



Angemessenheit der Saldosteuer- ersätze der Mehrwertsteuer

Regelmässige Beurteilung von Saldo-
steuersätzen bei der Eidgenössischen
Steuerverwaltung

17. Dezember 2012

Das Wesentliche in Kürze

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

Im Rahmen des revidierten MWSTG, welches per 1. Januar 2010 in Kraft trat, wurde der Anwendungsbereich der Saldosteuersätze (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.

Die EFK prüfte im Jahre 2010 das Verfahren zur Ermittlung von SSS bei der Hauptabteilung Mehrwertsteuer (HA MWST). Diese Beurteilung hatte zum Ziel, die regelmässig geforderten Prüfungen anschliessend in Kenntnis des Systems durchführen zu können. Das SSS-System zeigte verschiedene, im Bericht Nr. 10350 ausgeführte, Schwächen. Diese wirken sich in der Folge auch negativ auf die Festlegung der einzelnen SSS aus. Bei einer relativ grossen Anzahl SSS konnte im Bericht Nr. 11277 die Angemessenheit nicht bestätigt oder nicht beurteilt werden.

Die ESTV hat sich in der Folge auf den Standpunkt gestellt, dass jeder mathematische bzw. statistische Ansatz zur Messung der Angemessenheit der SSS von vornherein zum Scheitern verurteilt sei. Die Methode biete nebst administrativer Vereinfachung auch die Möglichkeit zur Steueroptimierung. Dadurch würden die Anwender der SSS-Methode überwiegend finanzielle Gewinner des Systems sein. Im Übrigen habe die während des Jahres 2011 von der EFK durchgeführte Kontrolle die bekannten systemimmanenten Probleme nochmals in aller Deutlichkeit offengelegt. Auch wenn der Bericht die meisten Probleme als in der Zuständigkeit des Gesetzgebers liegend bezeichne, komme aus der Aussensicht wohl zwangsläufig der Eindruck auf, dass die ESTV nicht sachgemäss vorgegangen sei. Der vom Gesetzgeber erteilte Auftrag sei nicht erfüllbar, ausser man beschränke sich auf eine Überprüfung im Sinne der Frage, ob das Vorgehen der ESTV nachvollziehbar sei. Aus diesen Gründen sehe sich die ESTV bei verschiedenen Empfehlungen der EFK ausser Stande, diese umzusetzen.

Als Folge dieser unterschiedlichen Beurteilung, liess die EFK durch das Bundesamt für Justiz (BJ) ein Gutachten bezüglich die Auslegung des Gesetzes- und Verordnungstextes erstellen. Das Gutachten sollte Klarheit darüber geben, ob die EFK mit ihrer Beurteilung der Angemessenheit richtig liegt bzw. was der Gesetzgeber unter Angemessenheit versteht.

Das Gutachten des BJ vom 25. September 2012 kommt im Wesentlichen zu folgendem Schluss:

Die Kontrolle der Angemessenheit müsse hauptsächlich in der Beurteilung der korrekten Berechnung durch die ESTV liegen. Voraussetzung für eine korrekte Berechnung sei eine repräsentative Stichprobe. Obschon eine genaue Anzahl der notwendigen Datensätze nicht festgelegt werden könne, sei davon auszugehen, dass weniger als 10 Datensätze kaum, zwischen 20 und 30 Datensätze aber wahrscheinlich repräsentativ wären. Zusammenfassend hält das BJ fest, dass aus quantitativer Sicht eine Stichprobe von 20 bis 30 Datensätzen angemessen scheine. Die Datensät-

ze sollen nicht nur risikoorientiert ausgewählt sein und sowohl alle Landesregionen wie auch die unterschiedlichen Betriebsgrößen und -arten repräsentieren.

Für die Beurteilung der Übereinstimmung der Steuerbelastung unabhängig der angewandten Abrechnungsmethode sei die mittelfristige Auswirkung massgebend. Abweichungen zu Ungunsten der ESTV sollten eine höhere Toleranz zugestanden werden, weil Steuerausfälle mit der SSS-Methode durch den Gesetzgeber akzeptiert worden wären. Generell sei bei der Prüfung der Angemessenheit eine gewisse Zurückhaltung angezeigt, insbesondere bezüglich des Vergleichs der Steuereinsparungen mit den administrativen Einsparungen. Diesen Massstab würde das BJ ersatzlos streichen.

Vor dem Hintergrund dieser Einschätzung durch das BJ hat die EFK die Zuteilung und die Angemessenheit der SSS aller in den Jahren 2010 bis 2012 geprüften Branchen / Tätigkeiten neu beurteilt.

Beim Kriterium der rechnerisch korrekten Festlegung der SSS hat sich das Ergebnis nicht geändert. Insgesamt wurden bei 5 Fällen oder rund 6 Prozent der geprüften 82 Branchen / Tätigkeiten die SSS intransparent zugeteilt; bzw. die Zuteilung lässt sich nicht allein aus der durchschnittlichen Vorsteuerbelastung der entsprechenden Branche / Tätigkeit ableiten. Die EFK hat Empfehlung zur Korrektur bzw. Offenlegung abgegeben.

Auch bei der Prüfung der Angemessenheit sind die wesentlichen Aussagen des Gutachtens BJ in die Beurteilung eingeflossen. Die Gesamtbeurteilung bleibt gleich. Das SSS-System ist insgesamt nicht angemessen. 21 (26 Prozent) SSS-Berechnungen basieren auf einer Grundlage von weniger als 20 Datensätzen, 10 davon sogar auf einer solchen von weniger als 10 Datensätzen. Die Berechnungsgrundlage ist in diesen Fällen unangemessen. Bei 6 SSS (7 Prozent) liegen die Steuer- vor- oder -nachteile der SSS-Anwender über den Grenzwerten der EFK. Die EFK hat entsprechende Empfehlungen abgegeben.

Im Rahmen der Gesetzesanpassung zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer plant die ESTV den zweiten Teilabsatz des Art. 37, Abs. 3 MWSTG, welcher die regelmässige Prüfung der SSS auf ihre Angemessenheit durch die EFK vorsieht, ersatzlos zu streichen.

Die EFK ist mit dem Antrag einverstanden, die regelmässige Prüfung der SSS auf ihre Angemessenheit aus dem Gesetz zu streichen. Sie weist darauf hin, dass sie gestützt auf die allgemeinen Bestimmungen des Finanzkontrollgesetzes (FKG)

- unabhängig des Inhalts von Art. 37 MWSTG und
- auch nach einer Streichung des Art. 6 Bst. k FKG

nach wie vor die Möglichkeit haben wird, die **Willkürfreiheit**, die **rechnerische Richtigkeit** und die **Transparenz** bei der Festlegung von SSS zu prüfen.

Inhaltsverzeichnis

1	Auftrag und Vorgehen	5
1.1	Ausgangslage	5
1.2	Prüfungsziel und –fragen	5
1.3	Prüfungsumfang und -grundsätze	5
1.4	Unterlagen und Auskunftserteilung	6
2	Ausgangslage und Vorgeschichte	6
2.1	Prüfergebnisse aus den Jahren 2010 und 2011	7
2.2	Empfehlungen der EFK aus den Jahren 2010 und 2011	8
2.3	Haltung der ESTV gegenüber den Prüfberichten und den Empfehlungen EFK	8
2.4	Gutachten über die Prüfungskriterien der EFK	9
3	Gutachten Bundesamt für Justiz	10
3.1	Welches sind die Kriterien der Angemessenheit?	10
3.2	Wie sind diese Angemessenheitskriterien zu quantifizieren?	10
3.3	Wie werden die Angemessenheitskriterien und Aussagen der EFK beurteilt?	11
3.4	Einfluss auf die Prüfungen	12
4	Gesamtbeurteilung gestützt auf die geprüften Branchen / Tätigkeiten	14
4.1	Masstab zur Beurteilung der festgelegten Saldosteuersätze	14
4.2	In den Jahren 2010 bis 2012 wurden 82 Branchen / Tätigkeiten geprüft	15
4.3	Die rechnerisch korrekte und transparente Zuteilung ist mehrheitlich gegeben	15
4.4	Das SSS-System ist auch nach neuer Beurteilung insgesamt unangemessen	16
5	Beurteilung und Empfehlungen zu einzelnen Branchen / Tätigkeiten	17
5.1	Bei einem SSS konnten die Differenzen nicht abschliessend bereinigt werden	17
5.2	Die SSS von vier Branchen / Stichworten wurden nicht transparent festgelegt	17
5.3	Bei 10 bis 21 Branchen / Tätigkeiten ist die Grundlage für die SSS-Festlegung unangemessen	18
5.4	Die Steuerbelastung ist bei sechs Branchen / Tätigkeiten bei Anwendung der SSS-Methode unangemessen	20
6	Schlussbesprechung	21
	Anhang 1: Grundlagen der Prüfung	22
	Anhang 2: Geprüfte Branchen / Tätigkeiten	23
	Anhang 3: Abkürzungen, Glossar, Priorisierung der Empfehlungen der EFK	26

1 Auftrag und Vorgehen

1.1 Ausgangslage

Die EFK hat im Rahmen ihres Jahresprogramms, gestützt auf Artikel 6 Bst. k und Artikel 8 des Bundesgesetzes über die Eidg. Finanzkontrolle (FKG, SR 614.0) sowie auf Artikel 37 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in der Zeit vom 10. April – 12. November 2012 – mit Unterbrüchen – eine angemeldete Prüfung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer (HA MWST) durchgeführt.

Im Rahmen des revidierten MWSTG, welches per 1. 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.

1.2 Prüfungsziel und –fragen

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

Die Prüfung soll primär auf zwei Fragen Antwort geben:

- Sind die einzelnen SSS durch die HA MWST rechnerisch richtig festgelegt worden?
- Sind die festgelegten SSS angemessen bezüglich den unter Ziffer 4.1 dieses Berichts festgelegten Massstäben hinsichtlich die der Berechnung zu Grunde liegende Datenbasis und die verfahrensunabhängige Steuerzahllast?

1.3 Prüfungsumfang und -grundsätze

Die Prüfung wurde von Peter Küpfer durchgeführt. Die Prüfung erfolgte im Wesentlichen

- durch Interviews und
- in der Nachkalkulation einzelner Steuersätze von ausgewählten Branchen / Tätigkeiten.

Die Schlussfolgerungen im Bericht stützen sich auf diese Prüfungshandlungen.

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

1.4 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 Ausgangslage und Vorgeschichte

Mit der Saldosteuersatz-Methode (SSS-Methode) wird seit Bestehen der Mehrwertsteuer (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 Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) nebst der Vorsteuer auch, in welchem Ausmass auf der Umsatzseite der Normalsatz (8.0%), der reduzierte Satz (2.5%) oder der Sondersatz für Beherbergung (3.8%) zur Anwendung kommt.

Die SSS-Methode war bei der Einführung der MWST als Vereinfachung für relativ wenige Steuerpflichtige mit geringem Umsatz gedacht. Die Anzahl und Höhe der SSS werden von der HA MWST festgelegt. Ab dem Jahr 2010 kommen 10 verschiedene SSS zur Anwendung. Die SSS wurden seit 1995 grundsätzlich parallel zur Erhöhung der gesetzlichen Steuersätze angepasst. 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. Aufgrund der aktuellen Umsatzgrenze von rund fünf Millionen Franken steht die SSS-Methode mittlerweile einem beträchtlichen Teil der Pflichtigen offen. Im Jahr 2009 wurde die SSS-Methode von rund einem Drittel der rund 330'000 Steuerpflichtigen genutzt. Diese vereinen aber lediglich zwischen 5 und 10 Prozent der Umsatzsteuer auf sich. Zwischen 70 und 80 Prozent der Steuerpflichtigen würden grundsätzlich die Anforderungen zur Nutzung der SSS-Methode erfüllen.

Zur Absicherung der durch die letzte Umsatzerweiterung entstandenen Risiken hat der Gesetzgeber mit einer Gesetzesanpassung per 1. Januar 2010 die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) dazu verpflichtet, die von der ESTV festgelegten SSS regelmässig auf ihre Angemessenheit zu prüfen.

2.1 Prüfergebnisse aus den Jahren 2010 und 2011

Die EFK prüfte im Jahre 2010 zuerst das Verfahren zur Ermittlung von SSS bei der Hauptabteilung Mehrwertsteuer (HA MWST). Diese Beurteilung hatte zum Ziel, die regelmässig geforderten Prüfungen anschliessend in Kenntnis des Systems durchführen zu können. Der EFK Bericht Nr. 10350 gibt diese Systembeurteilung im Wesentlichen wie folgt wieder:

- Die EFK stellte fest, dass die ESTV die SSS nachvollziehbar festlegt und das Vorgehen ausreichend dokumentiert.
- Das Gesetz und die Verordnung werden eingehalten. Die in der Botschaft vorgegebenen Ziele – beispielsweise die Forderung einer mittelfristig möglichst ausgeglichenen Steuerbelastung unabhängig vom Abrechnungssystem – sind 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 parallel zur Erhöhung der Umsatzlimite eingeführten begrenzenden Systemparameter, wie zum Beispiel die grössere Anzahl SSS oder die maximale Steuerzahllast, können 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.
- Angemessene SSS sind im Rahmen der Vorgaben und des angewendeten Systems in der Regel nur in eingeschränktem Umfang möglich. Die ESTV oder der Gesetzgeber hat keine Massstäbe zur Beurteilung der Angemessenheit entwickelt bzw. vorgegeben. Aus diesem Grund hat die EFK für die regelmässige Prüfung der SSS zwei Massstäbe selbst festlegen müssen. Der erste gibt das Mass der Steuerabweichung wieder, welche aus der Anwendung der SSS-Methode resultiert. Der zweite setzt die Steuerabweichung in Relation zur administrativen Einsparung.
- Die Daten für die Berechnung der durchschnittlichen Vorsteuerbelastung sind ungenügend. Sie basieren auf betriebswirtschaftlichen Zahlen. Diese werden mehrheitlich durch die Inspektoren anlässlich von MWST-Prüfungen bei den Steuerpflichtigen vor Ort erhoben.

Die aus den dargestellten Mängeln resultierenden Risiken wurden im Rahmen der Folgeprüfung, welche sich auf die Prüfung der zugeteilten SSS bei einzelnen Tätigkeiten fokussierte, vollumfänglich bestätigt – EFK Bericht Nr. 11277 aus dem Jahr 2011. Unabhängig davon, ob die SSS von der HA MWST rechnerisch richtig zugeteilt worden waren, sind 25 Prozent der von der EFK überprüften Sätze bezüglich eines oder beider Massstäbe unangemessen. Bei 51 Prozent der SSS konnte die Angemessenheit nicht beurteilt werden, weil die betriebswirtschaftlichen Zahlen der HA MWST nicht ausreichend SSS-Anwender enthielten.

Des Weiteren hat die EFK festgestellt, dass die Zuteilung von Steuersätzen bei zusammengelegten Tätigkeiten (kombinierte Branchen wie Maler / Gipser) nicht nach einer einheitlichen Methode erfolgte.

2.2 Empfehlungen der EFK aus den Jahren 2010 und 2011

Vor dem Hintergrund dieser Feststellungen hat die EFK im Wesentlichen folgende Empfehlungen abgegeben:

- Anzahl SSS / Datengrundlage / Berechnung
 - Eine weitere Erhöhung der Anzahl der SSS sollte geprüft werden. Damit könnten die systembedingten Differenzen bei der Satzzuteilung minimiert werden.
 - Bei Branchen / Tätigkeiten mit wirtschaftlicher Bedeutung und mangelhafter Datengrundlage sind zusätzlich Daten zu erheben. Bei Tätigkeiten ohne ausreichende Relevanz hat die EFK aus verwaltungsökonomischen Gründen auf eine entsprechende Empfehlung verzichtet.
 - Die erhobenen Datensätze müssten durch die Inspektoren hinsichtlich Eignung für die Berechnung des Branchendurchschnitts gekennzeichnet werden.
 - Die Inspektoren sollten für die Bedeutung der erhobenen Daten sensibilisiert werden, damit die Datenqualität verbessert werden kann.
- Auswertungsmöglichkeiten
 - Die statistischen Grundlagen sind in dem Sinne auszubauen, dass verlässliche Hochrechnungen für die Steuerausfälle pro Branche / Tätigkeit und das SSS-System insgesamt möglich werden.
 - Das Wechselverhalten je Steuerpflichtiger ist zu historisieren, damit Rückschlüsse auf die Richtigkeit der Höhe der SSS gezogen werden können und das Mass der Steueroptimierung abgeschätzt werden kann.
- Beurteilung Angemessenheit

Der Begriff der branchenüblichen Vorsteuerquote ist zu präzisieren und die Massstäbe zur Beurteilung der Angemessenheit sind festzulegen. Die Ergebnisse müssten in die Verordnung der ESTV über die Höhe der SSS nach Branchen und Tätigkeiten aufgenommen werden.
- Willkürfreie Umsetzung
 - Bei der Zusammenlegung von mehreren Tätigkeiten ist eine einheitliche Satzfestlegungsmethode zu wählen. Dabei soll von mehreren zur Auswahl stehenden SSS der Einzeltätigkeiten immer der höchste SSS zur Anwendung gelangen.
 - Die Satzfestlegung ist unter Hinweis auf die bei individueller Wahl der Tätigkeit zur Anwendung kommenden SSS zu publizieren.

2.3 Haltung der ESTV gegenüber den Prüfberichten und den Empfehlungen EFK

Die HA MWST hat die Empfehlungen der EFK in vielen Teilen umgesetzt bzw. zielführende Massnahmen eingeleitet. Die ESTV hat aber grundsätzliche Vorbehalte gegenüber dem Prüfverfahren als solches und gegenüber der Berichterstattung.

Die HA MWST weist u.a. darauf hin, dass die SSS-Methode nicht obligatorisch sei. Sie biete nebst administrativer Vereinfachung auch die Möglichkeit zur Steueroptimierung. Dieser Systemfehler führe auch dazu, dass jeder mathematische bzw. statistische Ansatz zur Messung der Angemessenheit der SSS von vornherein zum Scheitern verurteilt sei. Die Anwender der SSS-Methode würden überwiegend finanzielle Gewinner des Systems sein.

Die während des Jahres 2011 von der EFK durchgeführte Kontrolle habe die bekannten systemimmanenten Probleme nochmals in aller Deutlichkeit offengelegt. Auch wenn der Bericht die meisten Probleme als in der Zuständigkeit des Gesetzgebers liegend bezeichne, komme aus der Aussicht wohl zwangsläufig der Eindruck auf, dass die ESTV nicht sachgemäss vorgegangen sei. Die Lage sei aber auch deshalb unbefriedigend, weil die EFK der ESTV in den Berichten 2010 und 2011 bescheinigt habe, dass ihr Vorgehen bei der Zuteilung der Branchen und Tätigkeiten auf die einzelnen SSS "nachvollziehbar" sei. Die SSS-Methode befinde sich im Spannungsfeld zwischen möglichst grosser Einfachheit und möglichst grosser Übereinstimmung mit der effektiven Abrechnungsmethode. Je besser die mit Hilfe der SSS berechnete Steuerschuld derjenigen bei effektiver Abrechnungsmethode entsprechen soll, desto komplizierter werde die Methode.

Der vom Gesetzgeber erteilte Auftrag sei nicht erfüllbar, ausser man beschränke sich auf eine Überprüfung im Sinne der Frage, ob das Vorgehen der ESTV nachvollziehbar sei.

In Folge dieser grundsätzlichen Problematik hat die ESTV bei folgenden Punkten eine von den Empfehlungen der EFK abweichende Haltung eingenommen:

- Der Erhöhung der Anzahl SSS sowie der Einführung weiterer Begrenzungskriterien steht die ESTV kritisch gegenüber. Diese würden das System massgeblich verkomplizieren und sollen erst zu einem späteren Zeitpunkt geprüft werden.
- Die ESTV ist der Ansicht, dass "branchenübliche Vorsteuerquoten" automatisch zu "angemessenen SSS" führen. Sie ist aber bereit alternative Massstäbe zur Beurteilung der Angemessenheit zu suchen und zu prüfen, ob die Definition in die SSS-Verordnung aufgenommen werden können.
- Die Empfehlung der EFK bezüglich Satzfestlegung bei zusammengelegten Tätigkeiten erachtet die ESTV als nicht zielführend und nicht umsetzbar.

2.4 Gutachten über die Prüfungskriterien der EFK

Um bei den unterschiedlichen Beurteilungen einen Schritt weiter zu kommen, hat die EFK durch das Bundesamt für Justiz (BJ) ein Gutachten bezüglich die Auslegung des Gesetzes- und Verordnungstextes erstellen lassen. Das Gutachten sollte Klarheit darüber geben, ob die EFK mit ihrem Vorgehen die Angemessenheit richtig interpretiert bzw. was der Gesetzgeber unter Angemessenheit versteht.

Konkret standen folgende Fragen im Vordergrund:

- Welche Kriterien können für die Beurteilung der Angemessenheit gestützt auf die gesetzliche Grundlage herangezogen werden?
- Wie sind diese Angemessenheitskriterien zu quantifizieren?
- Gibt es bessere, klarere, eindeutige Kriterien für die Beurteilung der Angemessenheit der SSS als jene, welche die EFK verwendet?

3 Gutachten Bundesamt für Justiz

3.1 Welches sind die Kriterien der Angemessenheit?

Dem Gutachten des BJ vom 25. September 2012 ist sinngemäss folgendes zu entnehmen:

Die Kontrolle der Angemessenheit müsse hauptsächlich in der Beurteilung der korrekten Berechnung durch die ESTV liegen. Voraussetzung für eine korrekte Berechnung sei eine repräsentative Stichprobe. Obschon eine genaue Anzahl der notwendigen Datensätze nicht festgelegt werden könne, sei davon auszugehen, dass weniger als 10 Datensätze kaum, zwischen 20 und 30 Datensätze aber wahrscheinlich repräsentativ wären. Zusammenfassend hält das BJ fest, dass aus quantitativer Sicht eine Stichprobe von 20 bis 30 Datensätzen angemessen scheine. Die Datensätze sollen nicht nur risikoorientiert ausgewählt sein und sowohl alle Landesregionen wie auch die unterschiedlichen Betriebsgrössen und -arten repräsentieren (qualitativ).

Um dieses Ziel zu erreichen seien

- *Daten nicht risikoorientiert, sondern speziell für die Satzberechnungen zu erheben;*
- *subsidiär andere Datenbestände für die Berechnung mit heranzuziehen;*
- *subsidiär Daten verwandter Branchen mit zu berücksichtigen;*
- *Stichworte verschiedener Tätigkeiten zusammenzulegen.*

Für die Beurteilung der Übereinstimmung der Steuerbelastung unabhängig der angewandten Abrechnungsmethode sei die mittelfristige Auswirkung massgebend. Abweichungen zu Ungunsten der ESTV sollten eine höhere Toleranz zugestanden werden, weil Steuerausfälle mit der SSS-Methode durch den Gesetzgeber akzeptiert worden wären.

3.2 Wie sind diese Angemessenheitskriterien zu quantifizieren?

Es könne davon ausgegangen werden, dass diejenigen Parteien, die sich für die Aufnahme der Prüfung der Angemessenheit eingesetzt hätten, hauptsächlich eine Verbesserung der Transparenz bezüglich die Berechnungsbasis wünschten.

Die Prüfung der Steuerdifferenz zwischen beiden Abrechnungsmethoden solle die auf der Berechnung basierende Beurteilung nur noch bestätigen oder entkräften. Diese Kontrolle solle alle drei bis fünf Jahre erfolgen, damit eine mittelfristige Entwicklung ersichtlich werde. Für Steuerausfälle solle eine höhere Toleranzgrenze gelten als bei Schlechterstellung der Steuerpflichtigen. Damit werde die im neuen Gesetz ermöglichte Steueroptimierung berücksichtigt.

Das BJ nehme für sich nicht in Anspruch, Angemessenheitskriterien definieren und quantifizieren zu können.

3.3 Wie werden die Angemessenheitskriterien und Aussagen der EFK beurteilt?

Administrative Einsparung

Die Flexibilisierung des SSS-Systems sei durch das Parlament absichtlich und im Wissen um die Konsequenzen genehmigt worden. Deshalb sei bei der Prüfung der Angemessenheit eine gewisse Zurückhaltung angezeigt, insbesondere bezüglich des Vergleichs der Steuereinsparungen mit den administrativen Einsparungen. Diesen zweiten Massstab würde das BJ ersatzlos streichen.

Abweichung Steuerzahllast maximal 0,3 Prozentpunkte

Die Steuerabweichung von 0,3 Prozentpunkten als absolute Toleranzgrenze scheine dem BJ streng. Es sei allerdings schwierig, die Zulässigkeit der Toleranzgrenze von 0,3 Prozentpunkten abschliessend zu beurteilen. Obschon Einigkeit darüber herrsche, dass die Steuerbelastung mittelfristig so nahe als möglich beisammen liegen solle, müsse berücksichtigt werden, dass mit den schnellen Wechselmöglichkeiten – beispielsweise anlässlich von Investitionen – Steuerausfälle vorgesehen und akzeptiert seien. Diese Steueroptimierungsmöglichkeit müsse bei der Festlegung der Grenzwerte berücksichtigt werden. Es scheine deshalb zulässig, die Grenzen gegen unten strenger zu handhaben als diejenigen gegen oben. Diese Grundsätze gälten zudem nur unter Berücksichtigung einer Frist von drei bis fünf Jahren (mittelfristig). Zudem seien sie nur für eine gesamte Branche und nicht für Einzelfälle anwendbar.

Berechnung der Abweichung gestützt auf die SSS-Anwender der Stichprobe

Die Aussage der EFK, dass die Angemessenheit bei Branchen mit wenigen SSS-Anwendern nicht beurteilt werden könne, findet das BJ nicht korrekt. Es begründet dies damit, dass aus der Stichprobe nicht auf die gesamte Population geschlossen werden könne. So sei es trotzdem möglich, dass eine grosse Anzahl Steuerpflichtige einer Branche nach der SSS-Methode abrechne. Deshalb müsse das Ausmass der SSS-Nutzer auch ausserhalb der Stichprobe bei jeder Branche vor der Beurteilung berücksichtigt werden.

Das wichtigste Element zur Beurteilung der Angemessenheit bleibe die Satzberechnung und -zuteilung. Die Steuerdifferenz könne dann die Angemessenheit dieser Zuteilung nur noch bestäti-

gen oder entkräften. Aus Sicht BJ wäre diese Beurteilung nur opportun, sofern ausreichend SSS-Unterstellte in der Stichprobe enthalten sind.

Kriterien zur Beurteilung der Satzberechnung

Das BJ geht davon aus, dass die EFK keine Kriterien zur Beurteilung der Richtigkeit der Berechnungen der SSS entwickelt habe.

Zusammenlegen mehrerer Tätigkeiten

Die Zuteilung eines einheitlichen SSS für zusammengelegte Tätigkeiten (Beispiel Maler / Gipser) sei nicht ausgeschlossen, verdiene aber nähere Betrachtung. Die in diesem Zusammenhang erteilten Empfehlungen der EFK seien aus Sicht BJ nicht abwegig. Es sei angezeigt, den jeweils höchsten Satz anzuwenden. Es scheine dem BJ zudem gerechtfertigt, die Unterschiede der verschiedenen zusammengelegten Sätze zu kommunizieren. Steuerpflichtige, die ausschliesslich Tätigkeiten des tieferen Satzes ausüben, sollten zudem den tieferen Satz anwenden dürfen. Die Veröffentlichung wäre in der Verordnung ideal. Als Alternative käme die Information der Verbände in Frage.

3.4 Einfluss auf die Prüfungen

Bereits erfüllte Vorschläge des BJ

Die nachfolgend dargestellten Punkte wurden bereits bisher im Einklang mit dem Gutachten umgesetzt.

Mittelfristige Auswirkung: Die EFK hat sich bei ihren Prüfungen auf die Datengrundlagen aller Prüfungen mit Beginn Prüfperiode ab 1996 abgestützt. Gleichzeitig wertete sie jeweils die Daten auch selektiv erst ab Beginn Prüfperiode 2000 aus. Eine Entwicklung der Verhältnisse ist somit bei der Beurteilung ersichtlich und wurde auch berücksichtigt. Das Erfordernis der Beurteilung der mittelfristigen Auswirkung ist einerseits durch den oben erwähnten Umstand, aber auch durch die Datengrundlage an sich gegeben. Die Prüfungen der ESTV umfassen in der Regel je Datensatz einen Zeitraum von fünf Jahren. Diese fünf Jahre sind in den betriebswirtschaftlichen Zahlen abgebildet.

Kriterien für die Beurteilung der Satzfestlegung: Für die Beurteilung der Berechnungen der ESTV gibt es Kriterien. Die EFK stellt – zwar auf einheitlicher Datenbasis wie die ESTV – eigenständige Berechnungen an. Führen diese zu einer mit der ESTV übereinstimmenden Satz zuteilung wird die Berechnung der ESTV als richtig anerkannt, andernfalls wird im Anschluss an eine Differenzbereinigung mit der ESTV die Berechnung als falsch deklariert.

Repräsentative Stichprobenauswahl: Die ESTV hat bereits bis anhin einen Anteil der durchgeführten Prüfungen nicht risikoorientiert ausgewählt, um verlässlichere Zahlen für die SSS-Berechnung zu erhalten. Ebenfalls wurden in Einzelfällen Spezialerhebungen durchgeführt, um die betriebswirt-

schaftlichen Zahlen in indizierten Branchen zu ergänzen. Die EFK hat bisher solche Zusatzerhebungen nur in Ausnahmefällen verlangt, wenn dies wirtschaftlich angezeigt schien. Das BJ legt jedoch ohne Einschränkung grosses Gewicht auf die Qualität und Quantität der Berechnungsgrundlage.

Anpassungen bei der Prüfungsdurchführung und den Beurteilungskriterien

Quantitative und qualitative Beurteilung der Datengrundlage: Das BJ legt nahe, stark auf die Kontrolle der Berechnungsgrundlagen zu fokussieren. Dies bedeutet, grundsätzlich bei Datenbeständen < 20 Datensätze, zwingend aber bei Datenbeständen < 10 Datensätze, müssen zusätzliche Erhebungen durchgeführt oder andere Datenbanken mit einbezogen werden. Die Auswahl der Steuerpflichtigen sollte auf einer statistisch einwandfreien Methode basieren.

Systemabhängige Steuerdifferenz: Das BJ hat sich über die Höhe der mittelfristig akzeptablen Abweichung zwischen beiden Abrechnungsverfahren nicht konkret geäussert. Es weist aber darauf hin, dass diese Toleranz asymmetrisch ausgestaltet werden müsste. Die EFK anerkennt die entsprechende Begründung und wird künftig Steuervorteile bis 0,5 Prozentpunkte und Steuernachteile bis 0,3 Prozentpunkte als angemessen akzeptieren.

Angemessenheit bei kleiner Anzahl SSS-Nutzer: Die rechnerische Steuerabweichung ist nur bei einer genügenden Anzahl SSS-Anwender als Indiz für die Einhaltung oder als Begründung für das Verfehlen der Angemessenheit zulässig. Sind zu wenig SSS-Anwender in der Stichprobe, wird die EFK ihre Beurteilung der Angemessenheit allein gestützt auf die Quantität und Qualität der Datenbasis sowie auf die korrekte rechnerische Ermittlung und Zuteilung stützen.

Beurteilung bei kleinen Datenbeständen: Stichprobengrössen von mehr als zwanzig Datensätzen gelten gemäss BJ als wahrscheinlich angemessene Berechnungsgrundlage. Eine Datengrundlage von weniger als 10 Datensätzen ist kaum angemessen. Der Nachweis der Angemessenheit kann damit nicht erbracht werden. Konsequenterweise wird die EFK die SSS künftig bei einer ungenügenden Datenbasis als nicht angemessen beurteilen.

Auf die Beurteilung der Steuerdifferenzen in Relation zur administrativen Einsparung wird die EFK auf Anraten des BJ künftig verzichten.

Die EFK beurteilt im Rahmen der Prüfung 2012 alle bereits in den Vorjahren geprüften SSS erneut gestützt auf die Erkenntnisse des Gutachtens BJ. Die Empfehlungen der Vorjahre an die ESTV werden im Folgenden wo nötig angepasst und präzisiert.

4 Gesamtbeurteilung gestützt auf die geprüften Branchen / Tätigkeiten

4.1 Massstab zur Beurteilung der festgelegten Saldosteuersätze

Gestützt auf das Gutachten des BJ vom 25. September 2012 erfolgt diese Prüfung im Vorjahresvergleich mit angepassten Massstäben und einer abweichenden Gewichtung der verschiedenen Beurteilungspunkte. Gleichzeitig wurden alle in den Vorjahren beurteilten Branchen / Tätigkeiten nach den neuen Kriterien nochmals beurteilt. Die Gründe für die einzelnen Anpassungen sind unter Ziffer 3 dieses Berichts ausgeführt. Die wesentlichen Aussagen des Gutachtens BJ sind in die Beurteilung eingeflossen.

Primär werden alle Sätze auf ihre korrekte, willkürfreie Berechnung überprüft.

Willkürfreiheit	Wirkung	Indikator	Beurteilung
Fehlerhafte Berechnung:	Fehlerhafte Berechnungen können zu hohe oder zu tiefe SSS zur Folge haben.	Die durch die EFK ermittelten SSS weichen von jenen der MWST ab. Die Systematische Differenz wird durch fehlerhafte Berechnungen verstärkt.	Vorhandensein / Fehlen einer plausiblen Begründung und Dokumentation der Abweichung.
Zusammenfassung mehrerer Stichworte	Werden mehrere Stichworte zusammengefasst, kommen für ein oder mehrere Stichworte ein anderer als der rechnerische korrekte SSS zur Anwendung	Die durch die EFK ermittelten SSS weichen von jenen der MWST ab. Die Systematische Differenz wird verstärkt.	Willkürfreies / uneinheitliches Festlegen der SSS bei zusammengelegten Stichworten. Transparenz gegen Aussen

Sekundär erfolgt die Prüfung der Angemessenheit bei allen SSS.

Systemschwäche	Wirkung	Indikator	Massstab zur Beurteilung der Angemessenheit
Ungenügende Datengrundlage: Die Datengrundlage wurde vorwiegend nach Risikoüberlegungen gebildet und repräsentiert nicht den Branchendurchschnitt. Als Folge der Wechselmöglichkeit ist davon auszugehen, dass die berücksichtigte Vorsteuer auf Investitionen für SSS-Anwender nicht repräsentativ ist. Die Datenbasis ist zu schmal, es hat zu wenige Datensätze je Branche / Tätigkeit.	Tendenziell werden mehr Daten von Steuerpflichtigen mit hohen Vorsteuerabzügen erfasst. Dies führt zu einem zu tiefen Satz. Die berücksichtigten Vorsteuern auf Investitionen sind bei aktivem Wechselverhalten zu hoch und führen zu einem zu tiefen Satz. Mit einer unangemessenen Datenbasis ist der Nachweis der Angemessenheit nicht möglich.	Die EFK basiert ihre Berechnungen auf identischen Datengrundlagen wie die MWST. Die Auswirkung dieser Fehler kann mit der zu Verfügung stehenden Datenbasis nicht quantifiziert werden. Die zur Verfügung stehende Anzahl Datensätze ist qualitativ oder quantitativ ungenügend.	Es müssen mindestens 20 Datensätze zur Verfügung stehen. Diese sollten den Anforderungen einer repräsentativen Auswahl entsprechen. Werden diese Anforderungen nicht erfüllt, ist die Angemessenheit zu verneinen.

Systemschwäche	Wirkung	Indikator	Massstab zur Beurteilung der Angemessenheit
<p>Systematische Differenz: Die Rundungsdifferenz zur Ermittlung der SSS wirkt sich bei hohen Umsätzen stark aus. 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. Grosse Rundungsdifferenzen können zu Wettbewerbsverzerrungen führen</p>	<p>Hohe frankenmässige Abweichung zwischen effektiver Steuerzahllast und Steuerbelastung mit SSS.</p>	<p>Diese Abweichungen lassen sich nur verlässlich berechnen, wenn sich eine genügende Anzahl SSS-Anwender in der Stichprobe befinden. Bei weniger als 10 SSS-Anwendern wird die Angemessenheit allein auf die korrekte Berechnung abgestellt. Ab 10 SSS-Anwendern in der Stichprobe werden Steuerausfälle bis 0,5 Prozentpunkte und Steuermehreinahmen bis 0,3 Prozentpunkte als angemessen beurteilt. 0,3 Prozentpunkte entsprechen hochgerechnet auf rund 40 Mia. SSS-Umsatz einer Spanne von + 120 Mio. Franken; 0,5 Prozentpunkte einer solchen von - 200 Mio. Franken</p>
<p>Inhomogene Branchen: Inhomogene Branchen / Tätigkeiten führen zu Abweichungen von der Normalverteilung (Gauss-Verteilung) wie: Flache Verteilungskurve mit einem hohen Anteil Steuerpflichtiger bei den Extremwerten 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 der Systematischen Differenz wird verstärkt oder abgeschwächt.</p>	

4.2 In den Jahren 2010 bis 2012 wurden 82 Branchen / Tätigkeiten geprüft

Die EFK hat in den Jahren 2010, 2011 und 2012 insgesamt 82 von insgesamt rund 470 Branchen / Tätigkeiten geprüft. Die betreffenden Branchen / Tätigkeiten sind in Anhang 2 aufgelistet.

4.3 Die rechnerisch korrekte und transparente Zuteilung ist mehrheitlich gegeben

Von 82 geprüften Branchen / Tätigkeiten konnten nur bei einem SSS die Differenzen nicht abschliessend bereinigt werden.



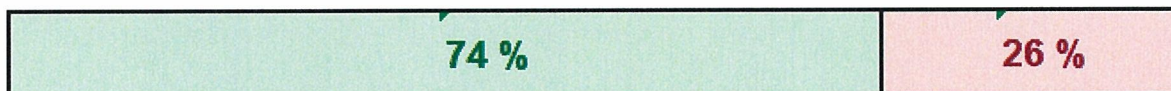
Zusätzlich erfolgten vier Zuteilungen intransparent, nach nicht objektiv beurteilbaren Kriterien.



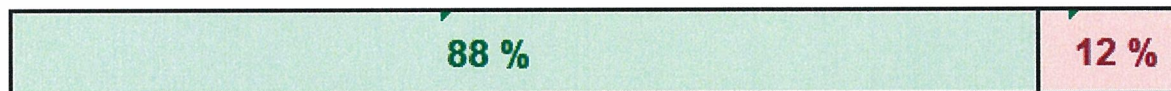
Insgesamt wurden somit bei rund 6 Prozent der geprüften Branchen / Tätigkeiten ein SSS zuge-
teilt, der sich nicht allein aus der durchschnittlichen Vorsteuerbelastung der entsprechen-
den Branche / Tätigkeit ableiten lässt.

4.4 Das SSS-System ist auch nach neuer Beurteilung insgesamt unangemessen

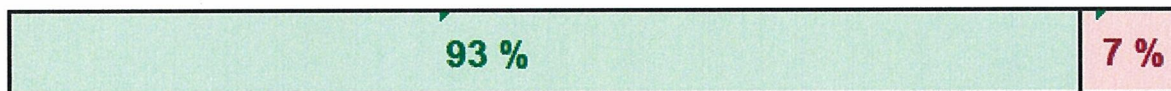
Von 82 geprüften Branchen / Tätigkeiten stehen bei 21 weniger als 20 Datensätze für die Berechnung der durchschnittlichen Steuerzahllast zur Verfügung,



davon bei 10 sogar weniger als 10 Datensätze. Die Datengrundlage ist somit nicht angemessen.



Zusätzlich weisen die SSS-Anwender von sechs Branchen / Tätigkeiten eine über den Grenzwerten liegende Abweichung gegenüber der effektiven Abrechnungsmethode aus.



Insgesamt erfüllen somit nur rund 67 Prozent – bei einer Untergrenze von mindestens 20 Datensätzen – bzw. rund 80 Prozent – bei einer Untergrenze von mindestens 10 Datensätzen – der geprüften Branchen / Tätigkeiten die Angemessenheitskriterien. Die Gesamtbeurteilung bleibt somit gleich wie vor der Berücksichtigung des BJ-Gutachtens. Das SSS-System ist insgesamt nicht angemessen.

5 Beurteilung und Empfehlungen zu einzelnen Branchen / Tätigkeiten

5.1 Bei einem SSS konnten die Differenzen nicht abschliessend bereinigt werden

Bei der Satzfestlegung der Branche / Tätigkeit "Auto-Neuwagen: Handel" konnte die unterschiedliche Beurteilung zwischen der ESTV und der EFK nicht abschliessend bereinigt werden. Die Datenerhebung dieser Branche / Tätigkeit weicht vom Standardverfahren ab und beinhaltet verschiedene Unsicherheiten, namentlich bezüglich Vorsteuer 11b. Die ESTV hat dieses Problem erkannt und wird ab dem Jahr 2013 die betriebswirtschaftlichen Zahlen der Branche / Tätigkeit "Auto-Neuwagen: Handel" mit einem überarbeiteten Erfassungsfeld gezielt neu erheben. Es ist vorgesehen, bis Ende des Jahres 2014 den SSS gestützt auf diese verbesserte Datenbasis neu festzulegen.

Die EFK konnte diesem Vorgehen zustimmen, zumal ihr versichert wurde, dass Berechnungen des Branchenverbandes eine mit der Satzzuteilung der ESTV übereinstimmende Steuerzahllast ausweisen.

Die ESTV wird die EFK über die Ergebnisse der Neuberechnungen informieren.

5.2 Die SSS von vier Branchen / Stichworten wurden nicht transparent festgelegt

Gestützt auf ihre Prüfungen beurteilt die EFK in vier Fällen die Zuteilung des SSS als nicht korrekt. Es handelt sich in allen vier Fällen um eine Zusammenlegung mit einer anderen Branche / Tätigkeit. D.h. den nachgenannten Stichworten wurden der höhere oder tiefere SSS der anderen Branche / Tätigkeit zugeteilt. Somit weicht der zugeteilte SSS vom rechnerisch angezeigten ab.

Konkret handelt es sich um die nachfolgenden Branchen / Tätigkeiten:

- Schliess- / Sicherheitsanlagen
- Spenglerei
- Take-Away ohne Konsumationsmöglichkeit
- Liegenschaften: Vermittlung

Die HA MWST begründet die von der Berechnung der EFK abweichende SSS-Zuteilung damit, dass einzelne Tätigkeiten oft gemeinsam oder in Kombination mit anderen Tätigkeiten ausgeführt werden. Es liegt dann im Interesse der Steuerpflichtigen und der ESTV für alle Tätigkeiten einer Branche einen einheitlichen SSS anwenden zu können. Beispielsweise werden Einzeltätigkeiten wie Malen und Gipsen zu einer Branche / Tätigkeit zusammengefasst. Durch das Zusammenfassen kann der Gesamtumsatz zu einem einheitlichen SSS abgerechnet werden, was den Abgrenzungsaufwand für alle Beteiligten klein hält.

Die EFK vertritt die Ansicht, dass gemeinsame SSS im Interesse der administrativen Vereinfachung zulässig sein sollten, allerdings nur dann, wenn bestimmte Rahmenbedingungen eingehalten werden.

- Werden mehrere Stichworte / Tätigkeiten unter einem Satz zusammengefasst, muss in der Regel der höchste Satz aller Stichworte dieser Zusammenfassung zur Anwendung kommen. Begründete Ausnahmen sind höchstens bei Tätigkeiten ohne wirtschaftliche Bedeutung angezeigt.
- Für alle zusammengelegten Stichworte / Tätigkeiten ist nebst dem zusammengelegten ein individueller SSS festzulegen.
- Der zusammengelegte und die individuellen SSS sind in der Verordnung oder in anderer geeigneter Weise zu publizieren.
- Unternehmen, welche nur eine einzelne der zusammengelegten Tätigkeiten ausüben, dürfen diese Tätigkeit nach dem individuellen Satz für dieses Stichwort / Tätigkeit abrechnen.
- Unternehmen, welche mehrere Tätigkeiten ausüben, steht es offen, trotz zusammengelegtem SSS die Teilumsätze getrennt mit den individuellen SSS je Stichwort / Tätigkeit abzurechnen. Die Limite von maximal zwei unterschiedlichen SSS bleibt bestehen.

Dieser Lösungsansatz lehnt sich an die in Artikel 87 MWSTV vorgesehene Satzfestlegung für Unternehmen mit mehr als zwei umsatzstarken Tätigkeiten an.

Empfehlung 1 (Priorität 1)

Die Berechnung und/oder die Satzzuteilung der EFK weichen bei verschiedenen Tätigkeiten von der Satzzuteilung der HA MWST ab. Die Abweichungen werden durch die Zusammenlegung verschiedener Branchen / Tätigkeiten verursacht.

Die EFK empfiehlt,

- *bei zusammengelegten Branchen / Tätigkeiten stets den höchsten SSS der zusammengelegten Branchen / Tätigkeiten anzuwenden;*
- *die individuellen SSS je Branche / Tätigkeit ebenfalls festzulegen;*
- *sowohl den SSS der zusammengelegten Branchen / Tätigkeiten wie auch die individuellen SSS je Branche / Tätigkeit offen zu legen;*
- *dem Steuerpflichtigen bei der Erstanwendung offen zu lassen, ob er den SSS der zusammengelegten Tätigkeit anwenden oder mit den individuellen SSS je Branche / Tätigkeit abrechnen will.*

5.3 Bei 10 bis 21 Branchen / Tätigkeiten ist die Grundlage für die SSS-Festlegung unangemessen

Gemäss BJ sind für eine korrekte Berechnung eine repräsentative Stichprobe Voraussetzung. Aus quantitativer Sicht wird eine Stichprobe von mindestens 20 Datensätzen als angemessen beurteilt. Eine Stichprobe von weniger als zehn Datensätzen ist kaum angemessen. Die Auswahl der Datensätze soll repräsentativ sein.

Gemäss Prüfung der EFK sind diese Voraussetzungen bei 21 der beurteilten Branchen / Tätigkeiten nicht gegeben (weniger als 20 Datensätze), davon weisen 10 weniger als 10 Datensätze aus.

Die Angemessenheit kann demnach nicht nachgewiesen und muss in diesen Fällen verneint werden.

Konkret handelt es sich um die SSS folgender Branchen / Tätigkeiten:

- Auto-Neuwagen: Handel
- Autowaschanlage
- Bankdienstleistungen < 10 Datensätze
- Bäume / Sträucher: Pflege, Schnitt
- Dienstleistungen, sofern zum reduzierten Satz steuerbar und soweit nicht anderswo genannt
- Finanzdienstleistungen
- Formenbau < 10 Datensätze
- Gebrauchsgüter: Handel
- Gemüse: Handel < 10 Datensätze
- Kalibrieren von Gegenständen aller Art < 10 Datensätze
- Messungen aller Art < 10 Datensätze
- Niederspannungskontrollen < 10 Datensätze
- Party-Service: Lieferung von Nahrungsmitteln ohne Serviceleistung bei den Kunden
- Pizza-Kurierdienst: Lieferung von Nahrungsmitteln < 10 Datensätze
- Schmiede
- Schweiss-, Lötwerkstätte < 10 Datensätze
- Strassenreinigungsunternehmen < 10 Datensätze
- Take-Away ohne Konsumationsmöglichkeit
- Tonaufnahmestudio
- Wasseraufbereitungsanlagen: Lieferung mit Montage sowie Service
- Zäune: Herstellung, Lieferung mit Montage sowie Reparaturen < 10 Datensätze

Es ist Aufgabe der ESTV das SSS-System bzw. die Organisation um das SSS-System so anzupassen, dass die Berechnungen auf angemessenen Grundlagen beruhen. Um dieses Ziel zu erreichen, sind alle innerhalb des Gesetzes zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen oder das Gesetz ist anzupassen. Gemäss BJ soll die Datenbasis durch spezielle Zusatzerhebungen oder dem Einbezug anderer Datenquellen erweitert werden. Die Auswahl der Steuerpflichtigen soll auf einer statistisch einwandfreien Methode basieren. Es soll allerdings auch kritisch hinterfragt werden, ob tatsächlich jeder Kleinbranche, jeder speziellen Tätigkeit ein eigener SSS zugeordnet werden muss.

Empfehlung 2 (Priorität 1)

Bei 12 – 26 Prozent der geprüften Branchen / Tätigkeiten erwies sich die Datengrundlage als nicht angemessen. Die Anzahl Datensätze ist zu gering, die Auswahl der Steuerpflichtigen erfolgte risikoorientiert; ob die Auswahl trotzdem repräsentativ ist, kann nicht nachgewiesen werden.

Die EFK empfiehlt, das SSS-System so anzupassen, dass die Berechnung der durchschnittlichen Vorsteuerbelastung und somit die Zuteilung der SSS auf einer statistisch einwandfreien, ausreichenden Datenbasis gründet.

5.4 Die Steuerbelastung ist bei sechs Branchen / Tätigkeiten bei Anwendung der SSS-Methode unangemessen

Bei sechs Branchen / Tätigkeiten beurteilt die EFK gestützt auf ihre Prüfungen den zugeteilten SSS als nicht angemessen. Die Steuerzahllast der in der Datenbank enthaltenen SSS-Nutzer weicht bei Anwendung des SSS-Systems stark von der Steuerzahllast nach effektiver Abrechnungsmethode ab. Es handelt sich um die nachfolgend genannten Branchen / Tätigkeiten:

- Handel mit zum Normalsatz steuerbaren Gegenständen, soweit nicht anderswo genannt
- Heizungen und Lüftungen: Lieferung mit Montage sowie Service
- Herstellung von zum Normalsatz steuerbaren Gegenständen, soweit nicht anderswo genannt; gilt nicht für eine Bearbeitungen und Lohnarbeiten
- Konfektionsgeschäft: Handel mit Bekleidung
- Spenglerei
- Velo- und Motogeschäft: sämtliche branchenüblichen Tätigkeiten

Bei den "Spenglereien" wird sich die Abweichung nach Umsetzung der unter Ziffer 5.2 abgegebenen Empfehlung reduzieren.

Bei zwei dieser sechs Branchen / Tätigkeiten – "Handel-" bzw. "Herstellung von zum Normalsatz steuerbaren Gegenständen" – handelt es sich um sogenannte Auffangstichworte. Hier ist eine grössere Streuung kaum zu vermeiden. Bei einer grossen Streuung steigt auch das Risiko von höheren Abweichungen abhängig vom angewandten Abrechnungsverfahren.

Die Abweichung der restlichen oben genannten Branchen / Tätigkeiten ist zu analysieren. Massnahmen zur Beseitigung der Unangemessenheit sind zu prüfen. Mögliche Lösungsansätze finden sich in der Aufspaltung in oder der Limitierung von Handels- bzw. Herstellungsteilen.

Empfehlung 3 (Priorität 2)

Abweichungen in der Steuerzahllast von mehr als plus 0,3, minus 0,5 Prozentpunkte sind nach Beurteilung der EFK unangemessen und nach Möglichkeit zu beseitigen.

Die EFK empfiehlt, jede Branche / Tätigkeit mit einer Abweichung der Steuerzahllast über der definierten Toleranz zu analysieren. Es sind Lösungen zu suchen, welche die Angemessenheit des SSS-Systems sicher stellen. Die Analyse, die Lösung oder die Ablehnung von Änderungen sind zu dokumentieren.

6 Schlussbesprechung

Die Revisionsergebnisse wurden anlässlich der Schlussbesprechung vom 12. Dezember 2012 erörtert. Es nahmen folgende Personen teil:

HA MWST: Dr. Gabriel Rumo, Hauptabteilungschef
Roch Christan, Leiter Analyse, Projekte, Risikoerkennung
Beat Spicher, Stv. Leiter Stabsstelle Gesetzgebung
Dr. Brigitte van Baalen, Analyse und Information
Philippe Perler, Analyse und Information
Gschwandner Norbert, Leiter Finanzinspektorat

EFK: Andreas Meyer, Mandatsleiter
Peter Küpfer, Revisionsleiter

Die einzelnen Ausführungen des Prüfberichtes wurden nicht bestritten, bzw. durch die EFK im Anschluss an die Schlussbesprechung angepasst. Hingegen äusserte die HA MWST grundsätzliche Vorbehalte gegenüber dem Prüfungsverfahren und der Berichterstattung. Zudem stellte sich die ESTV gegen die negative Beurteilung der Angemessenheit einzelner SSS, allein gestützt auf die definierte Mindestanzahl Datensätze als Grundlage für die Satzberechnung.

Die EFK dankt für die gewährte Unterstützung.

EIDGENÖSSISCHE FINANZKONTROLLE



Martin Köhli
Fachbereichsleiter



Peter Küpfer
Revisionsleiter

Beilage

Gutachten des BJ vom 25. September 2012

Anhang 1: Grundlagen der Prüfung

Systembeurteilung der EFK, Revisionsbericht Nr. 10350 vom Januar 2011

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 6. Dezember 2010 (SR 641.202.62)

Gutachten des BJ vom 25. September 2012

Anhang 2: Geprüfte Branchen / Tätigkeiten

Darstellung in alphabetischer Reihenfolge, Erstprüfung in den Jahren 2010 (**braun**), 2011 (**blau**) und 2012 (**schwarz**):

- **Architekturbüro**
- Altmaterial: Handel
- Anwaltsbüro
- **Arztpraxis: Verkauf von Medikamenten und Verbandsmaterial**
- Auto-Elektro-Werkstatt
- Auto-Karoseriespenglerei
- Auto-Malerei / Auto-Spritzwerk
- Auto-Neuwagen: Handel
- Auto-Occasionen bis 3,5 t: Handel
- Auto-Reparaturwerkstätte
- Autoverwertung
- Autowaschanlage
- Bäckerei
- Bankdienstleistungen
- Baugeschäft
- Baumaterial: Handel
- Bäume / Sträucher: Pflege, Schnitt
- Blitzschutzanlagen: Lieferung mit Installation
- **Blumengeschäft**
- Boote und Zubehör: Handel
- Buchhaltungsbüro
- **Cheminée-Bau**
- **Coiffeursalons: Handel**
- Dachdeckergeschäft
- Deckenverkleidung: Lieferung mit Montage
- Dienstleistungen, sofern zum Normalsatz steuerbar und soweit nicht anderswo genannt
- Dienstleistungen, sofern zum reduzierten Satz steuerbar und soweit nicht anderswo genannt
- **Drogerie**
- EDV-Serviceleistungen / EDV-Beratungen
- Engineeringbüro / Technisches Büro
- Entsorgungsdienstleistungen
- Finanzdienstleistungen
- Formenbau
- Gartenunterhalt
- Gebrauchsgüter: Handel

- Gemüse: Handel
- Geometerbüro
- Grafikatelier
- Handel mit zum Normalsatz steuerbaren Gegenständen, soweit nicht anderswo genannt
- Heizungen und Lüftungen: Lieferung mit Montage sowie Service
- Herstellung von zum Normalsatz steuerbaren Gegenständen, soweit nicht anderswo genannt; gilt nicht für eine Bearbeitungen und Lohnarbeiten
- Informatikdienstleistung
- Ingenieurbüro
- Kalibrieren von Gegenständen aller Art
- Käserei
- Kolonialwaren: Handel
- Konfektionsgeschäft: Handel mit Bekleidung
- Kosmetische Produkte: Handel
- Liegenschaften: Vermittlung
- Liegenschaften: Verwaltung
- Malerei, Gipserei, Tapeziererei
- Messungen aller Art
- Metallbau
- Niederspannungskontrollen
- Party-Service: Lieferung von Nahrungsmitteln ohne Serviceleistung bei der Kundin oder beim Kunden
- Pizza-Kurierdienst: Lieferung von Nahrungsmitteln
- Plattenlegerei
- Publicrelations-Büro / PR-Tätigkeiten
- Quartierladen
- Reinigungsunternehmen
- Reparaturen aller Art, soweit nicht anderswo genannt
- Restaurant
- Sanitäre Installationen: Lieferung mit Montage, Service, Reparaturen
- Schliess- / Sicherheitsanlagen: Lieferung mit Montage sowie Nachmachen von Schlüsseln
- Schlosserei
- Schmiede
- Schreinerei
- Schweiss-, Lötwerkstätte
- Sicherheitsdienstleistungen
- Spenglerei
- Strassenreinigungsunternehmen
- Take-Away ohne Konsumationsmöglichkeit
- Tonaufnahmestudio
- Transport von Gütern, ohne Kurier- / Express- / Paketdienst

- Treuhandbüro
- Unternehmensberatung
- Velo- und Motogeschäft: sämtliche branchenüblichen Tätigkeiten
- Wasseraufbereitungsanlagen: Lieferung mit Montage sowie Service
- Werbeagentur
- Zäune: Herstellung, Lieferung und Montage sowie Reparaturen
- Zimmerei
- Zügelunternehmen

Anhang 3: Abkürzungen, Glossar, Priorisierung der Empfehlungen der EFK

Abkürzungen:

BB	Bundesbeschluss
BJ	Bundesamt für Justiz
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
FHV	Finanzhaushaltsverordnung
FKG	Finanzkontrollgesetz
HA MWST	Hauptabteilung Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz)
MWSTV	Verordnung über die Mehrwertsteuer
SR	Systematische Rechtssammlung
SSS	Saldosteuersatz
Vorsteuer 110 bzw. 11A	Steuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand
Vorsteuer 111 bzw. 11B	Steuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand

Glossar:

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

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.



P.P. CH-3003 Berne, OFJ

Contrôle fédéral des finances
Monbijoustrasse 45
3003 Berne

EFK 3.0000.605.000/11.02
2 8. SEP. 2012 <i>lv</i>
<i>filwa</i> <i>mean</i> <i>kuap</i>

N° Référence: COO.2180.109.7.81380 / 665.1/2012/01018

Votre référence :

Notre référence : bj-bc

Berne, le 25 septembre 2012

Angemessenheit der Saldosteuersätze der Mehrwertsteuer

Madame, Monsieur,

Depuis l'entrée en vigueur le 1er janvier 2010 de la loi sur la TVA révisée (LTVA; RS 641.20), le Contrôle fédéral des finances (CFF) est chargé de vérifier régulièrement que les taux de la dette fiscale nette (TDFN) sont adéquats (art. 37, al. 3 LTVA, art. 6, let. k de la loi sur le Contrôle des finances [LCF; RS 614.0]). La mise en oeuvre de cette nouvelle tâche cause certains problèmes, raison pour laquelle vous avez, par courrier du 7 juin dernier, prié notre office de répondre aux questions suivantes:

1. Welche Kriterien können für die Beurteilung der Angemessenheit gestützt auf die vorliegende gesetzliche Grundlage herangezogen werden?
 - Welches sind – gestützt auf Gesetz, Verordnung und allfällige weitere Quellen (Gerichtsentscheide, Verwaltungspraxis, Lehre, weitere) – die Kriterien für die Beurteilung der Angemessenheit, welche heute herangezogen werden könnten bzw. müssten?
 - Wie sind diese Angemessenheitskriterien zu quantifizieren? Sind diese Kriterien hinreichend eindeutig, um ein befriedigendes Prüfungsergebnis bzw. eine Aussage über die Angemessenheit machen zu können?
2. Gibt es bessere, klarere oder eindeutigere Kriterien für die Beurteilung der Angemessenheit der Saldosteuersätze als jene, welche die Eidgenössische Finanzkontrolle verwendet?

Office fédéral de la justice OFJ
Luzius Mader, Prof. Dr. iur.
Bundesrain 20, 3003 Berne
Tél. +41 31 322 41 02, fax +41 31 322 84 01
luzius.mader@bj.admin.ch
www.ofj.admin.ch

Nous souhaitons d'emblée relever que les questions qui nous sont posées relèvent de l'application du droit qui n'est en principe pas de notre ressort. La portée de notre contribution est dès lors limitée aux éléments de fait qu'il nous est possible de tirer des informations contenues dans le rapport du CFF ainsi que des informations complémentaires qui nous ont été données tant par l'AFC que par le CFF.

Afin de répondre aux questions posées, nous rappellerons tout d'abord les principes qui régissent l'imposition selon les taux de la dette fiscale nette en mettant en lumière les nouveautés – importantes – qui ont été introduites à partir du 1er janvier 2010. Nous nous fonderons pour ce faire sur la législation et la pratique administrative pertinentes et relèverons également les opinions jurisprudentielles et doctrinales. Nous procéderons ensuite à l'interprétation de l'art. 37, al. 3 LTVA sur la base des interprétations historique et téléologique de la disposition. Sur la base de ces éléments nous tenterons de déterminer les contours et l'étendue du contrôle qui incombe au CFF et, partant, les critères à retenir par ce dernier.

Résumé des réponses

1. Welches sind – gestützt auf Gesetz, Verordnung und allfällige weitere Quellen (Gerichtsentscheide, Verwaltungspraxis, Lehre, weitere) – die Kriterien für die Beurteilung der Angemessenheit, welche heute herangezogen werden könnten bzw. müssten?
 - A la lumière de l'historique de l'art. 37, al. 3 LTVA, le contrôle de l'adéquation des TDFN doit principalement porter sur l'exactitude arithmétique des taux déterminés par l'AFC.
 - L'exactitude des données suppose l'utilisation d'échantillons représentatifs tant sous l'angle quantitatif que qualitatif. Sous l'angle qualitatif, il serait souhaitable de bénéficier d'échantillons provenant de différentes catégories de contribuables par branche (sous l'angle des régions, du type d'activités exercées et des chiffres d'affaires imposables). D'un point de vue quantitatif, un échantillon portant sur 20 à 30 assujettis par branche semble adéquat.
 - Les données utilisées pour la détermination des TDFN étant récoltées dans le cadre des contrôles de l'AFC, il serait utile que celle-ci planifie ses contrôles non seulement en fonction des analyses de risque mais également en tenant compte de la problématique des TDFN.
 - En l'absence de données suffisantes, il serait de compléter l'échantillon au moyen de données provenant de branches similaires et des données contenues dans les banques de données de l'AFC; dans de tels cas on examinera la possibilité de fusionner les branches en question.
 - Pour les branches contenant plusieurs activités, on appliquera en principe le taux le plus élevé; il serait toutefois judicieux de donner aux contribuables qui n'exercent qu'une des activités la possibilité d'appliquer le taux pertinent pour cette activité.
 - La vérification de la relation entre le montant d'impôt qui devrait être versé en application du décompte effectif et celui qui découlerait du décompte selon les TDFN devrait être effectuée tous les 3 à 5 ans de manière à avoir une vision de l'évolution à moyen terme. Ce faisant, on appréciera les différences vers le bas de manière plus sévère que les différences vers le haut, de manière à tenir compte des possibilités d'optimisation aménagées dans la nouvelle loi.
2. Wie sind die Angemessenheitskriterien zu quantifizieren? Sind diese Kriterien hinreichend eindeutig, um ein befriedigendes Prüfungsergebnis bzw. eine Aussage über die Angemessenheit machen zu können?

L'élargissement des données utilisées pour la fixation des TDFN permet sans doute d'améliorer la qualité et la représentativité des taux déterminés. Quantifier cette amélioration ex ante nous paraît toutefois impossible et il s'agira d'attendre le résultat des contrôles des prochaines années. Compte tenu du cadre légal en vigueur et des contraintes auxquelles il faut se plier, les solutions esquissées devraient permettre de donner une solution satisfaisante ou d'éviter, en tous les cas, des résultats arbitraires.

3. Gibt es bessere, klarere oder eindeutigere Kriterien für die Beurteilung der Angemessenheit der Saldosteuersätze als jene, welche die Eidgenössische Finanzkontrolle verwendet?
- Il est difficile de définir la teneur précise des critères à retenir. Comme relevé sous le chiffre 1, les efforts devraient tendre à améliorer la représentativité qualitative et quantitative des échantillons retenus.
 - Les taux devraient pouvoir être fixés de manière pragmatique en fonction des différences et de l'évolution constatées dans les différentes branches: certains regroupements ou, au contraire, certaines séparations au sein d'une même branche devraient cas échéant pouvoir être créés.
 - La relation entre l'impôt payé sur la base de la méthode effective et celui payé sur la base de la méthode des TDFN devrait être contrôlée à moyen terme; le seuil de tolérance devrait être plus sévère pour les différences vers le bas.
 - Le CFF doit par ailleurs éviter de porter un jugement individuel puisque les TDFN doivent aboutir à des résultats corrects "pour la moyenne de la branche".
 - Enfin, il serait souhaitable de renoncer au critère visant à comparer l'économie administrative et l'économie fiscale obtenues.

Table des matières

1	Rappel du problème	6
2	Taux de la dette fiscale nette	7
2.1	Mécanisme.....	7
2.1.1	Mode de détermination des TDFN.....	8
2.1.2	Règle des 10%.....	8
2.1.3	Réglementation des branches mixtes.....	9
2.2	TDFN sous le régime de l'ancienne TVA.....	9
2.3	TDFN à partir du 1er janvier 2010.....	10
2.4	Conclusions intermédiaires.....	11
3	Interprétation de l'art. 37, al. 3 LTVA	12
3.1	Historique de la disposition.....	12
3.2	Interprétation téléologique.....	13
4	Examens des critères développés par le Contrôle fédéral des finances	13
4.1	Détermination des TDFN.....	13
4.2	Attribution des taux retenus par l'AFC.....	15
4.3	Critère de la charge fiscale.....	15
4.4	Critère de l'économie administrative.....	16
4.5	Appréciation de l'adéquation.....	17
5	Conclusions	18

1 Rappel du problème

Depuis le 1er janvier 2010, le CFF est chargé de vérifier régulièrement l'adéquation des taux de la dette fiscale nette (TDFN) déterminés par l'AFC.

Pour ce faire, il a développé des critères de contrôle qui s'articulent comme suit:

- 1) Vérification de l'exactitude des calculs effectués par l'AFC;
- 2) Vérification de l'adéquation des taux, sur la base des sous-critères suivants:
 - la différence – calculée sur la base du chiffre d'affaires – entre la charge fiscale qui serait déterminée avec la méthode effective et la charge fiscale déterminée au moyen des TDFN doit être inférieure ou égale à 0,3% (critère de la charge fiscale);
 - la différence entre la charge fiscale qui serait déterminée avec la méthode effective et la charge fiscale déterminée au moyen des TDFN est, pour plus de 20% des sondages effectués, quatre fois supérieure à l'économie administrative (critère du rapport entre l'économie fiscale et l'économie administrative).

Les conclusions de ses contrôles peuvent se résumer ainsi:

Au cours des contrôles effectués en 2010 et 2011, le CFF a notamment constaté que les "arrondis" utilisés pour la détermination des TDFN peuvent entraîner des différences importantes entre la charge fiscale qui résulterait de l'application de la méthode effective de calcul et celle découlant de l'application des TDFN pertinents, particulièrement pour les chiffres d'affaires élevés. Les différences d'arrondis sont dues au fait que l'AFC détermine pour chaque branche le TDFN pertinent. Par souci de simplification administrative, elle n'applique pas ce taux effectivement obtenu mais l'un des dix taux qu'elle a déterminés préalablement. Selon le CFF, seule une application obligatoire des TDFN permettrait d'assurer la neutralité des taux moyens. Le CFF a par ailleurs relevé que pour les branches composées de plusieurs activités (inhomogène Branchen) une grande partie des personnes qui appliquent les TDFN réalisent des économies fiscales ou subissent une charge fiscale en disproportion flagrante par rapport aux économies administratives réalisées.

Pour plusieurs activités, le CFF a jugé qu'il ne lui était pas possible de contrôler l'adéquation des taux, étant donné que peu de contribuables appliquent effectivement les TDFN.

Dans certains cas, le CFF a par ailleurs critiqué la légèreté des bases de calculs: selon lui les données utilisées pour la détermination des TDFN découlent d'une analyse des risques et reposent sur un échantillonnage trop petit si bien qu'elles ne représentent pas la moyenne de la branche. L'AFC aurait par ailleurs tendance à se fonder sur les données de contribuables qui peuvent faire valoir des déductions d'impôts préalables élevés. Grâce à la possibilité de changer rapidement le mode de décompte (passage du décompte selon les TDFN au décompte effectif), les taux d'impôt préalables sur les investissements ne seraient pas représentatifs pour les personnes qui appliquent les TDFN. Pour son analyse, le CFF a cependant fondé ses calculs sur les mêmes données que la division TVA. Il a estimé que les distorsions engendrées par cette manière de procéder ne peuvent pas être quantifiées faute de données supplémentaires. Le CFF n'a donc pas développé de critères sur ce point. En revanche, lorsqu'il existait des différences entre le taux qu'il avait déterminé et celui retenu par l'AFC (notamment pour certaines branches contenant différentes activités pour lesquelles un seul taux a été déterminé), il a proposé de rendre la différence publique et de demander l'assentiment de la branche en vue de l'application du taux déterminé. En l'absence d'accord, le

CFF propose de donner au contribuable la possibilité d'appliquer le taux plus bas correspondant à son activité.

L'AFC s'est montrée critique face au rapport du CFF en relevant notamment que l'application volontaire des TDFN a pour effet que le cadre légal permet non seulement une économie administrative mais également une optimisation fiscale. De même, le critère visant à contrôler l'adéquation des TDFN sur la base des contribuables qui les appliquent ne saurait être pertinent, étant donné que les contribuables n'appliquent ces taux que s'ils sont financièrement avantageux pour eux. L'AFC a par ailleurs critiqué le fait que pour certaines branches, l'adéquation n'aurait pu être atteinte – compte tenu des calculs du CFF – qu'en renonçant à appliquer le taux moyen (correct) déterminé pour la branche. Pour certaines branches enfin, l'AFC estime qu'il est justifié de ne pas retenir le taux moyen en principe déterminant pour des motifs de simplification.

Sur la base de cet état de fait, le CFF a mandaté l'OFJ de répondre aux questions présentées en introduction.

2 Taux de la dette fiscale nette

Le concept général des TDFN n'ayant pas été fondamentalement modifié avec l'introduction de la nouvelle LTVA, il paraît opportun d'en rappeler les contours avant de se pencher sur les modifications apportées par le nouveau droit.

2.1 Mécanisme

La méthode des TDFN est une méthode de décompte simplifiée qui peut être appliquée de manière volontaire par les contribuables et qui leur permet de calculer l'impôt dû en multipliant le chiffre d'affaires (TVA comprise) par le (ou les) TDFN accordé(s) par l'AFC. Les TDFN sont des taux qui tiennent compte de façon forfaitaire de l'ensemble de l'impôt préalable contenu dans les acquisitions de marchandises, prestations de services, matériel d'exploitation, biens d'investissement et frais généraux acquis par l'assujetti. Ils sont déterminés par branche. Le TDFN à appliquer par l'assujetti est déterminé en fonction du genre de prestations que ce dernier fournit et se fonde sur la structure des coûts spécifiques à la prestation correspondante. Comme le TDFN tient compte de l'impôt préalable pour une branche déterminée, l'assujetti n'a pas besoin de déterminer l'impôt préalable effectivement déductible du montant de TVA dû.

S'agissant d'une méthode de décompte simplifiée et forfaitaire, il est possible que l'impôt dû soit supérieur ou inférieur au montant d'impôt calculé selon la méthode effective. A long terme toutefois, la dette fiscale nette ne s'écarte pas, ou seulement légèrement, de celle obtenue par l'application de la méthode effective¹.

Dans ce contexte, la doctrine et la jurisprudence² confirment que d'un point de vue arithmétique les TDFN doivent refléter, à moyen terme, la différence entre le taux d'impôt ordinaire et la part supposée d'impôt préalable grevant les dépenses et les investissements. Finalement, l'impôt déterminé au moyen de la méthode des TDFN devrait correspondre autant que pos-

¹ Info TVA 12, Taux de la dette fiscale nette, p. 9.

² ATAF A_6602/2010; A_5057/2009, A_2036/2008, A_1624/2006; M. Jenni, in Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Helbing & Lichtenhahn, Bâle, 2000, ad art. 59, ch. 17, 18 (cité ci-après: Kommentar aMWSt); M. Beusch, Kommentar MWST, Orell Füsseli, Zürich, 2012, ad art. 37, ch. 15 (cité ci-après: Kommentar MWST).

sible à l'impôt qui serait dû sur la base de la méthode effective. Ces considérations ne s'appliquent toutefois pas à l'examen des cas particuliers. Tant la doctrine que la jurisprudence estiment que l'on peut difficilement tenir compte de la situation particulière de chaque contribuable lors de l'application de l'impôt préalable forfaitaire, étant donné que l'AFC détermine les taux pertinents sur la base de l'impôt préalable moyen d'une branche entière. Selon la structure des dépenses et la politique d'investissement de l'entreprise concernée, il est même possible que sa charge d'impôt préalable diffère largement de celle applicable en moyenne pour la branche. Des forfaits adaptés aux spécificités de chaque type d'entreprises ne semblent par ailleurs pas indiqués, compte tenu des charges administratives qu'ils entraîneraient.

2.1.1 Mode de détermination des TDFN

L'AFC calcule, pour chaque branche d'activité, le TDFN moyen sur la base des chiffres qu'elle récolte lors de ses contrôles³.

Sur la base des résultats globaux obtenus toutes branches confondues, l'AFC a par ailleurs déterminé 10 taux (7 sous l'ancienne loi) qui se rapprochent des taux moyens obtenus par branche. Ce faisant, elle a veillé à retenir un taux très bas pour les branches qui peuvent faire valoir un taux d'impôt préalable élevé (0,1%), un taux très élevé pour celles qui ne supportent pratiquement pas d'impôt préalable (6,7) et un taux "médian" qui a été fixé à 3,7%. Les dix taux pertinents s'élèvent à 0,1%, 0,6%, 1,3%, 2,1%, 2,9%, 3,7%, 4,4%, 5,2%, 6,1% et 6,7%

Par souci de simplification administrative, l'AFC n'applique donc pas le taux moyen d'une branche d'activité mais celui des dix TDFN qui se rapproche le plus de cette moyenne. Elle procède si nécessaire à des arrondis.

2.1.2 Règle des 10%

En principe l'assujetti est autorisé à appliquer un seul TDFN (art. 85 de l'ordonnance sur la TVA [RS 641.201;OTVA]). Il peut toutefois appliquer deux taux s'il exerce deux activités ou plus pour lesquelles l'AFC prévoit des TDFN différents et qu'au moins deux de ces activités représentent chacune une part de plus de 10% du chiffre d'affaire global.

Lorsque plus de deux activités dépassent la limite de 10%, on applique le taux le plus élevé prévu pour les activités en question dont la part du chiffre d'affaires se monte à plus de 10% du chiffre d'affaires global ainsi qu'un deuxième TDFN choisi par l'assujetti parmi les taux prévus pour les autres activités dont la part de chiffre d'affaires se monte à plus de 10% du chiffre d'affaires global (art. 87 OTVA). Les chiffres d'affaires provenant d'activités de l'assujetti ayant reçu l'autorisation d'appliquer deux TDFN doivent être imposés au taux de la TDFN supérieur ayant été accordé, si le TDFN prévu pour cette activité est supérieur au TDFN ayant été accordé et au TDFN inférieur dans les autres cas (art. 87 et 88 LTVA).

Selon le nombre d'activités exercées par un assujetti et la structure de son chiffre d'affaires, il est possible de choisir entre plusieurs variantes de TDFN; l'assujetti retiendra en principe celle qui est la plus avantageuse pour lui⁴.

³ Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277, ch. 2, ad art. 38.

⁴ Info TVA 12 Taux de la dette fiscale nette, ch. 17.2.2; Brochure spéciale n°3; Taux de la dette fiscale nette valable jusqu'au 31 décembre 2009, ch. 14.2.2.

2.1.3 Réglementation des branches mixtes

Les branches mixtes sont celles qui exercent usuellement plusieurs activités qui devraient normalement être décomptées à des TDFN différents (par ex. commerce et réparation d'appareils à moteur, atelier de réparation d'automobiles et travaux de carrosserie, commerce de pneus) mais pour lesquelles un seul TDFN est retenu pour des questions de simplification administrative. L'AFC a déterminé le TDFN applicable pour chaque branche mixte ainsi que les activités principales et accessoires usuelles dans chacune d'elles.

En outre, si la part du chiffre d'affaires réalisé avec une ou plusieurs activités accessoires usuelles pour lesquelles le même TDFN serait applicable dépasse le 50% du chiffre d'affaires provenant de l'activité principale et des activités accessoires usuelles, les dispositions relatives à la règle des 10% sont applicables (application de deux TDFN). Il en va de même si un assujetti actif au sein d'une branche mixte exerce encore d'autres activités étrangères à la branche (art. 89 LTVA).

2.2 TDFN sous le régime de l'ancienne TVA

Selon la LTVA en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009, l'application de la méthode des TDFN était réservée aux assujettis qui réalisaient un chiffre d'affaires imposable n'excédant pas 3 millions de francs par an et qui, pour la même période, devaient payer un montant d'impôt calculé au TDFN n'excédant pas 60'000.--. L'assujetti qui arrêta ses décomptes selon les TDFN devait conserver ce mode de décompte pendant cinq ans. S'il y renonçait, il ne pouvait y revenir qu'après une période de cinq ans (art. 58 aLTVA).

Le principe des TDFN était réglé à l'art. 58 aLTVA. L'OTVA ne prévoyait aucune disposition d'exécution. Cet article était donc concrétisé dans une brochure spéciale de l'AFC relative au taux de la dette fiscale nette qui prévoyait tant la règle des 10% que la réglementation pour les branches mixtes⁵. Elle contenait également les 7 TDFN retenus par l'AFC pour les différentes branches (voir 2.1.1)⁶.

Compte tenu des limites fixées par l'art. 58 aLTVA, l'application de la méthode des TDFN était réservée aux petites entreprises. Elle visait principalement à diminuer la charge administrative des contribuables en leur permettant d'éviter la détermination et la déclaration de l'impôt préalable. Sous l'ancien droit déjà, les TDFN représentaient des moyennes par branche qui tenaient compte de manière forfaitaire de l'impôt préalable contenu dans les dépenses du contribuable⁷.

Les délais de blocage prévus pour le changement de la méthode de décompte visaient à éviter que les assujettis passent de la méthode des TDFN à la méthode de décompte effective pour de simples considérations de planification fiscale, juste avant de gros investissements de manière à pouvoir déduire l'impôt préalable effectif pour revenir ensuite à la méthode des TDFN. Le législateur estimait alors qu'un tel procédé entraînerait des distorsions de concurrence injustifiées vis-à-vis des autres contribuables⁸.

⁵ Brochure spéciale n°3 relative au Taux de la dette fiscale nette valable jusqu'au 31 décembre 2009, ch.14.2 et 14.3.

⁶ Brochure spéciale n° 3 relative au Taux de la dette fiscale nette valable jusqu'au 31 décembre 2009, ch. 15.1.1.1 à 15.1.1.7.

⁷ M. Jenni, Kommentar aMWSt, ad art. 59, ch. 17, 18.

⁸ Rapport de la CER-N du 28 août 1996 relatif à l'initiative parlementaire concernant la loi sur la TVA (FF 1996 V 701); dans le même sens, ATF 2 C_653/2008; M. Jenni, Kommentar aMWSt, ad, art. 59, ch. 20.

2.3 TDFN à partir du 1er janvier 2010

La loi sur la TVA entrée en vigueur le 1er janvier 2010 flexibilise de manière sensible l'application des TDFN. Ainsi, tout assujetti dont le chiffre d'affaires annuel provenant de prestations imposables n'excède pas 5 0200 000 francs et dont le montant d'impôt calculé selon la méthode des TDFN n'excède pas 109 000 francs pour la même période peut arrêter son décompte au moyen de la méthode des TDFN. L'assujetti qui choisit cette méthode doit appliquer le taux attribué par l'AFC pendant au moins une période fiscale. S'il opte en revanche pour la méthode effective il ne peut recourir à la méthode des TDFN qu'après une période d'au moins trois ans (art. 37 LTVA).

La nouvelle réglementation reprend, dans son esprit, le régime de l'ancien droit. Comme par le passé, la méthode de la dette fiscale nette doit ainsi permettre une simplification de l'application des règles de TVA par les contribuables⁹.

Dans son message relatif à la simplification de la TVA¹⁰, le Conseil fédéral a motivé les raisons de la flexibilisation du système des TDFN principalement par des considérations de simplification administrative :

"L'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette est laissée au libre choix des assujettis. Si les assujettis sont de l'avis que la méthode de décompte effective serait plus appropriée dans leur cas, ils peuvent passer à cette méthode de décompte.

Selon l'ancien droit (recte : le droit en vigueur), le passage de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective, et vice versa, n'est autorisé au plus tôt, qu'au terme d'une période de cinq ans. Or, l'obligation légale d'appliquer la méthode des taux de la dette fiscale nette pendant au moins cinq ans est une des principales raisons pour lesquelles bon nombre d'entreprises choisissent de ne pas adhérer à cette méthode de décompte simplifiée. En effet, le développement économique d'une entreprise ne peut pas, en règle générale, être prévu sur une période de cinq ans. En outre, dans les années où il est procédé à de plus gros investissements que d'habitude, les montants d'impôt préalable dépassent largement l'impôt dû forfaitairement en raison de l'application des taux de la dette fiscale nette. Durant les années avec de petits investissements (en dessous de la moyenne), l'impôt forfaitaire imputé est plus important que l'impôt effectif. C'est pourquoi une grande partie des assujettis décide d'appliquer la méthode de décompte effective qui leur garantit, en tout temps, l'entière déduction de l'impôt préalable. Le délai durant lequel il y a lieu d'appliquer la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette doit donc être réduit à une année. Grâce à cette mesure, quelque 10 000 à 15 000 assujettis devraient passer de la méthode de décompte effective à celle des taux de la dette fiscale nette. Pour rendre la méthode des taux de la dette fiscale nette encore plus intéressante, le délai de cinq ans durant lequel la méthode de décompte effective doit être appliquée avant que l'assujetti puisse passer à la méthode des taux de la dette fiscale nette sera réduit à trois ans. Cette modification offre une très grande flexibilité aux assujettis dans leur choix d'une méthode de décompte. Réduire ce délai à une année, comme c'est le cas lors du passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode de décompte effective, n'est pas possible. Les taux de la dette fiscale nette sont des taux moyens définis par branche d'activité qui tiennent compte de la totalité des montants d'impôt préalable contenus dans les acquisitions usuelles. L'impôt net à payer ne devrait par conséquent pas présenter d'écart sur le long terme, ou alors un écart infime, par rapport à l'impôt dû selon la méthode de décompte effective. Si l'on accordait la possibilité de changer de méthode, dans les deux sens, après un délai d'une année, les assujettis, dans les années où des investissements sont réalisés et où la charge d'impôt préalable est donc plus importante, décompteraient selon la

⁹ M. Beusch, Kommentar MWST, ad art. 37, ch. 15.

¹⁰ FF 2008 6277, ch. 2, ad art. 38.

méthode effective et, dans les autres années, selon la méthode des taux de la dette fiscale nette. La méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette serait de la sorte utilisée afin d'optimiser l'imposition, si bien que le but qu'elle poursuit, à savoir simplifier les travaux administratifs, passerait au second plan. En outre, il y a lieu de ne pas perdre de vue que des changements fréquents auraient pour conséquence de péjorer non seulement l'efficacité du paiement de l'impôt auprès des assujettis, mais aussi l'efficacité de la perception de l'impôt auprès de l'administration fiscale."

Bien que législateur ait vraisemblablement souhaité – principalement – étendre les possibilités d'économie administrative, la doctrine et certains parlementaires¹¹ estiment que le nouveau régime aménage un potentiel d'optimisation fiscale et, partant, un risque d'abus lié principalement à la limitation importante des délais de blocage¹².

Certains auteurs¹³ avancent même que la nouvelle réglementation permet – par une coordination du choix de la modification du décompte et l'échelonnement des investissements – de procéder deux fois à la déduction de l'impôt préalable; cette possibilité est selon eux possible du fait qu'aucun décompte intermédiaire n'est effectué en cas de modification de la méthode de décompte. Pour ces derniers, les pertes fiscales qui en découleront devront être tôt ou tard supportées par les contribuables qui n'ont pas une telle possibilité ou qui ne l'utilisent pas tout en acceptant la distorsion de concurrence qui y est liée.

D'autres auteurs¹⁴ critiquent l'instrument même des TDFN. Pour ces derniers, si cette méthode simplifie vraisemblablement la détermination de la créance fiscale, elle conduit également à considérer la TVA comme un impôt sur les entreprises: les assujettis qui décomptent selon cette méthode tentent en effet d'éviter les charges fiscales sur leurs dépenses. Ce faisant, ils ne se comportent pas comme des sujets fiscaux normaux mais comme des personnes privées (non assujetties).

2.4 Conclusions intermédiaires

La doctrine et la jurisprudence se prononcent peu sur la question des TDFN et plus particulièrement sur la détermination des taux pertinents. Les arrêts du Tribunal fédéral rendus jusqu'ici concernent uniquement l'ancienne TVA. Ils rappellent les mécanismes généraux des TDFN que l'on peut également tirer de la doctrine et des circulaires de l'AFC et portent plutôt sur la contestation du taux appliqué par rapport à l'activité exercée¹⁵ ou sur la correction à effectuer en cas d'abandon anticipé de la méthode des TDFN¹⁶, sans toutefois remettre en question la détermination des taux eux-mêmes. Il en va de même des ouvrages doctrinaux qui se limitent à décrire le système et à formuler quelques critiques générales à son sujet sans toutefois se pencher sur la détermination des TDFN.

Pour tous ces motifs, il est difficile d'y trouver des pistes d'interprétation et de concrétisation de l'art. 37, al. 3 LTVA.

¹¹ G. Schafroth, 24 Mängel der neuen Mehrwertsteuer, in L'Expert comptable 2010/3, p. 148ss (cité ci-après: L'Expert comptable); Déclarations Fässler-Osterwalder et Kiener Nellen BO 2009 N 475 et 476.

¹² M. Beusch, Kommentar MWSTG, ad art. 37, ch. 5, 6.

¹³ G. Schafroth, in L'Expert comptable, p. 148.

¹⁴ I. P. Baumgartner, D. Clavadetscher, M. Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Schweizerisches MWST Institut, Langenthal, 2010, § 8, ch. 13.

¹⁵ ATF 2C_382/2007 ou 2C_662/2007.

¹⁶ ATF 2C_653/2008.

Pour l'examen des questions posées, il est en revanche important de tenir compte de l'implication des modifications apportées par le législateur lors de la dernière révision de la TVA. Dans son message, le Conseil fédéral soulignait, comme on l'a vu, le souci d'étendre l'application de la méthode des TDFN au plus grand nombre d'assujettis possible, ceci principalement à des fins de simplifications administratives. Force est cependant de constater que l'addition des modifications proposées – particulièrement la limitation du délai de blocage pour le passage des TDFN à la méthode de décompte ordinaire – permet, dans une certaine mesure du moins, d'utiliser cette méthode à des fins d'optimisation fiscale (voir a contrario les motifs qui avaient plaidé pour de longs délais de blocage lors de l'élaboration de la LTVA du 2.9.1999). Cette flexibilisation, et les conséquences qui en découlent, ont été sciemment adoptées par le parlement, raison pour laquelle il y a lieu d'observer une certaine retenue dans le contrôle de l'adéquation des TDFN, particulièrement s'agissant de la comparaison entre l'économie administrative obtenue et l'économie fiscale.

3 Interprétation de l'art. 37, al. 3 LTVA

3.1 Historique de la disposition

L'art. 37, al. 3 LTVA prévoit que le CFF, en tant qu'organe indépendant, vérifie régulièrement les taux fixés par l'AFC. Une telle disposition ne figurait pas dans l'aLTVA et a été introduite pour des motifs de transparence, afin d'éviter que l'AFC soit accusée de fixer les TDFN en se fondant sur des critères peu objectifs et purement fiscaux¹⁷.

Cette disposition a été introduite dans le projet de consultation de simplification de la TVA suite à la première consultation des offices et elle figurait ainsi dans le projet de consultation qui a été transmis en seconde consultation des offices en décembre 2006.

Les recherches de l'AFC ont permis de reconstituer les motifs de son introduction. Au cours de la première consultation des offices, le SECO a ainsi «déploré que la loi ne prévoit ni une possibilité de contrôler les taux forfaitaires (y compris les taux de la dette fiscale nette), ni une possibilité pour les branches concernées de participer à leur fixation». Il a par ailleurs estimé que «les taux appliqués sont, selon la plupart des acteurs économiques interrogés, trop élevés dans de nombreux secteurs». Le Centre de compétence TVA qui était également amené à prendre position a également critiqué le fait que "Die Berechnungsgrundlage der Saldosteuersätze wird weiterhin nicht offengelegt". Afin de tenir compte de ces critiques tout en évitant la publication des bases de calcul des TDFN (pour des raisons de protection du secret fiscal), l'AFC a proposé – à titre de compromis – que les TDFN soient vérifiés par le Contrôle fédéral des finances. Au moment de proposer une formulation, l'AFC a proposé de parler de la "vérification de l'adéquation des TDFN".

Le message du Conseil fédéral ne précise pas la manière d'interpréter cette disposition et se limite à relever que "la transparence, pour les assujettis, doit être aussi complète que possible. C'est pourquoi, la loi prévoit que le Contrôle fédéral des finances, en tant qu'autorité indépendante, vérifie régulièrement le bien-fondé (en allemand : Angemessenheit) des taux de la dette fiscale nette fixés par l'AFC¹⁸." Le parlement a complété la disposition en prévoyant que l'AFC doit consulter les associations des branches concernées lors de la fixation des TDFN.

¹⁷ M. Beusch, Kommentar MWST, ad art. 37, ch. 15.

¹⁸ Message du Conseil fédéral du sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277, ch. 2, ad art. 38.

3.2 Interprétation téléologique

L'historique de la disposition est utile pour son interprétation téléologique.

On peut à notre avis valablement déduire des explications qui précèdent que les acteurs qui ont plaidé pour son introduction souhaitaient principalement améliorer la transparence au sujet des bases de calcul à l'appui desquels l'AFC détermine les taux d'impôt préalable pertinents pour chaque branche.

Si le mode de détermination des taux moyens est connu – l'AFC se fonde sur les données qu'elle récolte dans le cadre de ses contrôles¹⁹ –, il n'existe en revanche aucune information sur les données elles-mêmes et la pertinence de leur prise en compte. Etant donné que les branches considèrent que certains taux sont trop élevés, elles souhaitent donc connaître les bases de calcul de l'AFC.

4 Examens des critères développés par le Contrôle fédéral des finances

A la lumière des considérations qui précèdent, nous pouvons esquisser certaines lignes directrices au sujet de la manière dont l'art. 37, al. 3 LTVA devrait, à notre avis, être concrétisé. Notre analyse est cependant largement tributaire des réflexions posées dans les chapitres précédents ainsi que des résultats des contrôles effectués par le CFF. N'ayant notamment pas connaissance du détail des contrôles de l'AFC et, par là-même, des bases de calcul utilisées pour la détermination des TDFN, nous ne prétendons toutefois pas être en mesure de formuler des critères définitifs et précis qui pourraient être utilisés tels quels lors des prochains contrôles du CFF.

4.1 Détermination des TDFN

Sur la base des travaux préparatoires relatifs à l'art. 37, al. 3 LTVA, on peut admettre que cette disposition visait principalement à rendre plus transparentes les bases de calcul utilisées par l'AFC dans le cadre de la détermination des TDFN. Le CFF a l'avantage de pouvoir consulter ces données. Lors des contrôles effectués en 2010 et en 2011, il a constaté que les bases de données étaient insuffisantes:

- les bases de données ont été élaborées sur la base *d'un système orienté sur l'analyse de risque et ne représentent pas la moyenne de la branche*: il découle du rapport que l'AFC a tendance à retenir les données des contribuables qui font valoir des montants d'impôt préalable élevés;
- l'échantillonnage pris en compte par branche et par activité est trop petit : à la lecture du rapport, on peut constater un échantillonnage très différent selon les branches (2, 6, 9, 11, 15, 20, 28 assujettis)
- en raison de la possibilité de modifier la méthode de décompte, le taux d'impôt préalable n'est pas représentatif.

Le CFF indique toutefois avoir repris les données fournies par l'AFC, n'étant pas en mesure de se fonder sur d'autres informations. Il n'a par ailleurs pas développé de critères permettant de contrôler le bien-fondé du calcul des TDFN.

¹⁹ Voir ch. 1.1.

Or, la représentativité des échantillons utilisés constitue, à notre avis, le critère essentiel permettant d'assurer la détermination correcte des TDFN. Les échantillons retenus doivent faire l'objet d'un examen tant quantitatif que qualitatif. Dans la mesure du possible il sied d'abord de veiller à ce que l'échantillonnage retenu soit suffisant. Fixer un chiffre de manière péremptoire semble inopportun: on peut cependant considérer qu'un échantillon constitué de moins de 10 contribuables peut difficilement être représentatif d'une branche. A priori, un échantillon de 20 à 30 contribuables devrait être représentatif. Dans les cas dans lesquels la prise en compte d'un large échantillon ne paraît pas possible (en raison du peu de contrôles effectués par l'AFC dans la branche déterminante), il serait judicieux d'examiner la combinaison de la branche en question avec une branche similaire, telle que l'a proposé le CFF pour les services bancaires.

Les échantillons retenus doivent par ailleurs se montrer qualitativement représentatifs de la branche en question. Idéalement l'échantillonnage devrait ainsi comporter les données de contribuables provenant de régions différentes, exerçant différentes activités au sein d'une même branche et réalisant des bénéfices imposables différents (chiffre d'affaire de CHF 100'000, 500'000, 1 mio, 2 mio, 3 mio, 4 mio, 5 mio). L'utilisation d'une telle fourchette permettrait à notre avis de tenir compte des taux d'impôt préalable différents qui peuvent exister dans une même branche.

Assurer une telle représentativité nécessiterait d'étendre le cercle des contribuables pris en compte. Selon les informations qui ressortent du rapport du CFF ainsi que du message du Conseil fédéral relatif à la simplification de la TVA, les données sont tirées des contrôles effectués par l'AFC. Or, l'AFC détermine annuellement ses contrôles sur la base d'une analyse de risque si bien que toutes les branches ne sont pas contrôlées avec la même intensité. Il est également possible – comme le relève le CFF – que les contribuables qui font l'objet d'un contrôle de l'AFC ne soient pas forcément représentatifs de la branche concernée. Ce faisant, les résultats des calculs s'en trouvent biaisés. Afin d'améliorer cette situation, on pourrait penser qu'il serait préférable de retenir des échantillons tirés des banques de données exploitées par l'AFC plutôt que ceux obtenus lors des contrôles effectués par l'AFC. On veillerait dans ce contexte à retenir pour chaque branche un nombre similaire d'échantillons en tenant compte des considérations retenues ci-dessus en matière de diversité.

L'AFC estime cependant qu'un tel procédé n'améliorerait pas la qualité des données, voire la péjorerait. Ces banques de données contiennent en effet les données qui ont été fournies par les assujettis dans le cadre des décomptes TVA. Toutefois, lors des contrôles qu'elle effectue, l'AFC procède régulièrement à des reprises d'impôt importantes, ce qui permet de douter de la qualité des données fournies dans les décomptes TVA. Pour la détermination des TDFN, il est par ailleurs important de tenir également compte des assujettis décomptant au TDFN. Or, leurs décomptes TVA ne contiennent pas le détail des impôts préalables ou de la TVA due. Ce n'est que lors des contrôles que les inspecteurs ont accès à ces données et peuvent les relever. Ainsi, si les TDFN étaient déterminés sur la base des données provenant des décomptes TVA, l'échantillonnage ne comprendrait aucun contribuable décomptant selon les TDFN. Enfin, les décomptes TVA ne détaillent pas l'attribution des impôts préalables et des montants de TVA due en cas d'activités multiples. Ces détails ne sont relevés que lors des contrôles. Pour toutes les raisons qui précèdent, l'utilisation des informations contenues dans les décomptes TVA ne représenterait pas une amélioration.

Les arguments avancés par l'AFC nous semblent pertinents. Nous estimons toutefois que les données provenant des décomptes pourraient être utilisées, à titre subsidiaire, pour les

branches dans lesquelles peu de contrôles ont été effectués, de manière à élargir l'échantillon.

Enfin, nous ne pouvons que conseiller à l'AFC de tenir également compte de la problématique de la détermination des TDFN lors de la planification de ses contrôles annuels. Hormis les critères d'analyse de risques sur lesquels elle se fonde vraisemblablement pour l'instant, elle pourrait assurer qu'un certain pourcentage des contrôles effectués soit déterminé en vue de récolter les informations nécessaires à l'obtention d'un échantillonnage représentatif.

4.2 Attribution des taux retenus par l'AFC

Une fois le taux moyen déterminé sur la base de ces échantillons, il sied encore d'attribuer le taux adéquat parmi les dix taux définis préalablement par l'AFC.

Dans ce contexte, l'AFC attribue celui des dix taux qui se rapproche le plus du taux déterminé sur la base des données à disposition.

Dans le cadre du contrôle effectué par le CFF, certaines divergences sont apparues sur ce point. L'AFC les a motivées en relevant qu'il s'agit d'activités qui sont rarement exercées de manière individuelle mais en combinaison avec d'autres activités. Dans de telles constellations, l'AFC souhaite appliquer un taux unique pour toutes les activités d'une branche (par exemple peintres et maçons), ce qui permet de limiter les problèmes de délimitation. Un tel mode de procéder n'est pas absolument exclu mais son application mériterait d'être nuancée. Dans ce contexte, les recommandations formulées par le CFF ne sont pas dénuées de sens: en cas de mise en commun de plusieurs activités sous un même taux, il sied de retenir le taux le plus élevé. Ce raisonnement se justifie notamment en raison des possibilités d'optimisation permises par la nouvelle législation (possibilité de changer rapidement de système de décompte durant les années d'investissements importants).

Dans ce cas toutefois, il nous paraîtrait justifié de communiquer les différences de taux concernant l'une ou l'autre activité et de permettre à un contribuable qui n'exercerait que cette activité d'appliquer le taux inférieur. Dans l'idéal, cette possibilité devrait être prévue au moyen de sous-catégories dans l'annexe à l'ordonnance sur les TDFN. Si de telles finesses ne sont pas possibles au niveau de l'ordonnance en raison du nombre de cas de figure pouvant entrer en ligne de compte, il siedrait d'informer les représentants des branches pertinentes de cette possibilité. Une telle adaptation permettrait à notre avis d'améliorer la fiabilité des taux appliqués mais il n'est pas exclu que son application mette en péril la simplification du système. Cette possibilité mériterait d'être introduite à titre d'essai.

4.3 Critère de la charge fiscale

Lors de ses contrôles, le CFF a vérifié que la différence – calculée sur la base du chiffre d'affaires – entre la charge fiscale qui serait déterminée avec la méthode effective et la charge fiscale déterminée au moyen des TDFN soit inférieure ou égale à 0,3%. Si cette limite était dépassée, il a considéré que le taux n'était pas adéquat (pour un chiffre d'affaires de CHF 40 milliards de francs, cela équivaut à la tolérance d'une différence de plus ou moins CHF 120 millions; respectivement sur un chiffre d'affaires de CHF 5 mio on admet une différence de plus ou moins CHF 25'000.--).

Considéré de manière aussi absolue, ce critère paraît trop sévère si l'on tient compte du fait que tant la doctrine que la jurisprudence²⁰ admettent que les TDFN doivent refléter, à moyen terme, la différence entre le taux d'impôt ordinaire et la part supposée d'impôt préalable grevant les dépenses et les investissements. Au bout du compte, l'impôt déterminé au moyen de la méthode des TDFN devrait ainsi correspondre autant que possible à l'impôt qui serait dû sur la base de la méthode effective. Par ailleurs, ces considérations sont valables pour l'ensemble d'une branche mais ne sauraient être appliquées aux cas particuliers. Ce raisonnement est motivé par le fait que l'on considère que l'application du TDFN permet en principe aux contribuables d'être gagnants les années durant lesquelles les investissements sont faibles et perdants lorsque les investissements sont importants. Dès lors, un examen annuel de ce critère ne paraît pas opportun. Il devrait porter sur des périodes plus longues; compte tenu de la durée d'amortissement des biens mobiliers il serait judicieux de retenir une période de 3 à 5 ans (pour les corrections de déduction de l'impôt préalable on retient un amortissement de 20% de l'impôt préalable par année d'utilisation). Nous concevons que la mise en oeuvre de cette vérification soit fastidieuse puisque les données devront être récoltées chaque année afin de pouvoir procéder à la vérification globale ultérieure. Toutefois, seul ce mode de procéder nous semble répondre au fonctionnement du système des TDFN.

Il est en revanche difficile de juger de manière péremptoire du bien-fondé du seuil de tolérance de 0,3%. Il existe une unanimité pour admettre qu'en fin de compte l'impôt déterminé au moyen des TDFN devrait correspondre autant que possible à l'impôt qui serait perçu selon la méthode effective. Cette exigence est donc relativement floue et il n'est pas aisé de la quantifier. Avec l'entrée en vigueur de la nouvelle LTVA, le respect de cette exigence est d'autant plus difficile à démontrer que la loi permet une certaine optimisation fiscale au moyen des TDFN. Aujourd'hui, le cadre légal lui-même se prête ainsi à l'existence de différences plus importantes puisque les longues durées de blocage qui permettaient, sous l'ancienne loi, de "lisser" les différences sur le long terme ont été raccourcies. Le contribuable utilisera donc les TDFN les années où il y gagne et passera à la méthode de décompte effective lorsqu'il effectue des investissements importants.

Cette possibilité d'optimisation doit être prise en compte lors de la vérification du bien-fondé des TDFN. Elle plaide à notre avis pour une fixation plus "sévère" des TDFN. Lors des vérifications, il serait ainsi opportun d'apprécier les différences vers le bas de manière plus sévère que les différences vers le haut. Il faut cependant garder à l'esprit qu'une telle distinction se ferait vraisemblablement au détriment des personnes qui n'utilisent pas les possibilités d'optimisation et qui souhaitent uniquement obtenir une simplification administrative.

4.4 Critère de l'économie administrative

Lors de ses contrôles le CFF vérifie par ailleurs la relation entre l'économie fiscale et l'économie administrative obtenues. Un taux n'est pas adéquat si la différence entre la charge fiscale qui serait déterminée avec la méthode effective et la charge fiscale déterminée au moyen des TDFN est, pour plus de 20% des sondages effectués, quatre fois supérieure à l'économie administrative.

²⁰ Voir chiffre 2.1.

La prise en compte de cette relation nous semble délicate étant donné que le cadre légal permet une certaine optimisation fiscale (bien que le Conseil fédéral ait estimé que les modifications poursuivaient uniquement un objectif de simplification administrative). Par ailleurs, s'il est communément admis que la charge fiscale obtenue au moyen des TDFN doit être similaire à la charge fiscale qui découlerait de l'application de la méthode effective, ni la jurisprudence, ni la doctrine – pas plus d'ailleurs que le législateur – n'ont retenu la nécessité d'avoir une adéquation entre l'économie fiscale et l'économie administrative obtenues.

Ce critère est d'autant moins adapté que l'économie administrative ne peut pas être déterminée de manière aisée et uniforme pour chaque type d'entreprise. Elle doit au contraire être évaluée sur la base des économies réalisées en termes de temps, de personnel et d'argent. Elle est potentiellement entachée de considérations subjectives qui rendent à notre avis sa prise en compte difficile pour le contrôle du bien-fondé des TDFN.

Au vu de ces éléments, nous doutons de la pertinence de ce critère.

4.5 Appréciation de l'adéquation

Le CFF distingue "l'attribution du taux" et "l'adéquation du taux". Il en découle que pour les branches dans lesquelles peu de contribuables appliquent les TDFN (sur la base des données obtenues lors des contrôles de l'AFC), il arrive à la conclusion qu'il ne peut pas se prononcer sur l'adéquation des taux.

Un tel jugement paraît sévère si l'on tient d'abord compte du fait que l'application des TDFN est, de par la loi, volontaire: il en découle que certains contribuables y renoncent par principe, considérant que les TDFN n'ont pas leur place dans le système de la TVA²¹. Il est par ailleurs possible que les TDFN, bien que déterminés correctement, ne soient pas appliqués en raison de l'utilisation des possibilités d'optimisation fiscale introduites par le législateur. Il faut également garder à l'esprit que les TDFN doivent être considérés pour une branche "dans son ensemble" et qu'il est possible qu'il existe des variations importantes pour certains contribuables considérés de manière individuelle ce qui justifierait qu'un certain nombre d'entre eux renoncent à la méthode et que seuls ceux qui en profitent la retiennent²². Enfin, il est impératif de relever que le nombre d'assujettis décomptant selon les TDFN qui est pris en compte dans le rapport du CFF est incomplet puisqu'il ne comporte que les assujettis qui ont fait l'objet d'un contrôle de l'AFC. Pour connaître l'ampleur de l'utilisation de la méthode des TDFN, il serait d'ajouter les contribuables de chaque branche, tels qu'ils ressortent des banques de données de l'AFC. Ce contrôle supplémentaire permettrait de connaître l'ampleur de l'utilisation de la méthode mais exclurait la comparaison entre les charges fiscales déterminées selon la méthode effective ou les TDFN (ces informations ne peuvent être obtenues que lors d'un contrôle de l'AFC).

A notre avis, la distinction opérée par le CFF n'a pas lieu d'être: comme relevé sous le ch. 4.1, nous estimons que l'attribution du taux constitue un élément essentiel du contrôle de l'adéquation du taux. Si le taux a été attribué correctement on peut à notre avis partir de l'idée que ce dernier est adéquat. Le contrôle de la différence entre la charge fiscale obtenue par la méthode effective et la charge fiscale obtenue au moyen des TDFN, s'il est possible, ne doit permettre que de confirmer ou infirmer la première appréciation. Extrapolés sur une durée de 3 ou 5 ans, les chiffres devraient donner une meilleure vision de la situation.

²¹ Voir dans ce contexte la critique de Baumgartner, Clavadetscher, Kocher, ch. 2.3.

²² Voir ch. 2.1.

5 Conclusions

Sur la base des éléments qui précèdent, nous pouvons esquisser les réponses qui suivent aux questions qui nous ont été soumises:

1. Welches sind - gestützt auf Gesetz, Verordnung und allfällige weitere Quellen (Gerichtsentscheide, Verwaltungspraxis, Lehre, weitere) – die Kriterien für die Beurteilung der Angemessenheit, welche heute herangezogen werden könnten bzw. müssten?

A la lumière de l'historique de l'art. 37, al. 3 LTVA, nous estimons que le contrôle de l'adéquation des TDFN doit principalement porter sur l'exactitude arithmétique des taux déterminés par l'AFC. C'est donc sur ce point que se concentrent les propositions d'amélioration. L'exactitude des données suppose l'utilisation d'échantillons représentatifs tant sous l'angle quantitatif que qualitatif. Sous l'angle qualitatif, il serait souhaitable de bénéficier d'échantillons provenant de différentes catégories de contribuables par branche (sous l'angle des régions, du type d'activités exercées et des chiffres d'affaires imposables). D'un point de vue quantitatif, un échantillon portant sur 20 à 30 assujettis par branche semble adéquat.

Comme les données utilisées pour la détermination des TDFN sont récoltées lors des contrôles de l'AFC, il serait utile que l'AFC organise ses contrôles non seulement en fonction des analyses de risques mais également en tenant compte de la problématique des TDFN. Nous concevons certes que le nombre de contrôles annuels n'est pas extensible et dépend des ressources à disposition, mais un changement de philosophie dans la détermination de ces derniers pourrait améliorer quelque peu la représentativité des données prises en considération. En l'absence de données suffisantes, il serait de compléter l'échantillonnage au moyen de données provenant de branches similaires et des données contenues dans les banques de données de l'AFC. Pour les branches concernées, il serait par ailleurs utile de communiquer aux administrés que les données ont été complétées au moyen de données provenant d'autres branches. Dans de tels cas il sied par ailleurs d'examiner la possibilité de fusionner les branches en questions. Pour les branches contenant plusieurs activités on appliquera en principe le taux le plus élevé. En revanche, il serait judicieux de donner la possibilité aux contribuables qui n'exercent qu'une des activités d'appliquer le taux pertinent pour cette activité.

La vérification de la relation entre le montant d'impôt qui devrait être versé en application du décompte effectif et celui qui découlerait du décompte selon les TDFN devrait permettre de contrôler les taux déterminés par l'AFC. Cette vérification devrait cependant être effectuée tous les 3 à 5 ans de manière à avoir une vision de l'évolution à moyen terme. Dans le cadre de cette vérification, il serait opportun d'apprécier les différences vers le bas de manière plus sévère que les différences vers le haut, de manière à tenir compte des possibilités d'optimisation aménagées dans la nouvelle loi.

2. Wie sind diese Angemessenheitskriterien zu quantifizieren? Sind diese Kriterien hinreichend eindeutig, um ein befriedigendes Prüfungsergebnis bzw. eine Aussage über die Angemessenheit machen zu können?

L'extension des données utilisées pour la détermination des TDFN permet sans doute d'améliorer la qualité et la représentativité des taux déterminés. Quantifier cette amélioration ex ante nous paraît cependant impossible et il s'agira d'attendre le résultat des contrôles des prochaines années. Dans l'idéal, il est évident qu'il serait préférable de pouvoir se fonder sur une banque de données complète qui fournirait les informations nécessaires pour toutes les branches. Les banques de données existantes n'étant toutefois pas suffisamment fiables, seules les données provenant des contrôles peuvent être utilisées. De manière utopique, on pourrait imaginer qu'une division soit chargée des contrôles liés aux TDFN et recueille uniquement les informations pertinentes à cette fin. Les considérations budgétaires excluent toutefois une telle solution. Compte tenu du cadre légal à disposition et des contraintes auxquelles il faut se plier, les solutions esquissées devraient permettre de donner une solution satisfaisante ou en tous les cas d'éviter des résultats arbitraires.

3. Gibt es bessere, klarere oder eindeutiger Kriterien für die Beurteilung der Angemessenheit der Saldosteuerätze als jene, welche die Eidgenössische Finanzkontrolle verwendet?

Comme relevé sous le chiffre 4, il nous paraît difficile de définir la teneur précise des critères à retenir. Les efforts devraient à notre avis tendre à améliorer la représentativité qualitative et quantitative des échantillons retenus. Les taux devraient pouvoir être fixés de manière pragmatique en fonction des différences et de l'évolution constatées dans les différentes branches: certains regroupements ou, au contraire, certaines séparations au sein d'une même branche devraient certes échapper à pouvoir être créés. Dans ce contexte, le CFF a un rôle de contrôle important, puisqu'il est le seul à pouvoir consulter les bases de calcul de l'AFC. Son attention devrait principalement porter sur ces éléments.

Comme relevé dans la réponse à la 1^{ère} question, la relation entre l'impôt payé selon la méthode effective et celui dû selon la méthode des TDFN devrait à notre avis être contrôlée à moyen terme (3 à 5 ans). Ce faisant, le seuil de tolérance pourrait être plus sévère s'agissant des différences vers le bas, de manière à tenir compte des possibilités d'optimisation fiscale aménagées par le nouveau droit. Lors de ses contrôles, le CFF doit par ailleurs éviter de porter un jugement individuel puisque tant la doctrine que la jurisprudence s'accordent pour admettre que les TDFN doivent aboutir, « dans la moyenne de la branche », à des résultats corrects.

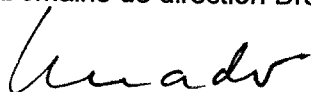
Il serait enfin souhaitable de renoncer au critère visant à comparer l'économie administrative et l'économie fiscale obtenues. Cette position se justifie en raison du fait que la loi aménage certaines possibilités d'optimisation fiscale avec l'application des TDFN. En outre, ce critère n'a jamais été retenu par la jurisprudence, la doctrine ou le législateur. Enfin, la détermination correcte de l'économie administrative n'est pas aisée.

Nous sommes conscients que ces propositions floues ne correspondent peut-être pas aux attentes et aux canevas de contrôles auxquels le CFF est habitué.

Dans le cas d'espèce, un autre mode de procéder nous paraît illusoire en raison, d'une part, de la construction même du cadre légal et, d'autre part, du problème de l'obtention des données pertinentes.

Nous espérons que ces clarifications et propositions pourront néanmoins vous être utiles et vous prions d'agréer, Madame, Monsieur, nos salutations distinguées.

Office fédéral de la justice OFJ
Domaine de direction Droit public



Luzius Mader
Vice-directeur

Collaboratrice : Claudia Blanc Vanek