrundung), und er zusätzlich zur damit verbundenen systematischen Differenz aufgrund seiner branchentypischen Vorsteuerverhältnisse nochmals weniger MWSt abliefern.



Die Administrationskosten der rund 200'000 effektiv abrechnenden Unternehmen betragen gemäss einer vom SECO in Auftrag gegebenen Studie⁶ aus dem Jahr 2007 ca. 1'141 Franken pro Jahr. Für die nach SSS-Methode abrechnenden Unternehmen liegt dieser Wert bei 361 Franken, also 780 Franken tiefer. Teuerungsbereinigt betragen die Einsparungen bei den Verwaltungskosten im Jahr 1995 708 Franken, und im Jahr 2010 liegen sie bei 807 Franken (Beilage 1 – Tabelle 5).

Betrag die Einsparung 1995 proportional zur grösstmöglichen systematischen Differenz noch **28 Prozent**, entspricht sie 2010 noch lediglich **4 Prozent**.

Jahr	Maximale Systematische Differenz	Administrative Erleichterung	Prozentualer Anteil
1995	2'500 Franken	708 Franken	28 Prozent
2010	20'000 Franken	807 Franken	4 Prozent

⁶ Messung der Bürokratiekosten der Mehrwertsteuer-Gesetzgebung auf Basis des Standard-Kosten-Modells

4.3 Angemessene SSS sind im Rahmen der Vorgaben und des angewendeten Systems nur in eingeschränktem Umfang möglich

Die administrative Erleichterung soll bei der SSS-Methode nach wie vor im Vordergrund stehen. Systematische Differenzen vom 25-fachen des administrativen Sparpotenzials marginalisieren die Bedeutung der administrativen Erleichterung. Sie drängen das Leitmotiv der Erleichterung des administrativen Aufwands stark in den Hintergrund. Für die EFK sind deshalb angemessene SSS systembedingt fraglich.

In der Vergangenheit sicherte sich das SSS-System durch die tiefen Maximalumsätze selbst vor allzu grossen steuerlichen Abweichungen. Steuervor- und Nachteile waren frankenmässig eng begrenzt, so dass sie für die Angemessenheit der von der HA MWST festzulegenden SSS keine wesentliche Rolle spielten. Diese Sicherung wurde mit der Erhöhung auf 5 Mio. Franken Maximalumsatz aufgehoben. Die im System enthaltenen Risiken kommen nun ungebremst zum Tragen.

Bei der Beurteilung der Risiken die aus der systematischen Differenz entstehen, ist allerdings auch zu berücksichtigen, dass rund 80 Prozent der SSS-Anwender Umsätze < 500'000 Franken ausweisen und der durchschnittliche Umsatz aller SSS-Anwender bei rund 340'000 Franken liegt. Fakt bleibt, dass mit der Ausweitung der Anwendungsmöglichkeit der SSS-Methode die Risiken erhöht werden. Offensichtlich machen aber bisher nur wenige zusätzliche Steuerpflichtige von der Möglichkeit Gebrauch, die SSS-Methode neu auch anwenden zu dürfen.

5 Darstellung und Beurteilung der Erhebungsprozesse

Die HA MWST war verpflichtet, die in Gesetz, Verordnung und Botschaft stipulierten Änderungen innerhalb eines halben Jahres umzusetzen. Sie nahm diese Aufgabe zielgerichtet in Angriff.

Die HA MWST legte die per 1. Januar 2010 gültigen SSS in vier Hauptschritten fest (Beilage 2):

- Die Inspektoren erheben bei ihren externen Prüfungen betriebswirtschaftliche Zahlen (BWZ). Diese BWZ werden als Datensätze in einer Oracle-Datenbank oder in Excel-Dateien erfasst. Daraus werden die Durchschnittszahlen je Branche / Tätigkeit berechnet, die sogenannten Erfahrungszahlen (ERFA-Zahlen).
- Die effektive Steuerzahllast wird durch die HA MWST gestützt auf die Oracle-Datenbank je Branche / Tätigkeit berechnet.
- Die Arbeitsgruppe SSS entscheidet über die Anzahl und die Höhe der SSS. Seit dem Jahr 2010 gelten die folgenden zehn SSS: 0.1%, 0.6%, 1.2%, 2%, 2.8%, 3.5%, 4.2%, 5%, 5.8% und 6.4%.
- Die Arbeitsgruppe SSS ordnet - gestützt auf die durchschnittliche Steuerzahllast sowie Branchenkenntnisse – den Branchen / Tätigkeiten einen der zehn SSS zu. Bei Minibranchen existieren weder Datensätze noch gibt es konkrete SSS-Anwender. Insbesondere bei kleinen Branchen / Tätigkeiten werden mit Hilfe von Schlagworten (z.B. „Sport“) die in Frage kommenden Datensätze zusammengesucht (z.B. für die Branche / Tätigkeit ‚Berufssportler‘).

Falls ein Pflichtiger aus einer Branche / Tätigkeit die SSS-Methode beantragt, für die kein SSS „auf Vorrat“ errechnet wurde, so wird derjenige SSS des „Auffangstichworts“ zugeordnet, beispielsweise „Herstellung von Gegenständen aller Art, ...“.

5.1 Die Datengrundlage für die Berechnung der durchschnittlichen Vorsteuerbelastung ist ungenügend

Anlässlich der Kontrollen vor Ort erfassen die Inspektoren die betriebswirtschaftlichen Zahlen manuell auf Erhebungsformularen. Es existieren insgesamt fünf verschiedene Formulare, zwei für Garagen, eines für Gastgewerbe / Hotellerie, eines für Handel / Hersteller und eines für die Dienstleistungen.

Die Erhebungsformulare werden durch die Vorgesetzten der Inspektoren und bei der Erfassung durch interne Mitarbeiter/innen der HA MWST auf ihre Qualität geprüft. Gemäss Aussagen der HA MWST werden in die Datenbanken nur BWZ von Betrieben mit Umsätzen unter 10 Mio. Franken aufgenommen. Eine weitere Voraussetzung ist, dass die Buchhaltung durch den Inspektor akzeptiert wurde. Formulare mit unvollständigen oder unklaren Angaben gehen an den Ersteller zurück. Daten, die auch nach allfälligen Korrekturen zu beanstanden sind, werden nicht aufgenommen.

Daten aus dem Gastgewerbe / Hotellerie und von Garagen werden wegen ihrer abweichenden, komplexen Struktur in separate Excel-Dateien erfasst. Alle übrigen Betriebe finden sich in einer Oracle Datenbank wieder. Die Datenbanken werden durch die Sektion Analyse Projekte Risikoerkennung (APRM) geführt.

Für die Einteilung nach Branchen wird auf die Nomenklatur des Bundesamtes für Statistik (NOGA) abgestellt, wobei teilweise Untergruppen geschaffen werden. Aktuell kommt die NOGA 2008 zum Einsatz.

Die EFK hat im Bereich der Datenerfassung und der Vergabe des NOGA-Codes keine Prüfungen durchgeführt.

Die EFK beurteilt die Datenbasis wie folgt:

- Die Pflichtigen für eine Aussenprüfung werden von der HA MWST aktuell zu rund 85 Prozent nach Risikoerwägungen ausgewählt, nur rund 15 Prozent entsprechen einer reinen Zufallsauswahl. Dies bestimmt die Zusammensetzung der betriebswirtschaftlichen Zahlen, die mehrheitlich bei Aussenprüfungen erhoben werden. Die wichtigsten Risikokriterien für die Auswahl der Prüfungen sind eine vom Branchendurchschnitt abweichende Marge oder ein abweichender Material- oder Lohnanteil des Geprüften. Auf diese Weise fallen tendenziell mehr Datensätze mit hohem Vorsteueranteil an. Dies führt bei der Festlegung der Branchensätze zu tieferen SSS. Für die Errechnung der SSS pro Branche / Tätigkeit sollten möglichst *branchentypische* Fälle genommen werden.
In ihrem Bericht Nr. 10352 unterstützt die EFK die angestrebten Verbesserungen der MWST, das Auswahlverfahren für die Prüffälle noch vermehrt risikoorientiert auszugestalten. Diese Forderung steht in einem Zielkonflikt zum Wunsch nach möglichst branchentypischen Fällen als Datengrundlage für die Berechnung der SSS. Dieser Konflikt bleibt bestehen, wenn zu den durch die Inspektoren erhobenen BWZ keine alternativen oder ergänzenden Datengrundlagen erarbeitet werden.
- In der Datenbank sind auch Steuerpflichtige enthalten mit Umsätzen über 10 Mio. Franken pro Jahr. Die Umsatzgrenzen für die Anwendung der SSS-Methode liegen jedoch zwischen 1,5 bis 5 Mio. Franken. Dadurch basiert die Berechnung der SSS für die verschiedenen Branchen / Tätigkeiten in Einzelfällen auch auf Basiszahlen von Unternehmen, die für die Anwendung eines SSS gar nicht in Frage kommen.
- Der Stichprobenumfang ist oft klein. In rund 30 Prozent der Branchen existieren zurzeit weniger als 10 Datensätze. Der bei manchen Branchen zu kleine Stichprobenumfang erklärt, warum auch Datensätze von deutlich zu umsatzstarken Pflichtigen für die Berechnung der SSS verwendet werden. Ohne diese Datensätze wären die Stichproben noch kleiner.
- Die zu erfassenden Daten werden durch eine Einzelperson (Inspektor) erhoben. Es existiert ein Vieraugenprinzip durch den Vorgesetzten und die Person, welche die Daten in der Oracle-Datenbank erfasst. In der Datenbasis sind trotzdem falsche, für die Satzberechnung unbrauchbare Angaben enthalten (siehe Ziffer 6.3 dieses Berichts).
- Die HA MWST berücksichtigt für die Vorsteuer 111⁷ die durchschnittlichen Abschreibungen der Gesamtheit der möglichen SSS-Nutzer. Sofern SSS-Anwender bei bevorstehenden grossen Investitionen zur Normalabrechnung wechseln, sind die errechneten Steuerzahllasten, welche die Vorsteuern auf Investitionen berücksichtigen, tendenziell zu tief.

⁷ Vorsteuer 110: Steuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand.

Vorsteuer 111: Steuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand

5.2 Berechnung der durchschnittlichen Steuerzahllast pro Branche / Tätigkeit

Als Datenbasis für die Berechnung dienen die in der Oracle-Datenbank bzw. der Excel-Datei enthaltenen betriebswirtschaftlichen Zahlen. Die Sektion APRM berechnet – gestützt auf eine Stichprobe aus der Oracle-Datenbank – die durchschnittliche Steuerzahllast der verschiedenen Branchen / Tätigkeiten. Die Berechnungen erfolgen mehrstufig. Wenn es die Grösse der Ausgangsstichprobe für eine Branche / Tätigkeit zulässt, werden die ältesten Datensätze entfernt. Anschliessend werden Fälle mit fehlerhaften Daten, beispielsweise eine falsche Branchenzuteilung, manuell ausgeschieden. Zudem werden mit Ausreisser-tests Fälle am Rande der Verteilung eliminiert.

Die Berechnungen der Steuerzahllast per 1. Januar 2010 basieren auf Prüfungsdaten seit 1995. In der Stichprobe sind sowohl Steuerpflichtige enthalten, welche die SSS anwenden, als auch solche, die effektiv abrechnen. Das Wechselverhalten wurde bei der SSS-Berechnung nicht berücksichtigt. Die HA MWST hat bisher keine Untersuchungen zum Wechselverhalten angestellt. Eine mögliche Basis dafür wären die Abrechnungen der Steuerpflichtigen, aus denen die jeweils angewandte Abrechnungsart hervorgeht.

Die EFK hält zum Vorgehen der HA MWST folgendes fest:

- Die Berechnungsschritte sind nachvollziehbar. In Einzelfällen sind die Gründe, welche zu einzelnen Massnahmen führten, nicht schriftlich festgehalten. (Beispielsweise die Berücksichtigung des Modalwerts).
- Die kürzeren Wechselfristen werden voraussichtlich vermehrt Steuerpflichtige bei anstehenden Investitionen zu einem Systemwechsel ermuntern. Das Wechselverhalten der Steuerpflichtigen zwischen der gesetzlichen Methode und der SSS-Methode wurde und wird nicht dokumentiert. Damit fehlt ein wichtiger Indikator für künftige Gesetzes- und Verordnungsanpassungen, da gemäss HA MWST die Verkürzung der Wechselfristen höhere Steuerausfälle erwarten lässt als die Anhebung der Umsatzgrenze von 3 auf neu 5 Millionen Franken. Nicht von ungefähr wurde die Verkürzung der Wechselfristen im Vernehmlassungsverfahren besonders kontrovers diskutiert⁸.
- Durch die Berücksichtigung der Vorsteuer 111 entsprechen die SSS zwar dem Branchendurchschnitt. Bezogen auf die SSS-Nutzer fallen die kalkulierten SSS tendenziell aber zu tief aus. Dies wird zu Steuerausfällen führen.

5.3 Anzahl und Höhe der Saldosteuersätze

Die interne Arbeitsgruppe SSS setzte die Anzahl SSS sowie deren Höhe innerhalb der Bandbreite von 0,0 Prozent bis zum Multiplikator von 7,0632 Prozent fest. (Dies entsprach dem Normalsatz von 7,6 Prozent im Verhältnis zum Umsatz inkl. Steuer.) Die Festsetzung erfolgte gestützt auf die effektiven Steuerzahllasten der verschiedenen Branchen / Tätigkeiten. Die Arbeitsgruppe SSS bestimmte die einzelnen Sätze so, dass die Steuerzahllast möglichst aller Branchen / Tätigkeiten nahe an einen neu definierten SSS zu liegen kommt.

⁸ <http://mwst-institut.ch/node/16339>

Die Satzanzahl ist aus administrativen Gründen limitiert. Mehr Sätze würden zwar die Genauigkeit erhöhen, dies aber zulasten der Anwenderfreundlichkeit. Bei einer höheren Anzahl Steuersätzen würden zudem die Abgrenzungsprobleme zunehmen.

Das Vorgehen der HA MWST ist nachvollziehbar und dokumentiert. Die arbiträren Komponenten bei der Festlegung der Sätze gewichten stark. Vgl. dazu auch die Aussagen unter Ziffer 4.2 dieses Berichts betreffend systematische Differenz.

5.4 Interpretation der Steuerzahllast – Branchenkonsultation – Festlegen des SSS

Die Berechnung der durchschnittlichen Steuerzahllast gestützt auf die Datenbank bildet die Ausgangslage für die Zuordnung einer Branche / Tätigkeit zu einem SSS. Die interne Arbeitsgruppe SSS sichtet dieses Ausgangsmaterial und kann bei Bedarf aufgrund ihrer Branchenkenntnisse Anpassungen vorschlagen. Solche Anpassungen können eine weitere Verfeinerung der NOGA-Branchenstruktur oder die Beschaffung von zusätzlichen Branchenzahlen beinhalten. Diese Tätigkeit wird HA MWST-intern „Interpretation“ genannt. Es handelt sich um einen iterativen Prozess.

Die SSS werden nicht allein in einem arithmetisch-statistischen Vorgang festgelegt. Beispielsweise werden Einzeltätigkeiten wie Malen und Gipsen zu einer Branche / Tätigkeit zusammengefasst. Viele Steuerpflichtigen bieten diese Tätigkeiten in Kombination an. Durch das Zusammenfassen kann der Gesamtumsatz zu einem einheitlichen SSS abgerechnet werden, was den Abgrenzungsaufwand für alle Beteiligten klein hält. Die Arbeitsgruppe SSS ordnet schliesslich gestützt auf die berechnete durchschnittliche Steuerzahllast sowie ihre Branchenkenntnisse die SSS zu.

Alle Branchenverbände wurden zur Konsultation eingeladen. Eine Besprechung über die SSS-Festlegung wird aber nur durchgeführt, wenn die Verbände im Besitz von eigenen Statistiken sind, welche eine eigenständige Berechnung der durchschnittlichen Steuerzahllast der Branche / Tätigkeit erlauben. Neun Verbände haben in diesem Verfahren Zahlen eingereicht. Die EFK hat zwei Protokolle von Konsultationsverhandlungen eingesehen.

Nachdem die neuen SSS definitiv festgesetzt und den Branchen / Tätigkeiten zugeteilt worden waren, wurden sie in der Verordnung vom 8. Dezember 2009 publiziert.

5.5 Der Berechnungsprozess verfolgt einen pragmatischen Ansatz – die HA MWST hat keinen Massstab zur Beurteilung der Angemessenheit festgelegt

Die Verwendung der Oracle-Datenbank als Basis führt zu einer pragmatischen Berechnung der SSS, welche sich an den verfügbaren Daten orientiert. Alternative Datengrundlagen bestehen zurzeit nicht. Dieses Vorgehen stellt ein nicht quantifizierbares Risiko dar. Berechnungen, die auf fehlerhaften Daten basieren, führen auch bei hoher Wissenschaftlichkeit des Berechnungsprozesses zu falschen Resultaten. Die Tatsache, dass rund 40 Prozent der potenziellen SSS-Nutzer das SSS-Verfahren gewählt haben, lässt hingegen darauf schliessen, dass die festgelegten Sätze nicht jenseits von Gut und Böse liegen. Diese Aussage ist

jedoch vergangenheitsbezogen. Es kann noch keine verlässliche Aussage über die Wirkung im heutigen erweiterten SSS-System gemacht werden.

Auch die HA MWST betrachtet die rein rechnerische SSS-Festlegung nicht als allein zielführend. Die ergänzende „Interpretation“ in der Arbeitsgruppe SSS und die Konsultation der Branchenverbände sind grundsätzlich taugliche Mittel zur definitiven Festsetzung der SSS.

Die Tatsache, dass die Konsultationsmöglichkeit kaum genutzt wurde, lässt nicht nur auf den Organisationsgrad der verschiedenen Branchenverbände schliessen. Sie zeigt auch, dass ein gewisses Grundvertrauen gegenüber der HA MWST vorhanden ist. Die Konsultation ist jedoch kein Rechtsmittel. Es existiert kein Rechtsmittel, mit dessen Hilfe gegen die Festsetzung eines SSS vorgegangen werden kann.

Die HA MWST erachtet die Angemessenheit als gegeben, wenn der SSS dem Durchschnitt der Steuerzahllast einer Branche / Tätigkeit entspricht. Rechnerische Richtigkeit ist allerdings kein Massstab für Angemessenheit. Ein solcher wurde durch die HA MWST nicht festgelegt.

6 Berechnung der SSS bei den ausgewählten neun Branchen / Tätigkeiten

6.1 Systemschwächen, die bei der Beurteilung zum Tragen kommen

Mehrere Ziele müssen mit den SSS eingehalten werden. Die SSS müssen unter Berücksichtigung der branchenüblichen Vorsteuerquote kalkuliert werden. Sie dürfen für einzelne Steuerpflichtige weder (übermässige) Steuervor- noch -nachteile mit sich bringen. In der Gesamtsumme dürfen pro Branche / Tätigkeit keine namhaften Steuerausfälle oder Steuernehreinnahmen resultieren. Das Leitmotiv der administrativen Entlastung darf weder durch individuelle Steuervor- und -nachteile noch durch Steuerausfälle oder Steuernehreinnahmen in den Hintergrund gedrängt werden.

Die bei der Systemanalyse aufgedeckten Schwächen können folgenden Einfluss auf die Zielerreichung haben:

Systemschwäche	Wirkung	Indikator	Masstab zur Beurteilung der Angemessenheit
<p>Systematische Differenz:</p> <p>Die Rundungsdifferenz zur Ermittlung der SSS wirkt sich bei hohen Umsätzen stark aus.</p> <p>Durchschnittssätze sind nur dann neutral, wenn alle Steuerpflichtigen den Satz anwenden müssen.</p>	<p>Wurde bei der Satzuteilung abgerundet, wird die Mehrheit der SSS-Nutzer Steuerausfälle verursachen.</p> <p>Wurde bei der Satzuteilung aufgerundet, wird dies zu Mehreinnahmen führen.</p> <p>Beides kann zu Wettbewerbsverzerrungen führen</p>	<p>Hohe frankenmässige Abweichung zwischen effektiver Steuerzahllast und Steuerbelastung mit SSS.</p>	<p>Die Abweichung zwischen der effektiven Steuerzahllast und Steuerbelastung mit SSS ist umsatzbezogen grösser als 0,3 Prozent. (Masstab Steuerzahllast)</p> <p>Dies entspricht hochgerechnet auf rund 40 Mia. SSS-Umsatz einer Spanne von +/- 120 Mio. Franken.</p>
<p>Inhomogene Branchen:</p> <p>Inhomogene Branchen / Tätigkeiten führen zu Abweichungen von der Normalverteilung (Gauss-Verteilung) wie:</p> <p>Flache Verteilungskurve mit einem hohen Anteil Steuerpflichtiger bei den Extremwerten</p> <p>Asymmetrische Verteilung mit zwei oder mehreren Häufungen „Quasi-Modalwerten“.</p>	<p>Eine grosse Anzahl SSS-Anwender wird hohe Steuervorteile erzielen oder hohe Steuernachteile in Kauf nehmen müssen.</p>	<p>Die Abweichung zwischen der effektiven Steuerzahllast und Steuerbelastung mit SSS beträgt bei einer namhaften Anzahl Steuerpflichtigen ein Vielfaches der möglichen administrativen Einsparungen.</p> <p>Die Abweichung der Systematischen Differenz wird verstärkt oder abgeschwächt.</p>	<p>Die Abweichung zwischen der effektiven Steuerzahllast und Steuerbelastung mit SSS liegt bei mehr als 20 % der Stichprobe über dem Vierfachen der administrativen Einsparung. (4 x 900 Franken = 3'600 Franken / Masstab Administrationskostensparnis)</p>

Systemschwäche	Wirkung	Indikator	Massstab zur Beurteilung der Angemessenheit
<p>Ungenügende Datengrundlage:</p> <p>Die Datengrundlage wurde zunehmend nach Risikoüberlegungen gebildet und repräsentiert nicht den Branchendurchschnitt.</p> <p>Durch das Wechselverhalten sind berücksichtigte Vorsteuern auf Investitionen für SSS-Anwender nicht repräsentativ</p> <p>Die Datenbasis ist zu schmal, es hat zu wenige Stichproben je Branche / Tätigkeit.</p>	<p>Tendenziell werden mehr Daten von Steuerpflichtigen mit hohen Vorsteuerabzügen erfasst. Dies führt zu einem zu tiefen Satz.</p> <p>Die berücksichtigten Vorsteuern auf Investitionen sind bei aktivem Wechselverhalten zu hoch und führen zu einem zu tiefen Satz.</p>	<p>Die EFK basiert ihre Berechnungen auf identischen Datengrundlagen wie die MWST.</p> <p>Die Auswirkung dieser Fehler kann mit der zu Verfügung stehenden Datenbasis nicht quantifiziert werden.</p>	<p>Kein Massstab</p>
<p>Fehlerhafte Berechnung:</p>	<p>Fehlerhafte Berechnungen können zu hohe oder zu tiefe SSS zur Folge haben.</p>	<p>Die durch die EFK ermittelten SSS weichen stark von jenen der MWST ab.</p> <p>Die Systematische Differenz wird durch fehlerhafte Berechnungen verstärkt.</p>	<p>Fehlen einer plausiblen Begründung und Dokumentation der Abweichung.</p>

6.2 Vorgehen der EFK bei der Überprüfung

Die EFK hat die Prüfung der Berechnung einzelner SSS in folgenden Schritten durchgeführt:

- Sie prüfte die Berechnung der durchschnittlichen Steuerzahllasten, ausgehend von der durch die HA MWST der Berechnung zu Grunde liegenden Datenbasis.
- Sie stellte fest, welchen Einfluss die mit „Ausreissertests“ eliminierten und die manuell ausgeschlossenen Datensätze auf die Satzzuteilung durch die HA MWST haben (Basis: Berechnungsdaten HA MWST).
- Zur Kontrolle prüfte sie die durchschnittlichen Steuerzahllasten gestützt auf die Oracle-Datenbank der HA MWST. Dabei wurden lediglich einzelne Steuerpflichtige nach möglichst objektiven, gleichbleibenden Ansätzen der EFK ausgeschlossen. Sofern diese Berechnungsmethode zu einem abweichenden Resultat führte, analysierte die EFK die betroffenen Datensätze.
- Als letzter und entscheidender Schritt prüfte die EFK, ob den Branchen / Tätigkeiten der richtige SSS zugeteilt wurde.

Nebst diesen rechnerischen Kontrollen beurteilte die EFK die Streuung der SSS-Nutzer und der potenziellen SSS-Nutzer der Stichprobe:

- Sie stellte fest, wie viele Gewinner und Verlierer das SSS-System innerhalb der geprüften Stichprobe hervorbringt.
- Sie berechnete, welches die steuerlichen Auswirkungen und welches die Extremwerte sind.

Die EFK hat diese Prüfschritte bei folgenden neun Branchen / Tätigkeiten durchgeführt:
Architekturbüros / Arztpraxen / Cheminee- und Ofenbau / Coiffeursalons / Detailhandel mit Blumen und Pflanzen / Drogerien / Käsereien / Malerei, Gipserei, Tapeziererei / Restaurants.

Bei ihrer Kontrollrechnung auf der Basis der gesamten Oracle-Datenbank hat die EFK lediglich die nachfolgenden Steuerpflichtigen systematisch eliminiert:

- Steuerpflichtige mit Umsätzen, die über der Berechtigungsgrenze liegen
- Steuerpflichtige mit zwei zugeteilten SSS
- Steuerpflichtige mit nur einem, aber vom Normal-SSS dieser Branche / Tätigkeit abweichenden SSS
- Steuerpflichtige ohne Angaben zu den Vorsteuern und zur Steuerzahllast

Mit diesem Vorgehen werden klare Fälle ausgeschlossen, die nicht für einen einzelnen SSS in Frage kommen. Es besteht aber nach wie vor Unsicherheit, ob weitere Steuerpflichtige bei erweitertem Kenntnisstand ebenfalls nach einem der obenstehenden Kriterien hätten eliminiert werden müssen.

6.3 Bei acht der neun geprüften Fälle kann die Angemessenheit ganz oder eingeschränkt bestätigt werden

Die bei der Systemanalyse festgestellten Risiken wirken sich erwartungsgemäss auch bei der Festlegung der einzelnen Branchensätze aus. Die EFK beurteilt die Ergebnisse unter Anwendung der unter Ziffer 6.1 dargestellten Massstäbe, d.h. mit Blick auf die Steuerzahllast (erster Massstab) sowie im Vergleich zur administrativen Einsparung, welche der durchschnittliche SSS-Anwender dank der vereinfachten Abrechnung erzielt (zweiter Massstab, aufgerundet Fr. 900).

Unabhängig davon, dass die SSS von der HA MWSt rechnerisch richtig festgelegt worden waren, sind drei der von der EFK überprüften Sätze bezüglich eines oder beider Massstäbe unangemessen.

Die Abweichung zwischen der effektiven Steuerzahllast und der Steuerbelastung mit SSS ist umsatzbezogen bei der Branche der Coiffeure grösser als 0,3 Prozent. Diesen Wert betrachtet die EFK als nicht mehr angemessen. (Beilage 3)

Die Abweichung zwischen der effektiven Steuerzahllast und der Steuerbelastung mit SSS liegt bei zwei Stichproben (Detailhandel mit Blumen und Pflanzen sowie Restaurants) über den von der EFK definierten Grenzwerten. Als Grenze gilt: Bei mehr als 20 % der Stichprobe liegt die Abweichung über dem Vierfachen der administrativen Einsparung. (Beilage 4)

Im Überblick stellt sich das Ergebnis wie folgt dar:

Zuständigkeit HA MWST	rechnerisch beanstandet				
	rechnerisch richtig nach Begründung	1 Ärzte			
	rechnerisch richtig	4 Architekturbüro Drogerien Käserei Malerei, Gipserei, Tapeziererei	3 Coiffeursalon Detailhandel Blumen Restaurants		1 Cheminee- und Ofenbau
		Angemessen bezüglich Masstab Steuerzahl- last und Masstab Administrations- kostenersparnis	Unangemessen bezüglich Masstab Steuer- zahl- last ODER Mas- stab Administrations- kostenersparnis	Unangemessen bezüglich Masstab Steuer- zahl- last UND Masstab Administrations- kostenersparnis	Die Beurteilung der Angemessenheit ist gestützt auf die vor- handenen Daten nicht möglich
Zuständigkeit Gesetzgeber					

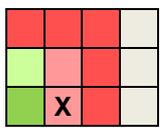
Bezogen auf die einzelne Branche gaben die Prüfungen zu folgenden Bemerkungen Anlass:

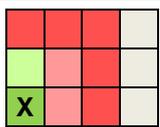
Architekturbüros													
Satzermittlung	Die rechnerische Ermittlung gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.												
Angemessenheit	<table border="1" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"> <tr><td style="background-color: #FF0000;"></td><td style="background-color: #FF0000;"></td><td style="background-color: #FF0000;"></td><td style="background-color: #D3D3D3;"></td></tr> <tr><td style="background-color: #90EE90;"></td><td style="background-color: #FFB6C1;"></td><td style="background-color: #FF0000;"></td><td style="background-color: #D3D3D3;"></td></tr> <tr><td style="background-color: #32CD32; text-align: center;">X</td><td style="background-color: #FFB6C1;"></td><td style="background-color: #FF0000;"></td><td style="background-color: #D3D3D3;"></td></tr> </table> <p>Die Auswertungen der Gesamten Stichprobe und der SSS-Nutzer geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Die Angemessenheit kann bestätigt werden.</p>									X			
X													
Massnahme	keine												

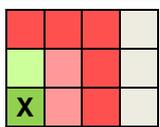
Arztpraxen													
Satzermittlung	Die rechnerische Ermittlung des Durchschnittssatzes erwies sich als äusserst schwierig. Die in den Datensätzen enthaltenen Angaben waren in vielen Fällen fehlerhaft. Beispielsweise waren die Vorsteuern 110 und 111 für die deklarierten Teilumsätze nicht korrekt ermittelt. Die Datensätze mussten manuell bereinigt werden.												
Angemessenheit	<table border="1" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"> <tr><td style="background-color: #FF0000;"></td><td style="background-color: #FF0000;"></td><td style="background-color: #FF0000;"></td><td style="background-color: #D3D3D3;"></td></tr> <tr><td style="background-color: #32CD32; text-align: center;">X</td><td style="background-color: #FFB6C1;"></td><td style="background-color: #FF0000;"></td><td style="background-color: #D3D3D3;"></td></tr> <tr><td style="background-color: #90EE90;"></td><td style="background-color: #FFB6C1;"></td><td style="background-color: #FF0000;"></td><td style="background-color: #D3D3D3;"></td></tr> </table> <p>Die Ergebnisse gestützt auf die bereinigte Datenbasis geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Die Angemessenheit kann bestätigt werden.</p>					X							
X													
Massnahme	Die Datenbasis muss verbessert werden.												

Cheminee- und Ofenbau																
Satzermittlung	Die rechnerische Ermittlung gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.															
Angemessenheit	<table border="1" data-bbox="459 331 619 456"> <tr><td>■</td><td>■</td><td>■</td><td>■</td><td>■</td></tr> <tr><td>■</td><td>■</td><td>■</td><td>■</td><td>■</td></tr> <tr><td>■</td><td>■</td><td>■</td><td>■</td><td>X</td></tr> </table> <p>Die Auswertungen der gesamten Stichprobe geben zu keinen Bemerkungen Anlass.</p> <p>Die Auswertung der SSS-Anwender basiert auf einer sehr dünnen Datengrundlage von lediglich vier Steuerpflichtigen. Der Grund liegt in dem vor 01. Januar 2010 höheren SSS (alt 3,5 Prozent, neu 2,8 Prozent). Es ist davon auszugehen, dass sich mit den neuen SSS vermehrt Cheminee- und Ofenbauer für die Anwendung von SSS anmelden werden.</p> <p>Die Steuerlast dieser vier SSS-Anwender liegt wesentlich unter der Steuerzahllast der Normalabrechner. Gemäss Analyse der MWST sind von diesen vier Datensätzen mindestens zwei fehlerhaft.</p> <p>Die Angemessenheit kann unter diesen Voraussetzungen nicht beurteilt werden.</p>	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	X
■	■	■	■	■												
■	■	■	■	■												
■	■	■	■	X												
Mögliche Massnahme	<p>HA-MWST: Die Datenbasis ist unter den neuen Voraussetzungen möglichst rasch zu erweitern.</p> <p>EFK: Dieser Steuersatz muss zu einem späteren Zeitpunkt nochmals beurteilt werden.</p>															

Coiffeursalons																
Satzermittlung	Die rechnerische Ermittlung gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.															
Angemessenheit	<table border="1" data-bbox="459 1137 619 1263"> <tr><td>■</td><td>■</td><td>■</td><td>■</td><td>■</td></tr> <tr><td>■</td><td>■</td><td>■</td><td>■</td><td>■</td></tr> <tr><td>■</td><td>X</td><td>■</td><td>■</td><td>■</td></tr> </table> <p>Die Coiffeurbranche zeigt sich innerhalb der Stichprobe als homogen. Ein grosser Anteil der Coiffeure hat sich zur Anwendung der SSS entschieden. Dies ist wahrscheinlich branchenbedingt (wenig Büro-personal). Durch die Abrundung um 0,3 bis 0,4 Prozentpunkte (je nach Berechnungsart), wirkt sich hier die systematische Differenz sehr stark aus.</p> <p>Die Angemessenheit kann mit dieser Einschränkung bestätigt werden.</p>	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	X	■	■	■
■	■	■	■	■												
■	■	■	■	■												
■	X	■	■	■												
Massnahme	keine															

Detailhandel mit Blumen und Pflanzen	
Satzermittlung	Die rechnerische Ermittlung gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.
Angemessenheit	 <p>Die Branche / Tätigkeit ist relativ stark auseinander gerissen. Ausschlaggebend sind vor allem Steuerpflichtige die mit dem SSS benachteiligt werden. 22 Prozent der SSS-Nutzer weisen Steuernachteile aus, die über dem vierfachen der administrativen Einsparung liegen. In der Datenbasis wendeten allerdings nur 18 Steuerpflichtige die SSS an.</p> <p>Alle übrigen Parameter liegen innerhalb der Toleranzwerte.</p> <p>Die Angemessenheit kann mit dieser Einschränkung bestätigt werden.</p>
Massnahme	keine

Drogerien	
Satzermittlung	Die rechnerische Ermittlung gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.
Angemessenheit	 <p>Die Drogerie-Branche ist in sich nicht homogen. Die Ursache liegt vermutlich im unterschiedlichen Anteil von Teilumsätzen zum reduzierten Steuersatz. Die in den Datensätzen enthaltenen Angaben waren zudem in vielen Fällen fehlerhaft. In der Oracle-Datenbank waren 49 Datensätze von Steuerpflichtigen enthalten, die nach der SSS-Methode abrechnen. 12 davon wiesen gleichzeitig den vollen Umsatz zum Normalsatz aus. Wahrscheinlich ist dieser Umsatzanteil falsch. Andernfalls hätte der Inspektor bei der Prüfung die Zuteilung des SSS für Drogerien hinterfragen und beanstanden müssen.</p> <p>Die Angemessenheit kann unter dieser Annahme bestätigt werden.</p>
Mögliche Massnahme	Es ist zu prüfen, ob die Branchenzugehörigkeit nicht an einen Mindestumsatzanteil zum reduzierten Steuersatz gebunden werden müsste.

Käsereien	
Satzermittlung	Die rechnerische Ermittlung gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.
Angemessenheit	 <p>Die Auswertungen der gesamten Stichprobe geben zu keinen Bemerkungen Anlass.</p> <p>Die Auswertung der SSS-Anwender basiert auf einer sehr dünnen Datengrundlage von lediglich drei Steuerpflichtigen. Der Grund liegt in dem vor 01. Januar 2010 höheren SSS (alt 0,5 Prozent, neu 0,1 Prozent), weshalb Käsereien vor 2010 die SSS-Methode kaum wählten.</p> <p>Die Angemessenheit kann bestätigt werden.</p>
Massnahme	keine

Malerei, Gipserei, Tapeziererei													
Satzermittlung	Die rechnerische Ermittlung gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.												
Angemessenheit	<table border="1" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"> <tr><td style="background-color: red;"></td><td style="background-color: red;"></td><td style="background-color: red;"></td><td style="background-color: lightgrey;"></td></tr> <tr><td style="background-color: lightgreen;"></td><td style="background-color: pink;"></td><td style="background-color: red;"></td><td style="background-color: lightgrey;"></td></tr> <tr><td style="background-color: green; text-align: center;">X</td><td style="background-color: pink;"></td><td style="background-color: red;"></td><td style="background-color: lightgrey;"></td></tr> </table> <p>Aus Gründen der administrativen Erleichterung wurden die drei Branchen Malerei, Gipserei, Tapeziererei zu einer gemeinsamen Branche / Tätigkeit zusammengezogen. Dieses Vorgehen macht aus Sicht der EFK Sinn und wurde gemäss HA MWST vom Branchenverband so gewünscht.</p> <p>Die EFK hat nur die Gesamtbranche geprüft und die Abweichungen der einzelnen Teilbranchen nicht ermittelt.</p> <p>Die Angemessenheit kann bestätigt werden.</p>									X			
X													
Massnahme	keine												

Restaurants													
Satzermittlung	Die rechnerische Ermittlung gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.												
Angemessenheit	<table border="1" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"> <tr><td style="background-color: red;"></td><td style="background-color: red;"></td><td style="background-color: red;"></td><td style="background-color: lightgrey;"></td></tr> <tr><td style="background-color: lightgreen;"></td><td style="background-color: pink;"></td><td style="background-color: red;"></td><td style="background-color: lightgrey;"></td></tr> <tr><td style="background-color: green; text-align: center;">X</td><td style="background-color: pink;"></td><td style="background-color: red;"></td><td style="background-color: lightgrey;"></td></tr> </table> <p>Die Restaurantbranche ist in sich nicht homogen. Vom Feinschmeckerrestaurant über die Imbissbude mit Sitzplätzen bis zum Barbetrieb werden die unterschiedlichsten Betriebsformen unter einem Branchensatz subsumiert. Der Durchschnittssatz entspricht in der Stichprobe ziemlich genau der Steuerzahllast. Viele Betriebe weisen aber Vorsteuerquoten auf, die weit vom Branchenmittel entfernt liegen, und erzielen eine im wesentlichen Umfang abweichende Steuerlast als mit der Normalabrechnung; zu erwähnen sind beispielsweise die Barbetriebe. Dadurch gerät das Leitmotiv der administrativen Erleichterung in den Hintergrund.</p> <p>Die Angemessenheit kann mit dieser Einschränkung bestätigt werden.</p>									X			
X													
Mögliche Massnahme	Die EFK empfiehlt, eine weitere Unterteilung dieser Branche / Tätigkeit zu prüfen.												

6.4 Das Vorgehen der HA MWST ist nachvollziehbar, die Systemmängel können nur teilweise durch Massnahmen korrigiert werden

Das Vorgehen der HA MWST ist unter Berücksichtigung der Rahmenbedingungen nachvollziehbar.

Die Fehler und Mängel liegen zum Teil auf der Systemebene, d.h. in den vom Gesetzgeber vorgegebenen Rahmenbedingungen, teilweise sind Sie im Einflussbereich der HA MWST zu suchen. Es zeigt sich auch hier, dass das System der SSS mit Branchensätzen ursprünglich für kleine Unternehmen mit geringen Umsätzen konzipiert worden war. Heute können Unternehmen mit zehnmal höheren Umsätzen mit SSS abrechnen. Zwar wurden parallel dazu begrenzende Systemparameter, wie zum Beispiel die maximale Steuerzahllast oder die Anzahl SSS, ebenfalls angepasst. Die getroffenen Massnahmen können aber mit der Anhebung des erlaubten Umsatzes um das Zehnfache nicht Schritt halten. Mit den heutigen SSS-Umsatzgrenzen ging die Balance zwischen administrativer Einsparung und den mit dem SSS-System ver-

bundenen Risiken verloren. Die administrative Erleichterung wurde dadurch stark in den Hintergrund gedrängt.

Die Prüfung der neun Branchen / Tätigkeiten diente im Jahr 2010 in erster Linie dazu, das System besser beurteilen zu können und eine Prüfstrategie für die Folgejahre zu finden. Für ein endgültiges Urteil über die materiellen Gesamtauswirkungen der Systemmängel ist die Anzahl geprüfter SSS noch zu gering.

Die EFK ist sich bewusst, dass einzelne der nachfolgenden Empfehlungen lediglich Symptome bekämpfen. Das zu gross gewordene SSS-System wird dadurch nicht wirklich besser. Aus heutiger Sicht kommt die EFK zum Urteil, dass die Umsatzgrenze wieder gesenkt werden sollte. Als Mindestziel gilt es zu verhindern, dass das SSS-System weiter ausgebaut wird. Die EFK verfolgt die Entwicklung weiter und behält sich vor, nach Vorliegen der Prüfergebnisse mehrerer Jahre und einer repräsentativeren Anzahl Branchen, im Rahmen einer Evaluation eine vertiefte Analyse vorzunehmen.

Empfehlung 6.4.1 (Priorität: 1)

Das SSS-System ist aus Sicht der EFK bezüglich zulässiger Maximalumsätze zu gross geworden. Die damit verbundenen Risiken können ohne gesetzliche Änderungen nur bedingt reduziert werden.

Deshalb empfiehlt die EFK der ESTV, folgende Massnahmen zu prüfen:

- Eine weitere Erhöhung der Anzahl der SSS
- Die Einführung weiterer Begrenzungskriterien wie bspw. minimale Umsatzanteile zum reduzierten Satz bei kritischen Branchen wie Drogerien

In welchem Ausmass die mangelhafte Datengrundlage zu fehlerhaften SSS führt, kann nicht beurteilt werden, weil auch die Berechnungen und Gegenüberstellungen der EFK in Ermangelung einer Alternative auf diesen Daten basieren. Gestützt auf die Erhebungsprozesse kann folgendes festgestellt werden:

- Nach dem Risikoansatz selektierte Prüfungen führen zu wenig repräsentativen Daten und ziehen tendenziell zu tiefe SSS-Berechnungen nach sich.
- Weil bei der Berechnung der SSS die Vorsteuer 111 auf Investitionen berücksichtigt wird, ist das Wechselverhalten der Steuerpflichtigen in das System der SSS bzw. zurück zur Normalabrechnung zu einem wesentlichen Faktor geworden. Nur in Kenntnis des Wechselverhaltens lässt sich feststellen, in welchem Umfang die berücksichtigten Vorsteuern auf Investitionen zu tieferen SSS führen. Die EFK hat zur Kenntnis genommen, dass das Wechselverhalten in der Vergangenheit nicht systematisch dokumentiert, d.h. die Daten nicht historisiert wurden. Für künftige Prüfungen erachtet die EFK diese Bewegungsdaten als wichtige ergänzende Datengrundlage.
- Der teilweise sehr kleine Stichprobenumfang ergibt nicht repräsentative Resultate.
- In der plausibilisierten Datenbasis sind Datensätze mit wesentlichen Fehlern enthalten.

Empfehlung 6.4.2 (Priorität: 1)

Die Datengrundlage für die Berechnung der SSS ist in verschiedener Hinsicht zu wenig repräsentativ.

Die EFK empfiehlt der ESTV,

- in den kommenden Jahren bei Branchen / Tätigkeiten mit mangelhafter Datengrundlage separate Erhebungen durchzuführen.
- die durch die Inspektoren erhobenen Datensätze bezüglich Eignung für die Berechnung des Branchendurchschnitts kennzeichnen zu lassen.
- die Inspektoren bezüglich Bedeutung der erhobenen Daten zu sensibilisieren, damit die Datenqualität verbessert werden kann.

Empfehlung 6.4.3 (Priorität: 1)

Die statistischen Grundlagen lassen verschiedene für die Beurteilung des SSS-Systems wichtige Aussagen nicht zu.

Die EFK empfiehlt der ESTV,

- die statistischen Grundlagen auszubauen, damit gestützt auf die Stichproben aus der Oracle-Datenbank oder den Excel-Dateien verlässliche Hochrechnungen für die Steuerausfälle pro Branche / Tätigkeit und das SSS-System insgesamt möglich werden.
- das Wechselverhalten je Steuerpflichtiger zu historisieren, damit Rückschlüsse auf die Richtigkeit der Höhe der SSS gezogen werden können und das Mass der allfälligen Steueroptimierung abgeschätzt werden kann.

Bei der Prüfung der einzelnen SSS stellte die EFK fest, dass die Berechnungsweise nachvollziehbar ist. Bei einzelnen, vom Standardprozess abweichenden Massnahmen wie bspw. der Berücksichtigung des Modalwerts, waren die Gründe für die Berechnungsanpassung nicht dokumentiert.

Die EFK hat bei der Besprechung der einzelnen Satzberechnungen die nötigen Erklärungen erhalten.

Es erweist sich als schwierig, zum heutigen Zeitpunkt aus den neun Stichproben eine generelle Aussage bezüglich des Verhaltens aller Steuerpflichtigen zu ziehen. Es scheint Branchen / Tätigkeiten zu geben, die trotz klaren Steuernachteilen mehrheitlich den SSS wählen. Andere reagieren sensibel auf nachteilige SSS. Zudem ist daran zu erinnern, dass die zur Verfügung stehenden Daten die Zeit vor 2010 betreffen, d.h. die Steuerpflichtigen ihre Wahl noch nach den alten Systembedingungen getroffen haben. Wie sich die Lockerungen des revidierten MWST-Gesetzes auswirken werden, kann erst in ein paar Jahren untersucht werden, wenn genügend Datensätze aktueller Prüfungen vorliegen.

Auch bei Branchen / Tätigkeiten, deren Nettosteuerschuld praktisch nicht von der gewählten Abrechnungsmethode abhängt, stellte die EFK grosse individuelle Abweichungen je Steuerpflichtiger fest. Die Streuung innerhalb der SSS-Anwender ist teilweise gross. Bei den meisten Branchen / Tätigkeiten finden sich Steuerpflichtige, die unverhältnismässig von der SSS-Methode profitieren, was zu Wettbewerbsverzerrungen führt. Die Belastung dieser Steuerpflichtigen wird sich wahrscheinlich auch über die Zeit nicht ausgleichen, weil der Branchensatz – bzw. die Branchenzuteilung – nicht mit ihrem Geschäftsmodell übereinstimmen.

Unsere Erhebungen zeigten, dass sich solche Extremfälle in der Oracle-Datenbank nicht wesentlich auf die Satzbestimmung auswirken. Hingegen sind grosse Abweichungen bei der effektiven Steuerbelastung stossend und unangemessen. Wegen der unsicheren Datenlage können die einzelnen Extremwerte nicht mit genügender Sicherheit benannt und quantifiziert werden. Obschon im Bemerkungsfeld solcher Datensätze keine besonderen Gründe für die Abweichungen festgehalten sind, scheinen die erfassten Daten einzelner Extremfälle in sich wenig plausibel.

Vor diesem Hintergrund wird die Auslegung von zwei durch den Gesetzgeber vorgegebenen Kriterien wichtig. Erstens, was ist unter der „**branchenüblichen Vorsteuerquote**“ zu verstehen und zweitens, wie ist „**Angemessenheit**“ zu definieren. Die EFK hat in ihrer Prüfung die Berechnungsweise der HA MWST als zielführend beurteilt. Zur Beurteilung der Angemessenheit hat sie mangels Definitionen der HA MWST eigene Massstäbe festgelegt. Transparent und sachgerecht müsste die Auslegung beider dieser zentralen Kriterien durch die ESTV erfolgen und in einer Verordnung festgelegt werden.

Empfehlung 6.4.4 (Priorität: 1)

Die im Gesetz vorgegebenen Kriterien „branchenübliche Vorsteuerquote“ und „Angemessenheit“ lassen viel Interpretationsspielraum offen.

Die EFK empfiehlt der ESTV, im Hinblick auf die kommenden SSS-Prüfungen bis Ende August 2011

- den Begriff der branchenüblichen Vorsteuerquote zu präzisieren,
- die Massstäbe zur Beurteilung der Angemessenheit festzulegen

und die Ergebnisse bei der nächsten ordentlichen Anpassung in die Verordnung der ESTV über die Höhe der SSS nach Branchen und Tätigkeiten aufzunehmen.

7 Prüfungen in den Folgejahren

Die EFK ist gesetzlich verpflichtet, die SSS regelmässig auf ihre Angemessenheit zu prüfen. Zu diesem Zweck hat sie jährlich wiederkehrende Prüfungen vorgesehen. Diese Prüfungen sollen sicher stellen, dass alle SSS geprüft werden. Es ist vorgesehen, die Prüfergebnisse zu veröffentlichen.

Damit diese Prüfungen flexibel in das Prüfprogramm der EFK integriert werden können, wird die HA MWST gebeten, jährlich bis 31. März folgende Daten bereitzustellen:

- Die aktualisierten, freigegebenen Daten der Oracle-Datenbank.
Die Daten werden durch die HA MWST wie im Jahr 2010 analog der Datei „ERFA_KB.csv“ mit Delimiter „~“ aufbereitet
- Die aktualisierte Gesamtübersicht des „MWST-Berechnungsnachweises“.
- Die aktuellste MWST-Statistik
- Die Präzisierung des Begriffs „branchenübliche Vorsteuerquote“ und die Massstäbe zur Beurteilung der Angemessenheit (beides bis Ende August 2011).

8 Schlussbesprechung

Die Revisiónsergebnisse wurden anlässlich der Schlussbesprechung vom 18. Januar 2011 erörtert. Es nahmen folgende Personen teil:

HA MWST: Dr. Gabriel Rumo, Hauptabteilungschef
Gregor Pauchard, Stv. Hauptabteilungschef
Roland Bertschy, Abteilungschef Externe Prüfung
Roch Christan, Leiter Analyse, Projekte, Risikoerkennung
Beat Spicher, Stv. Leiter Stabsstelle Gesetzgebung
Dr. Brigitte van Baalen, Analyse und Information
Philippe Perler, Analyse und Information

EFK: Martin Köhli, Fachbereichsleiter
Andreas Meyer, Mandatsleiter
Peter Küpfer, Revisionsleiter

Die Schlussbesprechung ergab keine wesentlichen Differenzen zum vorliegenden Bericht.

Wir danken allen in diese Arbeiten involvierten Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der HA MWST für die angenehme und konstruktive Zusammenarbeit sowie die kompetente Unterstützung.

EIDGENÖSSISCHE FINANZKONTROLLE

Martin Köhli
Fachbereichsleiter

Peter Küpfer
Revisionsleiter

BEILAGEN

- 1 Tabellen Entwicklung des SSS-Systems seit 1995
- 2 Prozessbeschreibung Ermittlung SSS
- 3 Tabelle Massstab Steuerzahllast
- 4 Tabelle Massstab Administrationskostensparnis
- 5 Empfehlungsübersicht

Tabellen Entwicklung des SSS-Systems seit 1995

1 Erhöhung der SSS und Erweiterung der Anzahl SSS von sieben auf zehn

		in Kraft seit						
		01.01.1995	01.01.1997	01.01.1999	01.01.2001	01.01.2010	01.01.2011	
Saldosteuer- sätze (in %)	1	0.5	0.5	0.6	0.6	0.1	0.1	
	2	1	1	1.2	1.2	0.6	0.6	
	3	2	2	2.3	2.3	1.2	1.3	
	4	3	3	3.4	3.5	2	2.1	
	5	4	4	4.6	4.6	2.8	2.9	
	6	4.5	4.5	5.1	5.2	3.5	3.7	
	7	5.2	5.2	5.9	6	4.2	4.4	
	8					5	5.2	
	9	(vor 2010 hat die HA MWSt 7 Saldosteuersätze festgelegt)					5.8	6.1
	10					6.4	6.7	

2 Erhöhung der Umsatzgrenze und der Steuerzahllastgrenze

		in Kraft seit					
		01.01.1995	01.01.1997	01.01.1999	01.01.2001	01.01.2010	01.01.2011
gesetzliche Grenzen des SSS-Systems (in Franken)	Jahres- umsatz	500'000	1'500'000	1'500'000	3'000'000	5'000'000	5'020'000
	Steuer- zahl- last- Grenze	keine Steuerzahl- last-Grenze vor 1997!	30'000	35'000	60'000	100'000	109'000

3 Faktische Umsatzgrenze

		in Kraft seit						
		01.01.1995	01.01.1997	01.01.1999	01.01.2001	01.01.2010	01.01.2011	
faktische	1	500'000	1'500'000	1'500'000	3'000'000	5'000'000	5'020'000	
Umsatzgrenzen	2	500'000	1'500'000	1'500'000	3'000'000	5'000'000	5'020'000	
pro Saldosteuer-	3	500'000	1'500'000	1'500'000	2'608'696	5'000'000	5'020'000	
satz bei	4	500'000	1'000'000	1'029'412	1'714'286	5'000'000	5'020'000	
Respektierung	5	500'000	750'000	760'870	1'304'348	3'571'429	3'758'621	
der Steuerzahl-	6	500'000	666'667	686'275	1'153'846	2'857'143	2'945'946	
last-Grenze (in	7	500'000	576'923	593'220	1'000'000	2'380'952	2'477'273	
Franken,	8					2'000'000	2'096'154	
Umsatz inkl.	9	(vor 2010 hat die HA MWSt 7 Saldosteuersätze festgelegt)					1'724'138	1'786'885
MWST)	10					1'562'500	1'626'866	

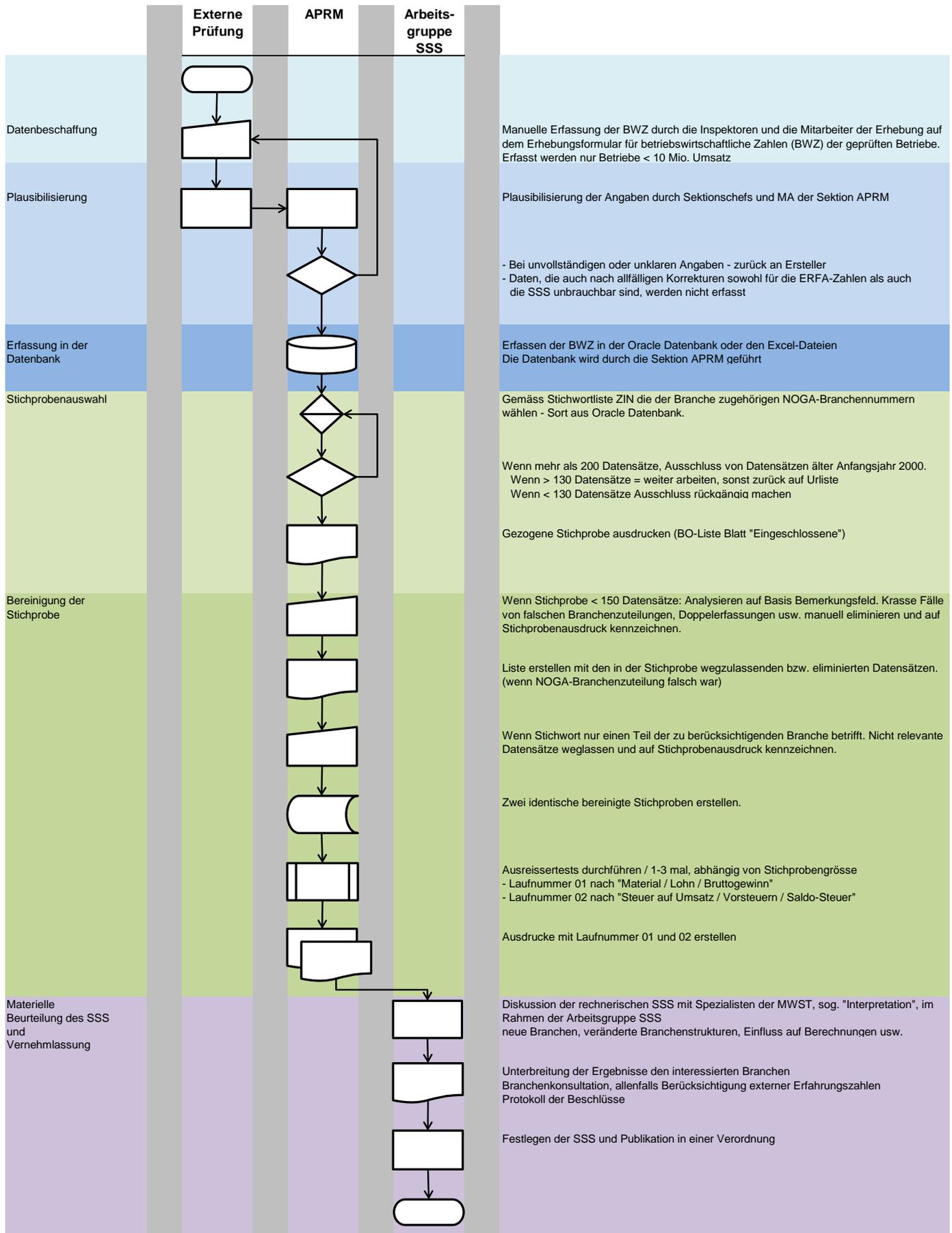
4 Abstand zwischen den SSS / Auswirkung auf die grösstmögliche systematische Differenz

		in Kraft seit					
		01.01.1995	01.01.1997	01.01.1999	01.01.2001	01.01.2010	01.01.2011
Abstände zwischen den SSS, (in %) (rot = grösstmöglicher Abstand)	1 - 2	0.5	0.5	0.6	0.6	0.5	0.5
	2 - 3	1.0	1.0	1.1	1.1	0.6	0.7
	3 - 4	1.0	1.0	1.1	1.2	0.8	0.8
	4 - 5	1.0	1.0	1.2	1.1	0.8	0.8
	5 - 6	0.5	0.5	0.5	0.6	0.7	0.8
	6 - 7	0.7	0.7	0.8	0.8	0.7	0.7
	7 - 8					0.8	0.8
	8 - 9	(vor 2010 hat die HA MWSt 7 Saldosteuersätze festgelegt)				0.8	0.9
	9 - 10					0.6	0.6
	grösstmöglicher systematischer Fehlbetrag bei mathematischer Zuteilung, pro SSS-Anwender (= faktische Umsatzgrenze * Abstände zwischen den SSS / 2)	1 - 2	Fr. 1'250	Fr. 3'750	Fr. 4'500	Fr. 9'000	Fr. 12'500
2 - 3	Fr. 2'500	Fr. 7'500	Fr. 8'250	Fr. 16'500	Fr. 15'000	Fr. 17'570	
3 - 4	Fr. 2'500	Fr. 7'500	Fr. 8'250	Fr. 15'652	Fr. 20'000	Fr. 20'080	
4 - 5	Fr. 2'500	Fr. 5'000	Fr. 6'176	Fr. 9'429	Fr. 20'000	Fr. 20'080	
5 - 6	Fr. 1'250	Fr. 1'875	Fr. 1'902	Fr. 3'913	Fr. 12'500	Fr. 15'034	
6 - 7	Fr. 1'750	Fr. 2'333	Fr. 2'745	Fr. 4'615	Fr. 10'000	Fr. 10'311	
7 - 8					Fr. 9'524	Fr. 9'909	
8 - 9	(vor 2010 hat die HA MWSt 7 Saldosteuersätze festgelegt)				Fr. 8'000	Fr. 9'433	
9 - 10					Fr. 5'172	Fr. 5'361	

5 Einsparung Administrationskosten gemäss seco-Studie

		in Kraft seit					
		01.01.1995	01.01.1997	01.01.1999	01.01.2001	01.01.2010	01.01.2011
administrative Einsparung der Pflichtigen dank Saldosteuersatz-Methode (teuerungsbereinigt)		Fr. 708	Fr. 717	Fr. 723	Fr. 742	Fr. 807	Fr. 819

Prozessbeschreibung Ermittlung SSS



Beilage 3

Tabelle Massstab Steuerzahllast

Als Grenze gilt: Die Abweichung zwischen der effektiven Steuerzahllast und der Steuerbelastung mit SSS ist umsatzbezogen grösser als 0,3 Prozent.

Massstab Steuerzahllast	Stichprobe SSS - Nutzer			Rundung bei der Zuteilung des SSS (systematische Differenz)
	Gewinn in Umsatz %	Verlust in Umsatz %	Saldo in Umsatz %	
Architekturbüros	0.20%	0.23%	0.03%	SSS aufgerundet
Arztpraxen	0.05%	0.24%	-0.19%	SSS aufgerundet
Cheminee- und Ofenbau*	Die Beurteilung ist gestützt auf die vorhandenen Daten nicht möglich			
Coiffeursalons	0.53%	0.05%	0.48%	SSS abgerundet
DH mit Blumen u. Pflanzen	0.21%	0.20%	0.01%	SSS abgerundet
Drogerien	0.16%	0.20%	-0.04%	SSS abgerundet
Käsereien*	0.05%	0.07%	-0.02%	SSS aufgerundet
Maler, Gipser, Tapezierer	0.32%	0.13%	0.19%	SSS abgerundet
Restaurants SSS 5 %**	0.21%	0.32%	-0.11%	SSS aufgerundet
* nur 3, bzw. 4 Fälle in der Stichprobe (siehe Feststellungen in Kap. 5.1: zu wenig Aussenprüfungen)				
** Stichprobe umfasst alle potenziellen SSS-Anwender der Excel-Datei – effektive SSS-Anwender nicht erkennbar.				

Beilage 4

Tabelle Massstab Administrationskostensparnis

Als Grenze gilt: Bei mehr als 20 % der Stichprobe liegt die Abweichung über dem Vierfachen der administrativen Einsparung. Nachfolgend werden nur die Anteile von SSS-Nutzern dargestellt, die diesen Grenzwert einhalten, sowie die Anteile derjenigen, welche den Grenzwert um über das Doppelte überschreiten.

Massstab Administrationskostensparnis		Stichproben- Umfang = 100 %	4 x 900 / < 3'600 Franken		über 8 x 900 / > 7'200 Franken	
			Anzahl	Prozent	Anzahl	Prozent
Architekturbüros	Gewinner	232	218	94%	3	1%
	Verlierer	256	244	95%	3	1%
	Total	488	462	95%	6	1%
Arztpraxen	Gewinner	15	15	100%	0	0%
	Verlierer	16	13	81%	2	13%
	Total	31	28	90%	2	6%
Cheminee- und Ofenbau*	Gewinner					
	Verlierer					
	Total	Die Beurteilung ist gestützt auf die vorhandenen Daten nicht möglich				
Coiffeursalons	Gewinner	293	273	93%	2	1%
	Verlierer	53	53	100%	0	0%
	Total	346	326	94%	2	1%
DH mit Blumen u. Pflanzen	Gewinner	8	7	88%	1	12%
	Verlierer	10	7	70%	1	10%
	Total	18	14	78%	2	11%
Drogerien	Gewinner	13	11	85%	2	15%
	Verlierer	24	19	79%	1	4%
	Total	37	30	81%	3	8%
Käsereien*	Gewinner	2	2	100%	0	0%
	Verlierer	1	1	100%	0	0%
	Total	3	3	100%	0	0%
Maler, Gipser, Tapezierer	Gewinner	161	144	89%	3	2%
	Verlierer	94	90	96%	2	2%
	Total	255	234	92%	5	2%
Restaurants SSS 5 %**	Gewinner	794	534	67%	78	10%
	Verlierer	850	522	61%	153	18%
	Total	1644	1'056	64%	231	14%

* nur 3, bzw. 4 Fälle in der Stichprobe (siehe Feststellungen in Kap. 5.1: zu wenig Aussenprüfungen)

** Stichprobe umfasst alle potenziellen SSS-Anwender der Excel-Datei, effektive SSS-Anwender nicht erkennbar.