



Kontrolle der Mehrwertsteuer

Evaluation der Strategie, der Umsetzung
und der Ergebnisse der Kontrollen bei
den Steuerpflichtigen

Impressum

Ausgabe und Verteilung	© Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK), http://www.efk.admin.ch/
Bestellnummer	1.3126.605.00199.14
Zusätzliche Informationen	EFK, Fachbereich „Wirtschaftlichkeitsprüfung und Evaluation“, E-Mail: claudio.courbat@efk.admin.ch , Tel. +41 31 323 10 53.
Sprache des Originals	Deutsch
Zusammenfassungen	Deutsch («Das Wesentliche in Kürze») Français («L'essentiel en bref») English («Key facts»)
Reproduktion	Zugelassen. Bitte mit Quellenvermerk.

Kontrolle der Mehrwertsteuer

Evaluation der Strategie, der Umsetzung und der Ergebnisse der Kontrollen bei den Steuerpflichtigen

Das Wesentliche in Kürze

Die Mehrwertsteuer (MWST) wurde in der Schweiz im Jahr 1995 eingeführt und löste die Warenumsatzsteuer ab. Im Jahre 2004 betragen die Einnahmen von den ungefähr 300'000 MWST-Steuerpflichtigen 17.7 Mrd. Franken, was rund einem Drittel der gesamten Bundeseinnahmen entspricht.

Die Hauptabteilung Mehrwertsteuer der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ist für die Kontrolle der MWST-Pflichtigen zuständig (Anmeldung, Abrechnung, Ablieferung). Zweck der Kontrollen bei den Steuerpflichtigen ist es, die Steuerabrechnungen - gestützt auf die Finanz- und Betriebsbuchhaltung sowie die Belege - auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit zu prüfen und nötigenfalls zu korrigieren.

Im Jahre 2004 wurden ca. 9'000 MWST-Kontrollen vorgenommen. Die Kontrollen ergaben Korrekturen zugunsten der Kontrollierten von 60.9 Mio. Franken, und Korrekturen zugunsten der Steuerverwaltung von 448.4 Mio. Franken. Netto resultierten somit Nachforderungen von 387.5 Mio. Franken. Diese Nachforderungen der Aussenprüfung machen ca. 2% der Gesamteinnahmen der Mehrwertsteuer aus. Bei rund 80% der Kontrollen wurden Steuerkorrekturen vorgenommen.

Die Abteilung Inspektorat hat 186 Vollzeitstellen, davon sind rund 160 Inspektoren mit Kontrollen vor Ort beschäftigt. Die Möglichkeit, die Einnahmen der MWST durch eine verstärkte Kontrolle zu erhöhen, wurde schon mehrmals im Parlament thematisiert. Unter Hinweis auf die bedeutenden Nettoeinnahmen wird immer wieder eine personelle Verstärkung des Inspektorats gefordert.

Die Schweiz nimmt mit ihrem auf die MWST begrenzten System der Steuerkontrolle eine Sonderstellung ein. In den 15 Mitgliedstaaten der Europäischen Union wird der mit anderen Steuern integrierten Kontrolle der Vorrang gegeben, und auch Länder, welche vor einiger Zeit noch eine spezialisierte MWST-Kontrolle hatten, sind daran, ihre MWST-Kontrollen bei den Steuerpflichtigen mit anderen Kontrollen (u.A. Kontrolle der direkten Steuern) zu integrieren.

Die Evaluation der Eidgenössischen Finanzkontrolle (EFK) schenkte dem Verfahren für die Auswahl der Prüfungsfälle besondere Aufmerksamkeit. Im Weiteren wurden die Zielsetzungen, der Kontrollprozess, die Dauer, die Anzahl und das Ergebnis der Kontrollen und deren Einbringlichkeit untersucht. Die EFK hat dabei Daten aus dem Informationssystem analysiert, eine schriftliche Umfrage im Inspektorat durchgeführt und diverse Interviews verrichtet. Im Rahmen der Evaluation hat die EFK mit dem Österreichischen Rechnungshof ein Parallel Audit durchgeführt. Die Resultate dieses Vergleichs werden in einem zweiten, gemeinsamen Bericht veröffentlicht. Im vorliegenden Hauptbericht wurden die zentralen Ergebnisse des Parallel Audits berücksichtigt.

Wichtigste Feststellungen

Generell stellt die EFK fest, dass die Verantwortlichen der MWST vor einer schwierigen Aufgabe stehen, was die Priorisierung begrenzter Personalressourcen und die Optimierung der Auswahl der zu prüfenden Steuerpflichtigen (Prüfungsfälle) betrifft.

Die Wirtschaftlichkeit der MWST-Kontrollen ist bemerkenswert. Die Analyse der Kontrolldaten aus dem Informationssystem der ESTV zeigt eine hohe Anzahl Kontrollen pro Inspektor, bedeutende Einnahmen pro Kontrolltag und eine hohe Einbringlichkeit der Kontrollen im Vergleich mit Österreich. Im Jahr 2002 ergaben die MWST-Kontrollen durchschnittliche Nachforderungen von rund 38'000 Franken, pro Kontrolltag lag der Wert bei rund 13'900 Franken. Pro Inspektor wurden im Jahr 2002 im Mittel 42 Kontrollen durchgeführt, welche durchschnittlich Nachforderungen von rund 1.6 Millionen Franken ergaben. Die höhere Produktivität im Vergleich mit Österreich hängt namentlich damit zusammen, dass das Kontrollintervall in der Schweiz länger ist und relativ viele Erstkontrollen vorgenommen werden.

Eine MWST-Kontrolle deckte im Jahr 2004 im Durchschnitt neun Mal ihre Gesamtkosten. Die Inspektoren sind MWST-Spezialisten mit grossem Fachwissen. Sie verfügen über eine beträchtliche Autonomie, besonders bei der Schwerpunktsetzung. Die Unbestechlichkeit ist nach eigenen Einschätzungen eine zentrale persönliche Eigenschaft. Die Kontrollprozesse sind pragmatisch geregelt und mit den drei Kontrollarten teilweise standardisiert. Die Inspektoren verfügen über zweckmässige Informatikhilfsmittel für die Kontrolle vor Ort, welche weiter entwickelt werden. Die hohe tatsächliche Einbringlichkeit der Nachforderungen aus den Kontrollen ist ein Zeichen dafür, dass im Inspektorat realistische Ergänzungsabrechnungen erstellt werden. Die Akzeptanz der MWST-Kontrollen kann als gut eingestuft werden.

Die ESTV misst den quantitativen Zielen der Kontrolle einen hohen Stellenwert zu. Die Kontrolltätigkeit ist stark auf Anzahl, Dauer und Einnahmen der Kontrollen ausgerichtet. Das Inspektorat produziert seit der Zeit vor der MWST manuell periodische Statistiken über diese Kennzahlen pro Inspektor. Das Kontrollkonzept des Inspektorats hat als ausdrückliches und zentrales Ziel, die Anzahl Kontrollen zu erhöhen. Mehreinnahmen aus der Kontrolltätigkeit wurden auch im Budget der Steuerverwaltung vorgesehen. Die Position der Verantwortlichen der Mehrwertsteuer gegenüber den Zielen der Prävention von Steuerausfällen und der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen ist nicht ausdrücklich formuliert, obschon gewisse Massnahmen auf Prävention und Gleichbehandlung abzielen.

Die Verfahren für die Auswahl der Prüfungsfälle sollen neu konzipiert und umgesetzt werden. Die EFK hat vier Verfahren für die Auswahl von zu kontrollierenden Steuerpflichtigen identifiziert. Die Auswahlverfahren sind in den letzten Jahren Schritt für Schritt weiter entwickelt worden, ohne von der Steuerverwaltung systematisch dokumentiert oder analysiert worden zu sein. Für eine aussenstehende Instanz wie die EFK ist der Mix der Verfahren nicht nachvollziehbar. Die Kontrolllisten wurden teilweise erneuert, ohne neues Konzept. Vor der Neuauswahl von Prüfungsfällen im Jahr 2004 wurde unter anderem keine systematische Risikoanalyse pro Branche, Grösse der Firmen oder anhand der Ergebnisse der vorherigen Kontrollen durchgeführt. Es vergingen fast acht Jahre zwischen der ersten und der zweiten Neuzuteilung von Prüfungsfällen an die Inspektoren. Dies erweckt den Eindruck, dass dem Inspektorat operative Kontrollen vor Ort wichtiger sind als deren Planung und Risikoanalyse. Die Untersuchung der EFK der Kontrollstatistik 2000 und 2002 belegt bedeutende Unterschiede beim Kontrollintervall je Kanton. Auffallend ist, dass die Wahrscheinlichkeit einer Kontrolle in den Kantonen der Romandie bis vier mal grösser war als in gewissen Kantonen der Deutschschweiz. Bei der Neuzuteilung 2004 von Prüfungsfällen hat die Steuerverwaltung auf dieses Problem Rücksicht genommen. Das Ausmass der Meldungen über Steuergefährdung aus anderen Abteilungen und aus den Kantonen an die Abteilung Inspektorat ist allzu spärlich. Es gibt Kantone, welche am Meldeverfahren überhaupt nicht teilnehmen.

Empfehlungen

Gesamthaft stellt die EFK fest, dass das Inspektorat stark auf operationelle Tätigkeit und Finanzergebnis der Kontrollen ausgerichtet ist. Die EFK empfiehlt, den Zielen der Kontrolle, den Wirkungen der Kontrollen auf die Steuerpflichtigen, der Risikoanalyse und dem Wissensaustausch vergrösserte Aufmerksamkeit zu schenken. Aus dieser allgemeinen Einschätzung ergeben sich fünf Empfehlungen für eine Verbesserung des Kontrollsystems.

Empfehlung 1: Die Hauptabteilung MWST soll eine ausdrückliche Strategie für die Überprüfung von Unternehmen ausarbeiten und das Inspektorat in Bezug auf die Ziele der Kontrolle klar positionieren. Die personellen Mittel sollen den prioritären Zielen planmässig zugeordnet werden.

Empfehlung 2: Die Hauptabteilung soll die Ausrichtung, die Dokumentation und den Mix ihrer Auswahlverfahren verbessern. Um die Wirksamkeit der Auswahlverfahren zu erhöhen, sollen die Ergebnisse der Kontrollen registriert und als Grundlage für eine Risikoanalyse verwendet werden. Der Informations- und Meldungs austausch soll innerhalb der Steuerverwaltung und mit der Zollverwaltung weiter ausgebaut werden, und mit den Kantonen auf eine neue Basis gestellt werden.

Empfehlung 3: Die Hauptabteilung soll eine Organisationseinheit für die Risikoanalyse aufbauen, mit der Aufgabe, die Kontrolldaten für eine risikoorientierte Auswahl und für laufendes Controlling besser auszuwerten und zu verwalten. Diese Einheit soll durch ihre Tätigkeiten die Risikoorientierung der Kontrollen im Innen- und Aussendienst unterstützen. Der Erfahrungsaustausch mit Steuerbehörden anderer Länder soll gefördert werden, besonders im Bereich risikoorientierte Auswahl.

Empfehlung 4: Die Hauptabteilung soll die Gelegenheit der bevorstehenden Reorganisation der ESTV nutzen, ihre Organisationsstrukturen zu überdenken und Massnahmen zu treffen, um den Kontakt zwischen dem Inspektorat und den anderen Abteilungen zu verbessern.

Empfehlung 5: Die Hauptabteilung soll die Weiterbildungsmöglichkeiten verbessern und „Best Practice“ unterstützen, um den Wissens- und Erfahrungsaustausch innerhalb des Inspektorats und der Hauptabteilung stärker zu fördern.

Im Rahmen des Entlastungsprogramms 2004 hat der Bundesrat im Bereich der Mehrwertsteuer beschlossen, mit einer verstärkten Kontrolltätigkeit Mehreinnahmen zu realisieren. Für 2007 und 2008 sind im Budget 70 Mio. Franken jährliche Mehreinnahmen aus MWST-Kontrollen vorgesehen. Die Entlastungsprogramme und die Aufgabenverzichtsplanung des Bundes tragen aber auch dazu bei, dass im Jahr 2008 die totale Anzahl Stellen in der Steuerverwaltung auf dem gleichen Niveau sein wird wie 1998. Ohne Personalumlagerungen, Verbesserungen der Auswahlverfahren und der Informatiksysteme sind dauerhafte Mehreinnahmen aus der MWST-Kontrolle in der budgetierten Grössenordnung nicht realistisch.

Die Steuerverwaltung hat den obigen fünf Empfehlungen der EFK für eine Verbesserung des Kontrollsystems Unterstützung bekundet. Im Rahmen der gegenwärtigen Organisationsprojekte sind gemäss Steuerverwaltung „Anpassungen vorgesehen, welche in die zukünftige Organisation einfließen und die sich weitgehend mit den Empfehlungen der EFK decken“. Die Finanzkontrolle wird ihre Empfehlungen, die Zusicherungen und geplanten Massnahmen der Steuerverwaltung im Rahmen ihres Empfehlungscontrollings aufmerksam überwachen.

Contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Evaluation de la stratégie, de la mise en œuvre et des résultats des contrôles auprès des contribuables

L'essentiel en bref

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) a été introduite en Suisse en 1995 en remplacement de l'impôt sur le chiffre d'affaires. En 2004, les quelque 300'000 assujettis à la TVA ont versé 17,7 milliards de francs, ce qui représente environ le tiers des recettes totales de la Confédération.

C'est la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée au sein de l'Administration fédérale des contributions (AFC) qui est compétente en matière de contrôle des contribuables (obligation de s'annoncer, décompte, paiement de l'impôt). Les contrôles externes auprès des entreprises servent à vérifier, sur la base de la comptabilité financière, de la comptabilité d'exploitation et des justificatifs, si les décomptes d'impôt sont exacts et complets et à les corriger le cas échéant.

En 2004, quelque 9'000 contrôles externes TVA ont été effectués. Ils ont abouti à des corrections en faveur des entreprises contrôlées pour un montant de 60,9 millions de francs et en faveur de l'Administration des contributions à hauteur de 448,4 millions de francs. Le montant net des reprises d'impôt s'élève ainsi à 387,5 millions de francs. Ces reprises découlant des contrôles auprès des contribuables représentent environ 2% des recettes totales de la TVA. Quelque 80% des contrôles se sont soldés par des rectifications.

La Division d'inspection compte 186 postes à plein temps, dont quelque 160 sont occupés par des inspecteurs effectuant des contrôles auprès des entreprises. La possibilité d'accroître les recettes de la TVA à l'aide d'un renforcement de ces contrôles a déjà été discutée à plusieurs reprises par le Parlement. Un accroissement de l'effectif des inspecteurs est régulièrement réclamé en invoquant l'argument de recettes nettes substantielles.

Vu son contrôle fiscal limité à la TVA, la Suisse a un régime particulier. Les quinze Etats membres de l'Union Européenne disposent d'un contrôle intégré portant également sur d'autres impôts. Les pays qui recouraient encore dans un passé récent à un contrôle spécifique de la TVA sont en train de réunir au niveau des contribuables les contrôles TVA et d'autres contrôles, notamment ceux qui portent sur les impôts directs.

L'évaluation effectuée par le Contrôle fédéral des finances (CDF) a accordé une importance particulière à la procédure de sélection des cas à contrôler. Par ailleurs, elle a examiné les objectifs, le processus de contrôle, la durée, le nombre et le résultat des contrôles, ainsi que le montant finalement récupéré. Le CDF a analysé des données provenant du système d'information, effectué une enquête écrite auprès des inspecteurs et mené différentes interviews. Le CDF a également procédé à un audit parallèle avec la Cour des comptes autrichienne. Les résultats de cette comparaison sont publiés dans un deuxième rapport conjoint. Le présent rapport intègre les principaux résultats de l'audit parallèle.

Principales constatations

Le CDF constate que les responsables de la TVA sont confrontés à une tâche difficile en ce qui concerne l'établissement de priorités en matière d'affectation des ressources humaines limitées et l'optimisation de la sélection des contribuables à contrôler.

L'efficacité des contrôles de la TVA est remarquable. L'analyse des données provenant du système d'information de l'AFC montre que le nombre de contrôles par inspecteur, les recettes par jour de contrôle et les montants effectivement récupérés à la suite des contrôles atteignent un niveau plus élevé qu'en Autriche. En 2002, les contrôles de la TVA ont généré des reprises moyennes de quelque 38'000 francs par cas et de quelque 13'900 francs par jour de contrôle. En 2002, un inspecteur a effectué en moyenne 42 contrôles, ce qui a généré des reprises s'élevant en moyenne à environ 1,6 million de francs. La productivité plus élevée qu'en Autriche est notamment due au fait que la Suisse affiche un intervalle entre les contrôles plus long et bon nombre d'entreprises contrôlées pour la première fois.

En 2004, un contrôle TVA a couvert en moyenne neuf fois ses coûts totaux. Les inspecteurs sont des spécialistes de la TVA disposant de vastes connaissances professionnelles. Ils jouissent d'une grande autonomie, notamment dans la fixation de leurs priorités. L'incorruptibilité est une qualité personnelle primordiale selon l'enquête menée par le CDF auprès des inspecteurs. Les processus de contrôle sont réglés de manière pragmatique et sont en partie standardisés sur la base de trois types de contrôle. Les inspecteurs disposent de ressources informatiques adéquates pour les contrôles externes, qui continuent d'être perfectionnés. Le niveau élevé des montants effectivement récupérés montre que les inspecteurs établissent des rapports réalistes. L'acceptation des contrôles de la TVA peut être qualifiée de bonne.

L'AFC accorde une grande importance aux objectifs quantitatifs du contrôle. L'activité de contrôle est largement axée sur le nombre et la durée des contrôles, ainsi que sur leurs recettes. Déjà avant l'introduction de la TVA, la Division d'inspection élaborait des statistiques périodiques manuelles par inspecteur. L'augmentation du nombre de contrôles constitue le principal objectif explicite du concept de contrôle de la Division d'inspection. Une augmentation des recettes dégagées par les contrôles a été inscrite au budget de l'Administration des contributions. La position des responsables de la TVA par rapport aux objectifs de prévention de pertes fiscales et d'égalité de traitement des contribuables n'est pas formulée expressément, bien que certaines mesures portent sur la prévention et l'égalité de traitement.

Les procédures de sélection des entreprises à contrôler doivent être redéfinies. Le CDF a identifié quatre procédures de sélection des contribuables à contrôler. Les procédures de sélection ont été développées progressivement ces dernières années sans avoir été documentées ou analysées systématiquement par l'Administration des contributions. Pour un organe externe tel que le CDF, le rapport entre les différentes procédures de sélection utilisées n'est pas compréhensible. Les listes de contrôle ont été partiellement révisées, sans que le concept ne soit modifié. Avant la sélection des cas à contrôler en 2004, il n'y a notamment pas eu d'analyse systématique des risques par branche et par taille des sociétés ou en fonction des résultats des contrôles antérieurs. Près de huit ans se sont écoulés entre la première et la deuxième attribution aux inspecteurs de cas à contrôler. Cela donne l'impression que pour la Division d'inspection, les contrôles auprès des entreprises sont plus importants que leur planification et l'analyse des risques. L'enquête effectuée par le CDF sur la base des statistiques des contrôles 2000 et 2002 révèle que les intervalles entre les contrôles varient considérablement selon les cantons. Dans les cantons romands, la probabilité d'un contrôle était jusqu'à quatre fois plus élevée que dans certains cantons de Suisse alémanique. Lors de la nouvelle attribution d'entreprises à contrôler, effectuée en 2004, l'Administration des contributions a tenu compte de ce problème. Le nombre de cas potentiels de soustractions

fiscales annoncés à la Division d'inspection par d'autres divisions et par les cantons est trop faible. Certains cantons ne participent pas du tout à cette procédure de déclaration.

Recommandations

De manière générale, le CDF constate que la Division d'inspection se concentre principalement sur l'activité opérationnelle et les résultats financiers des contrôles. Le CDF recommande d'accorder davantage d'attention aux objectifs du contrôle, aux effets des contrôles sur les contribuables, à l'analyse des risques et à la transmission des connaissances. Cette appréciation conduit le CDF à formuler cinq recommandations relatives à l'amélioration du système de contrôle.

Recommandation 1: La Division principale TVA doit élaborer une stratégie explicite de contrôle des entreprises et affecter les moyens de la Division d'inspection par rapport aux objectifs des contrôles. Les moyens personnels doivent être alloués aux objectifs prioritaires, selon un plan.

Recommandation 2: La Division principale doit améliorer l'orientation risques, la transparence et le mix entre les procédures de sélection. Afin d'accroître l'efficacité des procédures de sélection, les résultats des contrôles doivent être enregistrés et utilisés comme base de travail pour l'analyse des risques. Les échanges d'informations et de déclarations au sein de l'Administration des contributions et avec l'Administration des douanes doivent être renforcés. Les procédures de déclaration et d'échange d'information avec les cantons doivent être réorganisées.

Recommandation 3: La Division principale doit mettre en place une unité d'organisation chargée de l'analyse des risques qui évaluera et gèrera les données des contrôles TVA pour améliorer la sélection des entreprises et le controlling. A travers ses activités, cette unité favorisera l'orientation risques des contrôles en interne et auprès des entreprises. Il convient d'encourager l'échange d'expériences avec les autorités fiscales d'autres pays, notamment en matière de sélection axée sur les risques.

Recommandation 4: La Division principale doit saisir l'occasion de la réorganisation planifiée de l'AFC pour réexaminer ses structures organisationnelles et pour prendre des mesures propres à améliorer la communication entre la Division d'inspection et les autres divisions.

Recommandation 5: La Division principale doit étoffer les possibilités de perfectionnement professionnel et soutenir les pratiques d'excellence (« Best Practice »), afin d'encourager davantage les échanges de connaissances et d'expériences en son sein et au sein de la Division d'inspection.

Dans le cadre du programme d'allègement budgétaire 2004, le Conseil fédéral a décidé d'accroître les recettes générées par la TVA, à travers un renforcement des contrôles. Pour 2007 ainsi que pour 2008, le budget prévoit 70 millions de francs de recettes supplémentaires provenant des contrôles TVA. Toutefois, en raison des programmes d'allègement budgétaire et du programme d'abandon de tâches de la Confédération, le nombre total de postes de l'Administration des contributions devrait rester semblable entre 1998 et 2008. Il n'est pas réaliste de prévoir de telles recettes supplémentaires de manière durable, sans transfert de personnel et sans amélioration des procédures de sélection et des systèmes informatiques.

L'AFC a accueilli favorablement les cinq recommandations du CDF relatives à une amélioration du système de contrôle. Des «adaptations touchant la future organisation et correspondant largement aux recommandations du CDF sont prévues» dans le cadre des actuels projets d'organisation. Le CDF suivra attentivement l'application de ses recommandations, compte tenu des assurances fournies par l'AFC et des mesures qu'elle prévoit.

Texte original en allemand

VAT inspections

Evaluating the strategy, implementation and results of external inspections

Key facts

Value-added tax (VAT) was introduced in Switzerland in 1995 to replace sales tax. In 2004, revenues from the 300'000 or so entities liable to pay VAT were CHF 17.7 billion, which is approximately one third of overall federal government revenues.

The main VAT division of the Federal Tax Administration (FTA) is responsible for auditing entities liable to pay VAT (registrations, declarations, payments). The purpose of inspections carried out on the premises is to examine the accuracy and completeness of the tax returns, based on the financial and operating accounts, along with the records, and, if need be, to adjust them.

In 2004, approximately 9'000 VAT inspections were carried out. The inspections resulted in adjustments in favour of the auditees to the value of CHF 60.9 million, and adjustments in favour of the Tax Administration of CHF 448.4 million. The net additional claims were amounting to CHF 387.5 million. These claims from inspections represent approximately 2% of overall VAT revenues. In approximately 80% of the inspections tax adjustments were made.

The inspectorate division has 186 full-time positions, of which approximately 160 are inspectors who deal with inspections carried out on the premises. The possibility of increasing the VAT revenues through additional inspections has been discussed several times already in parliament. Time and again demands for boosting personnel in the inspectorate are made with accompanying references to the considerable net revenues.

Switzerland occupies a special position with its system of tax controls restricted to VAT. In the 15 member states of the European Union, priority is given to controls integrated with other taxes, and even countries which until recently still had a separate VAT control are in the process of combining VAT controls of taxable entities with other controls (amongst others indirect taxes).

The evaluation of the Swiss Federal Audit Office (SFAO) specifically highlighted the procedure for selecting inspection cases. In addition, the goals, the inspection process, duration, the quantity and the results of the inspections and what they recover were examined. In doing so the SFAO analysed data from the information system, carried out a written survey in the inspectorate and conducted interviews with employees. Within the scope of the evaluation, the SFAO ran a parallel audit with the Austrian Court of Auditors. The results of this comparison will be published in a second, joint report. The essential results of the parallel audit were taken into account in the current main report.

Most important observations

In general terms, the SFAO noted that the responsible for VAT are presented with a difficult task of prioritising the use of limited personnel resources and optimising the selection of taxable entities to be inspected.

The efficiency of the VAT inspections is noteworthy. Analysis of the audit data from the FTA's information system shows a high number of inspections per inspector, significant revenue per in-

spection day and a high level of claims that are actually recovered in comparison to Austria. In 2002 the VAT inspections resulted in an average of additional claims worth approximately CHF 38'000, and per inspection day the amount was approximately CHF 13'900. In 2002, an average of 42 inspections per inspector were carried out, resulting in claims averaging approximately CHF 1.6 million. The higher productivity level in comparison to Austria is in particular due to the fact that the inspection intervals in Switzerland are longer and a relatively high number of initial inspections are carried out.

In 2004, on average a VAT inspection covered overall costs nine times over. Inspectors are VAT specialists with extensive specialised knowledge. They enjoy considerable autonomy, in particular when setting priorities. As they see it, incorruptibility is a core personal attribute. The inspection procedures are regulated pragmatically, with three types of inspection which are partially standardised. The inspectors have at their disposal practical IT tools for inspections carried out on the premises and these IT tools are being further developed. The high level of amounts in additional claims that are actually recovered from the inspection is an indication that the inspectorate is making realistic additional assessments. The acceptance of the VAT audits can be categorised as good.

The FTA attaches considerable importance to the quantitative goals of the controls. The inspection activities are highly geared to the number, duration and revenue from the controls. The inspectorate had, even before the introduction of VAT, issued manually produced periodical statistics per inspector on these figures. The inspection concept of the inspectorate has the explicit and core goal of increasing the number of controls. Increased revenues through VAT-inspections are planned in the FTA budget. The position of the main VAT division in relation to the goals of preventing revenue losses and equal treatment of the taxable entities is not expressly stated, although specific measures are targeted at preventing revenue losses and promoting equality.

The procedure for selecting inspection cases should be redesigned and freshly implemented. The SFAO has identified four procedures for selecting taxable entities to be inspected. In recent years, the selection procedures have gradually been developed without being systematically documented or analysed by the FTA. For an external office such as the SFAO, the mixture of procedures is incomprehensible. The lists of enterprises to be inspected were partially renewed but without adopting a new concept. Before the new selection of inspection cases in 2004, no systematic risk analysis based on sector, size of the company or results of the previous controls was carried out. Almost eight years elapsed between the first and the second new selection of cases to be inspected. This gives the impression that, for the inspectorate, inspection carried out on the premises are more important than planning for them and risk analysis. The SFAO examination of the 2000 and 2002 monitoring statistics shows significant differences between the cantons in the inspection intervals. It is striking that the likelihood of an inspection was four times higher in the cantons of the French-speaking part of Switzerland than in certain cantons in the German-speaking part of Switzerland. In the 2004 new selection of entities to be inspected, the FTA took account of this problem. The number of reports of negligent tax evasion from other divisions of the FTA and from the cantons is far too low. There are cantons which do not use the reporting procedure at all.

Recommendations

Overall the SFAO notes that the inspectorate is highly geared to operational activities and financial results of the inspection. The SFAO recommends that more attention should be paid to the goals of the inspections, the impact of the inspections on taxable entities, the risk analysis and the exchange of experience and knowledge. Out of this general assessment, five recommendations emerge to improve the inspection system.

Recommendation 1: The main VAT division should draw up a specific strategy for the inspection of entities and the inspectorate should have a clear stance on the goals of the inspections. Personnel resources should be assigned to the priority goals in accordance with what is planned.

Recommendation 2: The main division should improve the orientation, the documentation and the mix of its inspection procedures. In order to improve the effectiveness of the selection procedures, the results of the inspections should be recorded and be used as a basis for a risk analysis. The exchange of information and reporting in the FTA and with the Federal Customs Administration should be further extended, and the information exchange with the cantons should be placed on a new footing.

Recommendation 3: The main division should set up a new organisational unit for risk analysis with the job of better evaluating and managing the inspection data for risk-oriented selection and controlling. Through its activities this unit should support the risk orientation of internal controls and inspections of taxable entities. The exchange of experiences with the tax authorities of other countries should be promoted, in particular in the area of risk-oriented selection.

Recommendation 4: The main division should use the opportunity provided by the impending reorganisation of the FTA to reassess its organisational structures and to implement action to improve contact between the inspectorate and the other divisions.

Recommendation 5: The main division should improve advanced training opportunities and support "best practices", so as to more strongly promote the exchange of experiences and knowledge in the inspectorate and the main division.

As part of the 2004 Relief Programme, the Federal Council has decided to increase revenues through additional VAT inspections. For 2007 and 2008, the budget envisages that there will be CHF 70 million of additional revenues from the VAT inspections. However, the Relief Programme and the Systematic Programme for the Renunciation of Tasks of the government will also contribute to the fact that in 2008 the total number of jobs in the FTA will be at the same level it was in 1998. Lasting additional revenues from the VAT inspections in the order of magnitude of the budget are unrealistic without staff transfers and improvements to the selection procedure and IT systems.

The Federal Tax Administration has indicated its support for the five recommendations detailed above to the SFAO as an improvement to the inspection system. Within the scope of the current organisational projects, according to the FTA, "modifications are envisaged which would be incorporated in the future organisation and which, to a large extent, coincide with the SFAO recommendations". The SFAO will be closely monitoring whether its recommendations, the pledges and measures of the FTA are implemented.

Original text in German

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	5
1.1	Auftrag und Fragen der Evaluation	5
1.2	Vorgehen	6
2	Die Kontrolle der Mehrwertsteuer	10
2.1	Die Mehrwertsteuer	10
2.2	Gesetzliche Grundlagen der Kontrollen	11
2.3	Organisation der Hauptabteilung Mehrwertsteuer	12
2.4	Geplante Reorganisation	14
2.5	Kontrollkonzept 2002	14
2.6	Gesetzgebung und Aufbauorganisation in Österreich	16
3	Ziele der Kontrolltätigkeit	17
3.1	Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen	17
3.2	Steuerausfälle vorbeugen und Rückfälle vermeiden	18
3.3	Die Unternehmen beraten	18
3.4	Optimierung des ökonomischen Resultats der Kontrollen	19
3.5	Ziele der Kontrolle in Österreich	19
4	Auswahl der Prüfungsfälle	21
4.1	Vier Auswahlverfahren	21
4.2	Die Meldeverfahren	21
4.3	Auswahl von Prüfungsfällen 1995 - 2004	22
4.4	Erfahrungszahlen	23
4.5	Die Auswahl von Prüfungsfällen von 2004	24
4.6	Vorteile und Nachteile der Auswahlverfahren	24
4.7	Das Auswahlverfahren in der Perspektive der Inspektoren	25
4.8	Die Auswahlverfahren und die Zuteilung von Prüfungsfällen in Österreich	25
5	Ablauf einer Kontrolle	28
5.1	Vorbereitung der Kontrolle	28
5.2	Durchführung der Kontrolle	29
5.3	Nacharbeiten	30
5.4	Der Kontrollablauf in der Inspektorenbefragung	30
5.5	Die Kontrollen aus der Sicht der Steuerpflichtigen	31
5.6	Der Prüfungsablauf in Österreich	32
6	Die personellen Mittel und die Kosten der Kontrollen	35
6.1	Ausbildungs- und Altersprofil der Inspektoren	35
6.2	Anforderungen an die Inspektoren	36
6.3	Interne Ausbildung der Inspektoren	36
6.4	Angebot an bisherige Inspektoren	37
6.5	Kosten der Kontrolle	37
6.6	Personalbudgets und Kontrolleinnahmen	38

7	Anzahl Kontrollen, Dauer und Ergebnisse der Kontrollen	40
7.1	Anzahl Kontrollen	40
7.2	Dauer der Kontrollen	42
7.3	Ergebnisse der Kontrollen	42
7.4	Analyse der Neuzuteilung 2004	44
7.5	Risikoorientierung: Unternehmensgrösse und Kontrollen	44
7.6	Anzahl, Dauer und Resultat der Kontrollen im Lichte der Inspektorenbefragung	45
7.7	Vergleich Schweiz - Österreich	46
8	MWST-Kontrollen in den 15 Staaten den EU	52
9	Schlussfolgerungen - Beantwortung der Fragen der Evaluation	55
10	Empfehlungen der EFK	62

Anhänge

Anhang 1	Begriffe
Anhang 2	Stellungnahme der Steuerverwaltung zu den Berichten der EFK
Anhang 3	Bibliographie und rechtliche Grundlagen
Anhang 4	Gesprächspartner der EFK
Anhang 5	Berechnung der Kosten einer Kontrolle
Anhang 6	Kategorisierung der Unternehmen nach der Klassifikation von Österreich
Anhang 7	Devisenkurse Schweizerfranken / Euro
Anhang 8	Tatsächliche Einbringlichkeit der Kontrollen, gemäss Analyse des Finanzinspektorats

Separates Dokument

Parallel Audit der Eidgenössischen Finanzkontrolle und des Österreichischen Rechnungshofes betreffend die Kontrolle der Mehrwertsteuer (2005) - auf Internet www.efk.admin.ch abrufbar.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Überblick über den Kontrollablauf.....	28
Abbildung 2: Steuerpflichtige, Nachforderungen und Kontrollen (2002).....	45

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Fragen und Methoden der Evaluation.....	8
Tabelle 2: Kontrolltätigkeiten im Inspektorat und Revisorat (2004)	13
Tabelle 3: Häufige Feststellungen bei Kontrollen.....	15
Tabelle 4: Vier Auswahlverfahren	21
Tabelle 5: Vorteile und Nachteile der Auswahlverfahren	24
Tabelle 6: Alter der MWST-Inspektoren.....	35
Tabelle 7: Steuerpflichtige nach Umsatzstufen (2002)	41
Tabelle 8: Durchschnittliche Nachforderungen der Kontrollen nach Umsatzstufe (2002)	43
Tabelle 9: Nachforderungen in Franken nach Abrechnungsmethode (2002).....	44
Tabelle 10: Kontrollintervall nach Betriebsgrösse in Österreich und der Schweiz (2002)	46
Tabelle 11 : Nachforderungen je Betriebsgrösse in Österreich und der Schweiz (2002, SFr.)	47
Tabelle 12 : Nachforderungen je Prüfung in Österreich und der Schweiz (2002, SFr.).....	47
Tabelle 13 : Nachforderungen je Kontrolltag in Österreich und der Schweiz (2002, SFr.)	48
Tabelle 14: Kosten-Nutzenverhältnis der MWST- Kontrollen (2004)	49
Tabelle 15: Eckzahlen EU und Schweiz (1999).....	53

Abkürzungsverzeichnis

ACL	Audit Command Language. Software zur Analyse von Daten.
BWZ	Betriebswirtschaftliche Zahlen werden bei der Kontrolle erhoben, und sind der Input zu den Erfahrungszahlen (ErFa) in der ESTV.
CHF	Schweizerfranken
COCKPITS	Das vierteljährliche Management Informationssystem der ESTV.
EFIM	<u>E</u> lektronisches <u>F</u> ormular und <u>I</u> nformationssystem der <u>M</u> ehrwertsteuer
EFK	Eidgenössische Finanzkontrolle
ELIAS	<u>E</u> lektronisches <u>I</u> nformations- <u>A</u> blage <u>S</u> ystem
EPA	Eidgenössische Personalamt
ErFa	Datenbank mit Erfahrungszahlen der Mehrwertsteuer (siehe BWZ)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	Europäische Union
FISP	Finanzinspektorat. In dieser Studie ist das interne Kontrollorgan der Steuerverwaltung gemeint.
HA MWST	Hauptabteilung Mehrwertsteuer in der Eidgenössischen Steuerverwaltung
INSIEME	Gemeinsame IT-Systeme ESTV, beinhaltet Geschäfts- und Führungsprozesse und Datenmodell für neues IT-System für die gesamte Eidgenössische Steuerverwaltung. (<i>INISCH</i> = Vorbereitung WTO Ausschreibung; <i>FITIN</i> = Aufbauorganisatorische Umsetzung der Prozesse von INSIEME.)
JUSTA	„Juste adoption des lois“. Projektgruppe für Prüfung von Verbesserungen im Vollzug der Steuererhebung.
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
MOLIS	<u>M</u> ehrwertsteuer <u>O</u> nline <u>I</u> nformations- <u>S</u> ystem.
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Mehrwertsteuergesetz
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung
NOGA	<u>N</u> omenclature <u>G</u> énérale des <u>A</u> ctivités économiques = Allgemeine Systematik der Wirtschaftszweige in der Schweiz
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
RH	Österreichischer Rechnungshof
VZÄ	Vollzeitäquivalenten
USO	Umsatzsteuer-Sonderprüfungen = MWST-Prüfung in Österreich bei welcher nur die Umsatzsteuer-Voranmeldungen, d.h. die MWST-Abrechnungen des laufenden Jahres, kontrolliert werden.

1 Einleitung

1.1 Auftrag und Fragen der Evaluation

Die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) ist das oberste Finanzaufsichtsorgan des Bundes. Sie ist in ihrer Prüftätigkeit nur der Bundesverfassung und dem Gesetz verpflichtet und im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften selbständig und unabhängig. Sie legt jährlich ihr Revisionsprogramm fest und bringt dieses der Finanzdelegation der eidgenössischen Räte und dem Bundesrat zur Kenntnis¹. Dabei übt sie gemäss Art. 5 des Finanzkontrollgesetzes (FKG) die Finanzaufsicht nach den Kriterien der Ordnungsmässigkeit, der Rechtmässigkeit und der Wirtschaftlichkeit aus.

Gestützt auf ihr Jahresprogramm 2004 hat die EFK eine Evaluation der Mittel und Kontrollstrategie in der Mehrwertsteuer vorgenommen. Die EFK hat sich im Jahre 2004 auch mit anderen Kontrollsystemen befasst. So wurde beispielsweise das AHV-Arbeitgeberkontrollsystem evaluiert.²

In der Schweiz gibt es rund 300'000 MWST-Pflichtige. Die Hauptabteilung MWST der Eidgenössischen Steuerverwaltung kontrollierte im Jahr 2004 rund 9'000 Steuerpflichtige. Dem optimalen Einsatz der begrenzten Kontrollressourcen kommt daher grosse Bedeutung zu. Die MWST-Kontrollen sowie die Anzahl der zur Verfügung stehenden Inspektoren sind Themen, welche im Parlament und im Zusammenhang mit den Entlastungsprogrammen mehrmals diskutiert wurden. Das Kontrollsystem in der MWST ist bisher nicht evaluiert worden.

Die EFK hat in ihrer allgemeinen Revisionstätigkeit verschiedene Aspekte der MWST geprüft. Im EFK-Bericht vom 31. Oktober 2002 wurde der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) folgende Massnahme vorgeschlagen, welche für die vorliegende Evaluation relevant ist: „Die EFK empfiehlt der ESTV, im Rahmen des „Kontrollkonzeptes Inspektorat MWST“ eine spezielle Prüfstrategie für Inspektionen bei Grossfirmen separat zu definieren, und vorzusehen, dass diese Steuerpflichtigen risikoorientiert (mindestens einmal alle 5 Jahre) vor Ort geprüft werden.“

In der Schweiz ist die ESTV in Bern für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf den Umsätzen im Inland zuständig³. Kontrollen am Domizil des Steuerpflichtigen werden ausschliesslich durch Inspektoren der Abteilung Inspektorat in der Hauptabteilung MWST vorgenommen. Die Kontrollen vor Ort sind der Hauptgegenstand dieser Evaluation. Die Empfehlungen dieses Berichts richten sich an die HA MWST.

Die Hauptfragen der Evaluation lauten:

1. Welches sind die Ziele der Kontrolltätigkeit?

2. Ist die Auswahl der Prüfungsfälle geeignet, die Zielerreichung sicher zu stellen?

3. Besteht ein Änderungsbedarf im festgelegten Ablauf einer Prüfung vor Ort?

¹ Bundesgesetz über die EFK (Finanzkontrollgesetz) vom 28. Juni 1967 (SR614.0).

² Eidg. Finanzkontrolle: Arbeitgeberkontrollen bei der Alters- und Hinterlassenenversicherung: Evaluation des Kontrollsystems, April 2005.

³ Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) vom 2. September 1999, Art. 52 Abs. 1.

4. Welches sind die personellen Mittel und die Kosten für die Kontrolle?

5. Welches sind die Ergebnisse der Kontrolltätigkeit?

6. Ist die Anzahl und Dauer der Kontrollen angemessen?

Auf der Basis der gewonnenen Erkenntnisse sollen allfällige Schwachstellen des Kontrollsystems aufgedeckt und entsprechende Empfehlungen an die ESTV ausgearbeitet werden.

1.2 Vorgehen

In einer ersten Phase (Projektskizze) wurde aufgrund von verschiedenen Gesprächen mit der ESTV, der Eidgenössischen Zollverwaltung, Experten der MWST sowie Dritten das Thema der Evaluation näher abgegrenzt. Es wurden Gespräche mit dem Management der HA MWST, darunter den Abteilungen Revisorat, Rechtsdienst und Inspektorat geführt. Es stellte sich heraus, dass mit dem Kontrollkonzept 2002⁴ ein dokumentiertes Kontroll- und Auswahlverfahren für Prüfungsfälle vorlag, das vom Inspektorat in Umsetzung war. Da nur ein geringer Teil der Steuerpflichtigen innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist für Steuerforderungen vor Ort geprüft werden, wurde beschlossen, das Auswahlverfahren in dieser Evaluation speziell zu thematisieren.

In der Machbarkeitsstudie wurden die Hauptfragen und die spezifischen Fragen präzisiert sowie die Methoden für ihre Beantwortung beschrieben. Dies wurde in folgenden Modulen zusammengefasst:

Modul 1: Dokumentanalyse

Zweck: Beantworten von Fragen zu den Zielen der Kontrolltätigkeit, zu den Auswahlverfahren, zum Ablauf der Kontrollen und zu den häufigen Feststellungen bei Kontrollen.

Vorgehen: Folgende Dokumente wurden durch die EFK näher analysiert (siehe auch Bibliographie im **Anhang 3**):

- Botschaft zur MWST und Beratungen in Parlament und Kommissionen in diesem Zusammenhang
- MWST-Gesetz und Verordnung
- Interne Kontrollkonzepte, Richtlinien und Handbücher zur Durchführung von Kontrollen vor Ort (Unterrichtsmaterial für MWST-Prüfer).
- Zur Ermittlung der häufigen Feststellungen bei Kontrollen führte die EFK keine eigenen Erhebungen durch, sondern nutzte die im Kontrollkonzept 2002 vorliegende Analyse von 100 Kontrollfällen.

⁴ Siehe Kapitel 3.

Dokumentanalyse personelle Mittel

Zweck: Bestimmung der personellen Mittel

Vorgehen: Personalverwaltungsdaten, Ergebnisse aus der EPA-Personalbefragung 2000 und 2004 und der Inspektorenbefragung der EFK wurden herbeigezogen.

Modul 2: Ermittlung der tatsächlichen Einbringlichkeit

Zweck: Das tatsächliche ökonomische Ergebnis der Kontrollen ist nicht das gleiche wie der Saldo der vor Ort ausgeschriebenen Ergänzungsabrechnungen und Gutschriften (Nachforderungen). Gewisse Ergänzungsabrechnungen werden bestritten, andere werden z.B. bei Konkurs nicht bezahlt.

Vorgehen: Anhand einer Stichprobe von 249 Prüfungsfällen aus dem Jahr 1999 hat das Finanzinspektorat (FISP) der ESTV untersucht, in welchem Ausmass die Ergänzungsabrechnungen tatsächlich entrichtet wurden. Die tatsächliche Einbringlichkeit der Kontrollen kann nur manuell geprüft werden, da sich der Zeitraum von Kontrolle bis Einbringung über mehrere Jahre erstrecken kann und die getätigten Abschreibungen nicht mit den Kontrollergebnissen im zentralen Datensystem der MWST (MOLIS) verknüpft sind.

Modul 3: Analyse der MOLIS-Daten⁵

Zweck: Beantworten von Fragen über die Anzahl, die Dauer und die Ergebnisse der Kontrollen durch Eruiieren von Kontrollintervall, Kontrolldauer und Nachforderungen je Unternehmensgrösse, Kanton und Branche.

Vorgehen: Mitarbeiter der EFK erstellten bereinigte, konsolidierte Datensätze auf Grund von MOLIS-Daten für die Jahre 2000 und 2002. Diese wurden mit dem Branchenverzeichnis (NOGA) und dem Kantonsverzeichnis ergänzt. Plausibilisierung und Analyse dieser Datensätze wurden von der EFK vorgenommen.

Modul 4: Umfrage im Inspektorat (Schriftlicher Fragebogen)

Zweck: Erhebung der Erfahrungen und der Einschätzungen der Inspektoren bezüglich Auswahl, Planung, Durchführung, Feststellungen bei Kontrollen vor Ort sowie der Zusammenarbeit innerhalb der HA MWST.

Vorgehen: In Regie der EFK wurde eine Umfrage bei allen 160 Inspektoren durchgeführt. Die Datenerhebung und -auswertung wurde an das Befragungsinstitut Erasm SA in Genf vergeben. Dadurch wurde sichergestellt, dass die Daten in anonymisierter Form verarbeitet wurden. Ziel der Umfrage war die Erhebung der Erfahrungen und Einschätzungen der Inspektoren betreffend Auswahl der Prüfungsfälle, der Planung und Durchführung der Kontrollen, den Feststellungen bei Kontrollen vor Ort sowie Fragen bezüglich der Zusammenarbeit innerhalb der HA MWST. Der Fragebogen wurde mittels Interview und Pretest in Zusammenarbeit mit der ESTV validiert. Von den

⁵ MOLIS = Mehrwertsteuer OnLine Informationssystem.

insgesamt 160 versandten Fragebogen wurden 128 ausgefüllt zurückgeschickt. Dies entspricht einer Rücklaufquote von 80 %.

Modul 5: Vertiefte Interviews und Besprechungen

Zweck: 1) Abklärung der Auswahlverfahren. 2) Abklären der Schnittstelle zwischen interner Kontrolle (Revisorat) und Kontrolle vor Ort (Inspektorat) . 3) Qualitätssicherung der Ergebnisse der Evaluation und der Empfehlungen an die ESTV.

Vorgehen: Durchführung von rund 12 Interviews und Besprechungen mit Mitarbeitern der ESTV. Mit dem Management der HA MWST wurde auch ein Workshop veranstaltet, um die Ziele der Kontrollen näher abzuklären.

Modul 6: Parallel Audit und Internationaler Vergleich

Zweck: Vertiefender Vergleich des Schweizerischen Systems der MWST-Kontrolle mit dem Kontrollsystem von Österreich und summarischer Vergleich mit dem Kontrollsystem in EU-Ländern.

Vorgehen: 1) Im Rahmen des Parallel Audit mit dem Österreichischen Rechnungshof wurden an vier gemeinsamen Sitzungen Informationen über die MWST und die Kontrollsysteme ausgetauscht sowie vergleichbare Tabellen über Kontrollintervall, Kontrolldauer und Ergebnis der Kontrollen erarbeitet. Partner für die Zusammenarbeit am Österreichischen Rechnungshof waren Frau Dr. Helga Kraus, Abteilungsleiterin Abgabeverwaltung, Herr Dr. Gerhard Steininger, Ministerialrat, und Herr Robert Konecny. Es wurden keine Daten oder Informationen über einzelne Steuerpflichtige ausgetauscht. 2) Der Ablauf einer Prüfung in den beiden Ländern wurde von einem Mitarbeiter der EFK und des RH analysiert und verglichen. 3) Die EFK führte eine Literaturstudie durch, sowie Interviews mit Verantwortlichen für die Überwachung der MWST-Kontrollsysteme der EU-Länder am Europäischen Rechnungshof (Luxemburg) und in der Generaldirektion Haushalt der Europäischen Kommission (Brüssel).

Im Bezug auf die sechs Hauptfragen präsentiert sich das Vorgehen zusammenfassend wie folgt:

Tabelle 1: Fragen und Methoden der Evaluation

Fragestellungen	Frage 1 Ziele	Frage 2 Auswahlverfahren	Frage 3 Prüfungsablauf	Frage 4 Mittel	Frage 5 Ergebnisse	Frage 6 Anzahl, Dauer
Massgebliche Methoden	Dokument-Analyse. Workshop.	Dokument-Analyse. Interviews.	Dokument-Analyse. Interviews.	Interviews. Daten-Analyse.	Datenanalyse. Interviews.	Datenanalyse.
	Fragebogen: Befragung der MWST-Inspektoren.					
	Parallel Audit mit dem Österreichischen Rechnungshof: Vergleich mit Österreich					
Ergebnisse	Kapitel 3	Kapitel 4	Kapitel 5	Kapitel 6	Kapitel 7	

Das Projektteam der EFK setzte sich aus Claude Courbat (Projektleiter) und Ueli Luginbühl zusammen. Die EFK-Mitarbeiter Oliver Sifrig, Jack Hirschi, Massimo Magnini und Mélanie Wasem leisteten bei bestimmten Modulen Beistand. Verantwortlicher Federführender war Mandatsleiter Eric-Serge Jeannet. Für die Supervision des Berichtes war Fachbereichsleiter Emmanuel Sangra zuständig. Die EFK dankt allen Mitarbeitenden der ESTV, insbesondere dem Finanzinspektorat der ESTV (FISP), dem Bundesamt für Statistik sowie allen interviewten Personen für die gewährte Unterstützung.

Im Rahmen dieser Evaluation bis zur Schlussbesprechung am 23. Juni 2005 hatten die EFK und die Verantwortlichen der Hauptabteilung Mehrwertsteuer vier Besprechungen. Im Brief vom 31. August 2005 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung zu den Berichten der EFK schriftlich Stellung genommen (siehe **Anhang 2**).

Um kontraproduktive Folgen für die Steuerverwaltung zu vermeiden, vermittelt die EFK im Bericht welcher publiziert wird, keine detaillierten Informationen über Auswahlverfahren und Prüfungsablauf für MWST-Kontrollen.

2 Die Kontrolle der Mehrwertsteuer

2.1 Die Mehrwertsteuer

Nach 1977, 1979 und 1991 hat das Schweizer Volk am 28. November 1993 im vierten Anlauf der Einführung der MWST zugestimmt. Damit erhielt die Schweiz als eines der letzten Länder in Europa eine MWST. Die MWST wurde von 1995 an als Ablösung der Warenumsatzsteuer eingeführt. Sie wird auf allen Phasen der Produktion von Waren und Dienstleistungen erhoben (Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug). Die Besteuerung erfolgt nicht direkt beim Verbraucher, sondern indirekt beim Leistungserbringer (MWST-Pflichtiger), indem die Steuer in der Regel im Kaufpreis der Leistung enthalten ist. Der jeweilige Leistungserbringer in der Wertschöpfungskette einer Leistung liefert die geschuldete MWST an die ESTV ab.

Die MWST nimmt im schweizerischen Steuersystem eine wichtige Stellung ein, denn sie erbringt mit 17.7 Milliarden Franken im Jahr 2004 rund einen Drittel der Bundeseinnahmen⁶. Rund 40% der MWST-Einnahmen werden von der ESTV erhoben, fast 60% von der Eidgenössischen Zollverwaltung. Im Gegensatz zum föderalistischen System bei den direkten Steuern wird die MWST zentral von der ESTV in Bern erhoben und kontrolliert. Prüfungen vor Ort beim Abrechnungspflichtigen werden ausschliesslich durch Inspektoren der Hauptabteilung MWST der ESTV vorgenommen. Der Wohnsitz der Inspektoren verteilt sich auf die ganze Schweiz.

Das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), welches die von 1995 bis Ende 2000 gültige Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV) ablöste, trat am 1. Januar 2001 in Kraft. Die schweizerische MWST-Gesetzgebung wurde durch die europäische Regelung, die so genannte sechste MWST-Richtlinie,⁷ massgeblich beeinflusst.

Im Parlament wurde u.a. mit Argumenten der hohen Produktivität und der Steuergerechtigkeit mehrmals vorgeschlagen, die Anzahl der Steuerinspektoren zu erhöhen⁸. Die Erhöhung der Bundeseinnahmen durch vermehrte Steuerkontrollen ist u.a. Thema der beiden Entlastungsprogramme des Bundes für die Jahre 2003 und 2004. Der Bundesrat sieht gemäss Botschaft zum Entlastungsprogramm 2004 vor, die Personalkredite bei der ESTV in den Jahren 2005 und 2006 um je 5 Mio. Franken zu erhöhen. Er erwartet durch die Erhöhung der Anzahl MWST-Kontrollen ab dem Jahr 2007 jährliche Mehreinnahmen von 70 Mio. Franken⁹. Eine gewisse personelle Aufstockung ist für die Jahre 2005 bis 2007 möglich, ab dem Jahr 2009 wird für die ESTV aber mit dem gleichen Personalbestand wie im Jahr 2004 budgetiert. Damit die Mehrerträge aus den Steuerkontrollen auch

⁶ Quelle dieser Angaben ist die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, siehe <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/index.htm>

⁷ Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, <http://europa.eu.int/scadplus/leg/de/lvb/l31006.htm>

⁸ 03.3418. Motion. Erhöhung der Steuergerechtigkeit statt Sparprogramme, die der Konjunktur und den KMU schaden. 20. Juni 2003 (Fetz, Anita). 99.1075. Einfache Frage. Mehrwertsteuer. Haben wir genug Steuerinspektoren? 10. Juni 1999 (Rennwald, Jean-Claude).

⁹ Siehe Botschaft zum Entlastungsprogramm 2004 für den Bundeshaushalt, vom 22. Dezember 2004, Seite 84.

für die Jahre nach 2008 realisiert werden können, werden eine gezielte Ressourcenumlagerung und IT-Investitionen vorausgesetzt¹⁰.

2.2 Gesetzliche Grundlagen der Kontrollen

Die gesetzlichen Grundlagen für die Kontrollen sind in folgenden Dokumenten zu finden:

- Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) vom 2. September 1999,
- Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTV) vom 29. März 2000,
- Verordnung des EFD über elektronisch übermittelte Daten und Informationen (EIDI-V) vom 30. Januar 2002.

Dazu kommen Weisungen und Entscheide der ESTV, der Steuerrekurskommission und des Bundesgerichts.

2.2.1 Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)

Die gesetzliche Grundlage für die Kontrolle (Prüfung, Überprüfung) der MWST durch die ESTV findet sich im MWSTG, Art. 62:

„¹ Die Erfüllung der Pflicht zur Anmeldung als steuerpflichtige Person sowie die Steuerabrechnungen und -ablieferungen werden von der Eidg. Steuerverwaltung überprüft.“

Es liegt gemäss Bericht zum MWSTG in der Natur einer Selbstveranlagungssteuer, dass die richtige Erfüllung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten durch die Verwaltung überprüft werden muss¹¹. Die ESTV wird berechtigt, Kontrollen im Betrieb des Steuerpflichtigen sowie beim auskunftspflichtigen Dritten vorzunehmen. Die Kontrolle durch die ESTV ist eine Ergänzung zur Pflicht des Steuerpflichtigen und des Dritten, Auskünfte zu erteilen sowie Geschäftsbücher und Belege vorzulegen. Die ESTV hat im Regelfall ihre Kontrollen vorgängig anzumelden, ausser in Fällen der Kollusionsgefahr.

Das Bedürfnis nach Effizienz auf Seiten der Verwaltung verlange nach Geschäftsbüchern, aus denen sich anlässlich einer Kontrolle die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der Vorsteuer massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen. Erwachsen dem Steuerpflichtigen übermässige Umtriebe für die genaue Ermittlung der Steuer, so gewährt die ESTV Erleichterungen und lässt eine annäherungsweise Ermittlung der Steuer zu¹².

Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen beim Steuerpflichtigen vor, so nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässen Ermessen vor¹³. Die Umlage der Ergebnisse eines eingehend kontrollierten Zeitabschnitts auf die ganze Kontrollperiode ist zulässig, wenn die Buch-

¹⁰ Medienmitteilung der ESTV vom 28. April 2005.

¹¹ Parlamentarische Initiative, Bundesgesetz über die MWST (Dettling), Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats, vom 28. August 1996.

¹² MWSTG, Art. 58, Buchführung.

¹³ MWSTG, Art. 60, Ermessenseinschätzung.

haltung in der restlichen Kontrollperiode ungenügend ist und die massgeblichen Verhältnisse in dieser Zeit ähnlich sind wie im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt¹⁴.

2.2.2 Geplante Reformen der MWST

Der Bundesrat hat anlässlich des zehnjährigen Bestehens der MWST Ende Januar 2005 einen Bericht¹⁵ über mögliche Verbesserungen der MWST präsentiert. Es werden zwei mögliche Stossrichtungen skizziert. Die erste geht in Richtung Annäherung an das Ideal der MWST als reine Konsumsteuer, d.h. Abschaffung der Steuerausnahmen und Einführung eines Einheitssatzes. Gegen eine solche radikale Reform sind jedoch gemäss ESTV grosse politische Widerstände zu erwarten. Die zweite Stossrichtung setzt auf administrative Vereinfachungen, um die Erhebungskosten der Verwaltung und die Entrichtungskosten der Steuerpflichtigen zu reduzieren. Es werden Praxisänderungen sowie Revisionen des MWSTG vorgesehen. Weiter werden Massnahmen vorgesehen, um die Beziehungen zwischen Steuerpflichtigen und der ESTV zu verbessern.

Der Bericht des Bundesrats enthält keine konkreten Änderungsvorschläge im Bereich MWST-Kontrollen. Die MWST-Gesetzgebung ist jedoch eine wichtige Rahmenbedingung für die Kontrolltätigkeit.

2.3 Organisation der Hauptabteilung Mehrwertsteuer

Die ESTV zählt zwei Hauptabteilungen und verfügt im Jahr 2004 total über 1'051 Etatstellen. Die Hauptabteilung (HA) MWST ist mit 630 Stellen die grösste Organisationseinheit. Sie gliedert sich wie folgt:

- Abteilung Inspektorat
- Abteilung Revisorat
- Abteilung Rechtswesen
- Sektion Administratives
- Sektion Wirtschaftsfragen
- Stabstelle Gesetzgebung
- Stabstelle Controlling
- Stabstelle Betrugsbekämpfung (seit 2004)

Die Abteilung Inspektorat ist zuständig für die Durchführung von Kontrollen (Buchprüfungen) bei den steuerpflichtigen Unternehmen in der Schweiz. Das Inspektorat besteht aus 11 Sektionen, davon sind drei für die Romandie, eine für das Tessin und sieben für die Deutschschweiz zuständig. Die Abteilung Inspektorat hat rund 186 Angestellte (Vollzeitäquivalenten), davon sind rund 160 im Aussendienst tätige Inspektoren. Die Sektionschefs erledigen die im Anschluss an die Kontrolle anfallende Korrespondenz und bearbeiten bestrittene Steuernachforderungen. Ausserdem wirken

¹⁴ Urteil des Schweiz. Bundesgerichts vom 12. November 1998. ASA/Archives 68 Nr. 10-2000.

¹⁵ Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer), Januar 2005. Siehe auch Postulat vom 19. März 2003 von alt Nationalrat Hansueli Raggenbass.

sie bei der Praxisfestlegung aktiv mit. Daneben bewilligt und überwacht das Inspektorat Pauschalierungen und Vereinfachungen für die Steuerabrechnung. Die Sektion Interne Dienste in der Abteilung Inspektorat ist zuständig für administrative Tätigkeiten im Umfeld der Steuerkontrolle (elektronische Selektion der Prüffälle nach den Vorgaben der Abteilungsleitung, Erfassung der durchgeführten Kontrollen im EDV-System, Weiterleitung der Korrekturbelege an den Steuereinzug, Erstellung von Statistiken usw.) und für den Notebook-Support. Die Aussenprüfungen der Abteilung Inspektorat sind der Hauptgegenstand dieser Evaluation.

Die Abteilung Revisorat ist mit Kontrolltätigkeiten im Innendienst beauftragt. Sie hat ca. 300 Stellen und gliedert sich in drei Fachstellen, welche insbesondere auf folgenden Gebieten tätig sind:

- Kontrolle und Berichtigung der eingehenden Steuerdeklarationen (5 Sektionen Revisionen),
- Eintragungen und Löschungen von Steuerpflichtigen in das Steuerregister
- Steuereinzug, d.h. Inkasso, Behandlung von Abrechnungs- und Zahlungsfristgesuchen,
- Buchhaltung der HA MWST.

Die interne und externe Kontrolltätigkeit lässt sich mit der folgenden Gegenüberstellung veranschaulichen (Daten gemäss Revisorat und Inspektorat):

Tabelle 2: Kontrolltätigkeiten im Inspektorat und Revisorat (2004)

	Abteilung Revisorat	Abteilung Inspektorat
Hauptaufgabe	Interne Kontrolle der Steuerpflicht und der Steuerabrechnungen	Kontrolle vor Ort, beim Steuerpflichtigen
Anzahl Sektionen	10 Sektionen	11 Sektionen mit Aussen-dienstmitarbeitern+ 1 Sektion Interne Dienste
Anzahl Mitarbeitende (Vollzeitäquivalenten)	Ca. 300	Ca. 200
Anzahl zugeweilte Steuerpflichtige	Bis 4'000 Steuerpflichtige pro Jahr pro Revisor	Rund 200 Prüfungsfälle pro Inspektor auf mehrere Jahre
Anzahl Kontrollen	148'000 Debitoren- und 67'000 Kreditorenabrechnungen werden kontrolliert	8'984 Kontrollen vor Ort
Höhe der Ergänzungsabrechnungen infolge Revisors- bzw. Inspektoratstätigkeiten	253 Mio. Franken (18'500 Ergänzungsabrechnungen)	448 Mio. Franken
Höhe der Gutschriften infolge Revisors- bzw. Inspektoratstätigkeiten	86 Mio. Franken (10'200 Gutschriften)	61 Mio. Franken

Die fünf für die Kontrollen zuständigen Sektionen des Revisorats (Revisionen) und die 11 Sektionen für Kontrolle im Aussendienst im Inspektorat folgen keiner gemeinsamen organisatorischen Einteilung. Der Informationsaustausch zwischen Revisorat und Inspektorat ist grundsätzlich formalisiert (via Dienstchef). Dies bedeutet nicht, dass direkte Kommunikation von Mitarbeiter im Inspektorat zu Mitarbeiter Revisorat nicht vorkommt.

Die Stabsstelle Controlling der HA MWST hat die folgenden Aufgaben:

- Verwaltung und Koordination von Projekten, insbesondere Informatikprojekte
- Verwaltung von Zugangsrechten zu den Systemen und zu den Daten
- Teilnahme in Projektgruppen
- Kontakt mit dem Bundesamt für Informatik (BIT).

Die ESTV verfügt über folgende für die Kontrolltätigkeit relevanten Dienste ausserhalb der HA MWST: eine Informationsstelle für Steuerfragen, eine Sektion Leistungsbezug Informatik, ein internes Finanzinspektorat und eine Abteilung Steuerstatistik und Dokumentation.

2.4 Geplante Reorganisation

Die ESTV ist im Zusammenhang mit der Einführung neuer, gemeinsamer IT-Systeme (INSIEME) daran, eine Reorganisation durchzuführen. In einem ersten Bericht vom September 2004 wurden Vorschläge für eine zukünftige Prozessorganisation nach Steuerarten (auf oberer Stufe) und eine so genannt teilfunktionale Organisation (kundensegmentiert) auf unterer Stufe unterbreitet. Das Inspektorat wird wahrscheinlich nach Sprachregionen eingeteilt werden. Ziel ist es, die Neuorganisation bis 2006 schrittweise umzusetzen. Gewisse Inspektoren sind für Kontrolle von Grossunternehmen speziell beauftragt; die offene Frage ist, ob es in der Zukunft eigene Organisationseinheiten für Kontrolle von Grossunternehmen geben wird. Die definitive Reichweite der Neuorganisation der HA MWST ist noch nicht bestimmt.

2.5 Kontrollkonzept 2002

Eine interne Arbeitsgruppe der HA MWST hat mit dem Schlussbericht vom 9. September 2002 ein neues Kontrollkonzept für das Inspektorat vorgelegt. Der Auftrag des Management an die Arbeitsgruppe bestand darin, „das heutige Kontrollkonzept der Abteilung Inspektorat zu überarbeiten und Lösungsvorschläge zu präsentieren, wie mit anderen Kontrollarten die Anzahl der Steuerkontrollen erhöht und damit das Steuerausfalls- und Betrugsrisiko besser abgedeckt werden kann.“

2.5.1 Häufige Feststellungen bei Kontrollen

In einem ersten Schritt hat die Arbeitsgruppe im Kontrollkonzept 2002 so genannte „normale Kontrollen“ (Grossunternehmen und andere wurden ausgeklammert) auf ihre Ergebnisse und häufigsten Feststellungen hin untersucht. MOLIS-Daten und Daten aus den Kontrollberichten von 100 Steuerpflichtigen wurden manuell verknüpft und analysiert. Die Resultate der Erhebung im Kontrollkonzept 2002 wurden mit Ergebnissen einer Erhebung des FISP von 184 Steuerpflichtigen aus dem Jahr 2001 verglichen.

Tabelle 3: Häufige Feststellungen bei Kontrollen

Typ von Steuerkorrekturen	Erhebung 2002	FISP-Erhebung 2001
Umsatzdifferenzen	58%	52%
Vorsteuerkorrekturen	26%	29%
Steuersatzdifferenzen	10%	3%
Eigenverbrauch, baugewerblich	0%	10%
Privatanteile an den Autokosten	5%	5%
Übrige Privatanteile	1%	1%
Total	100%	100%

Die Analyse zeigte, dass gut 80% der Steuerkorrekturen bei den Umsatzdifferenzen und den Vorsteuern zu verzeichnen sind. Es gab bemerkenswerte Unterschiede zwischen den Betrieben, welche mit der gesetzlichen Abrechnungsmethode und Betrieben, welche mit der Saldosteuersatz-Methode abrechneten. Darum wurden die folgenden Schlussfolgerungen gezogen:

- Die Kontrolldauer bei Steuerpflichtigen, welche nach der gesetzlichen Methode abrechnen, kann merklich verkürzt werden, wenn man sich bei der Kontrolle auf das Wesentliche konzentriert.
- Die Kontrolldauer bei Steuerpflichtigen, welche mit der Saldosteuersatzmethode¹⁶ abrechnen, sollte in der Regel nur einen halben Tag betragen.

Gemäss einer Studie von KPMG¹⁷ sind die häufigsten Risikobereiche die Umsatzsteuerabstimmung, MWST-konforme Vorsteuerabrechnungen, Exportnachweise, Nutzungsänderungen und Tausch- und Verrechnungsgeschäfte. Typische Merkmale von Unternehmen mit erhöhtem MWST-Risiko sind Unternehmen in der Gründungs- und Aufbauphase (generell ist der Lebenszyklus relevant), Unternehmen mit ausländischem Zielmarkt (Exportnachweise), Branchen/Unternehmen mit gemischter Verwendung und verschiedenen Steuersätzen sowie Unternehmen mit Nebenerlösen aus Immobilien. Regelmässiger Vorsteuerüberschuss wird auch als Risiko charakterisiert, besonders wenn keine steuerbefreiten Umsätze deklariert werden.

2.5.2 Drei Kontrollarten

Bei der Einführung der MWST 1995 wurde die Kontrollart weitergeführt, welche bereits unter der WUST existierte. Zusätzlich wurden jedoch so genannte „Blitz“-Kontrollen eingeführt. Mit dem Kontrollkonzept 2002 wird zwischen drei Kontrollarten unterschieden:

¹⁶ Steuerpflichtigen mit einem Jahresumsatz bis 3 Millionen Franken und einer Steuerzahllast von höchstens 60'000 Franken pro Jahr steht eine vereinfachte Steuerabrechnung offen. Es handelt sich dabei um eine pauschale Abrechnung mit so genannten Saldosteuersätzen.

¹⁷ KPMG in Zusammenarbeit mit der Universität Zürich, (November 2004), Management von MWST-Risiken, Eine Bestandesaufnahme bei Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre MWST.

- Standardkontrolle
- Vertiefte Kontrolle
- Punktuelle Kontrolle

Während die vertiefte Kontrolle als umfassende Prüfung gedacht ist, beschränkt sich die Prüfungstätigkeit bei der Standardkontrolle auf das Wesentliche. Die Standardkontrolle wurde neu eingeführt, um die Kontrolldauer bei den Steuerpflichtigen zu verkürzen. Diese Kontrollart soll in den meisten Fällen angestrebt werden. Eine Sonderstellung hat die punktuelle Kontrolle, die sich grundsätzlich auf die Prüfung eines oder mehrerer zum voraus bestimmten Steuertatbeständen beschränkt. Abgesehen von den punktuellen Kontrollen obliegt die Wahl der Kontrollart grundsätzlich dem Inspektor. Weiter werden die Auswirkungen der neuen Kontrollarten auf die ebenfalls überarbeiteten Kontrollberichte und auf die Ermittlung der betriebswirtschaftlichen Zahlen umschrieben, welche die Grundlage für die Erfahrungszahlen der ESTV bilden. Die drei Kontrollarten wurden Mitte 2003 eingeführt. Es gibt noch keine systematische Information über die Ergebnisse dieser neuen Kontrollarten.

2.5.3 Das Kontrollkonzept in der Inspektorenbefragung

Das Kontrollkonzept 2002 hat sich aus der Sicht von 72 % der Inspektoren in der Praxis bewährt. Die häufigsten Fehler treten gemäss Befragung im Bereich übriger Eigenbrauch und bei der korrekten Umsatzabstimmung sowie bei der Vorsteuer auf.

2.6 Gesetzgebung und Aufbauorganisation in Österreich

Der Parallel Audit des Österreichischen Rechnungshofs und der EFK (siehe gemeinsamer Bericht) zeigt folgende bedeutenden Unterschiede zwischen Österreich und der Schweiz auf:

- Die Systematik der Mehrwertsteuer ist in den beiden Staaten ähnlich gestaltet. Die Steuersätze unterscheiden sich allerdings erheblich (Normalsteuersatz Österreich: 20 %, Schweiz: 7.6 %).
- Für die Mehrwertsteuerpflicht bestehen in der Schweiz wesentlich höhere jährliche Minimalumsatzgrenzen als in Österreich, wo die Steuerpflicht bereits bei Jahresumsätzen über 22'000 € beginnt, was rund SFr. 34'000 entspricht. Dies bewirkt die hohe Anzahl an steuerpflichtigen Kleinbetrieben in Österreich.
- In der Schweiz besteht mit der Saldosteuersatzmethode im Gegensatz zu Österreich die Möglichkeit einer vereinfachten Steuerabrechnung. Dies hat Bedeutung für die Wirtschaftlichkeit der Erhebung und für die Kontrolldauer.
- Die Mehrwertsteuerkontrollen erfolgen in Österreich dezentral und mit anderen Steuerarten integriert. Die 41 Finanzämter sind regional für die Erhebung und die Prüfung der Umsatzsteuer sowie auch der Steuern von Einkommen und Ertrag zuständig. Die Finanzämter sind dem Finanzministerium unterstellt. Die Steuerkontrolle im Innendienst und im Aussendienst wurde neulich als Team organisiert. Die Kontrolle von Grossbetrieben erfolgt durch eigene Organisationseinheiten.

3 Ziele der Kontrolltätigkeit

Das Inspektorat verfügt über rund 160 Inspektoren im Aussendienst, die rund 300'000 Unternehmen zu kontrollieren haben. Jedes Jahr kommen rund 25'000 neue Steuerpflichtige dazu, und eine etwas kleinere Anzahl wird aus dem Register der MWST-Pflichtigen gelöscht.

In Gesetz und Verordnung und auch in den verwaltungsinternen Dokumenten zur MWST finden sich nur spärliche operationalisierte Ansätze über die Zielsetzungen der Kontrolltätigkeit. Die EFK hat mittels Gesprächen in der HA MWST, einem Workshop mit dem Management und Dokumentanalyse vier relevante Ziele der Kontrolltätigkeit identifiziert:

3.1 Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen

Dem Ziel der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen wird in der ESTV gemäss Aussagen des Managements Bedeutung beigemessen. Im Inspektorat will man die Gleichbehandlung mittels einer guten Ausbildung der Inspektoren sowie der Information der Steuerpflichtigen und der ausgewählten Prüfungsfälle fördern. Ebenso soll die Gleichbehandlung beim Auswahlverfahren der Kontrollfälle eine wichtige Rolle spielen. Es soll insbesondere keine Steuerpflichtigen geben, welche davon ausgehen können, dass sie nie kontrolliert werden.

Die EFK hat drei mögliche Formen der Gleichbehandlung bei der Auswahl der Prüfungsfälle identifiziert:

- Alle Steuerpflichtigen werden innerhalb eines gegebenen Zeitraums, z.B. alle fünf Jahre (normale Verjährungsfrist), kontrolliert.
- Gleichbehandlung bezüglich Risiko: Je höher das Risiko, desto höher die Chancen einer Kontrolle.
- Jedes Unternehmen muss damit rechnen, kontrolliert werden zu können (gleiche Unvorhersehbarkeit der Kontrolle für alle MWST-Pflichtigen).

Der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen wird gemäss Steuerverwaltung speziell durch gleiche Ausbildung der Inspektoren, gleiches Vorgehen bei einer Kontrolle, Rechtsgleichheit, i.d.R. Parteiengehör und gleiche Information an die Steuerpflichtigen Rechnung getragen. Mit den stark begrenzten Kontrollressourcen der HA MWST ist die erste Form der Gleichbehandlung nicht realisierbar. Die zweite Form bedeutet eine risikoorientierte Kontrolle (siehe **Kapitel 4**). Im neuesten Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer¹⁸ wird die Zielsetzung der Kontrolle folgendermassen erörtert: „Wie zu Recht vorgebracht, hat die ESTV, insbesondere auch in Anbetracht der knappen Ressourcen, die Kontrollen risikoorientiert durchzuführen. Allerdings steht nicht das Ausstellen von Ergänzungsabrechnungen im Vordergrund, sondern das Ziel, alle Steuerpflichtigen möglichst gleich zu behandeln, um dadurch Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.“

Die Dritte Form der Gleichbehandlung vermeidet, dass Steuerpflichtige die Wahrscheinlichkeit einer Kontrolle leicht einschätzen können. Die ESTV orientiert sich bei Auswahlverfahren und Publikationspolitik u.a. an dieser dritten Form. Mit dem neuen Kontrollkonzept wurde jedoch neu die

¹⁸ Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre MWST) von Dezember 2004, S. 117, http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/mwst_bericht_d.pdf

Standardkontrolle eingeführt, und der Wesentlichkeit - ein Aspekt der Risikoorientierung - bei den Kontrollen einen grösseren Wert zugeschrieben.

3.2 Steuerausfälle vorbeugen und Rückfälle vermeiden

Obwohl es Massnahmen gibt, welchen man präventiven Charakter zusprechen kann (u.a. Beiträge des Inspektorats zur MWST-Wegleitung, Weisungen bei Kontrollen vor Ort, Vortragstätigkeit von Inspektoren usw.), spielen Präventionsziele im Inspektorat gemäss Aussagen und Dokumenten der ESTV eine eher untergeordnete Rolle.

Den Steuerpflichtigen werden wenig Information über die Wahrscheinlichkeit und Resultate der MWST-Kontrollen vermittelt. Die Information über Kontrollen ist generell gehalten. Eine entgegen gesetzte Strategie mit präventiven Zielen ist denkbar. Ein Beispiel ist der „Betrugsbekämpfungsbericht 2002“ in Österreich, wo auch mittels einer Pressemitteilung des Finanzministers gezielt Informationen über die guten Resultate der Kontrolle der breiten Öffentlichkeit präsentiert wurden¹⁹.

Ein Ziel des Kontrollkonzepts 2002 war, das Steuerausfalls- und Betrugsrisiko besser abzudecken. Dies sollte durch vermehrte Kontrollen erreicht werden. In der gesamten EU werden schätzungsweise 60 Mia. € Umsatzsteuern hinterzogen. Dies entspricht 10% der MWST-Einnahmen²⁰. Es sind der EFK keine Angaben oder Schätzungen des MWST-Ausfalls für die Schweiz bekannt. Weder im Inspektorat noch in der ESTV liegen Schätzungen des totalen Steuerausfalls vor. Die Steuerverwaltung in Grossbritannien hat Methoden und Indikatoren entwickelt, wie man Steuerausfälle quantifizieren und als operationelles Ziel (auf Ebene Outcome) nutzen kann. Diese Methoden wurden vom Britischen Rechnungshof (NAO) als vorbildlich bezeichnet²¹.

3.3 Die Unternehmen beraten

Ein Ziel könnte auch sein, mehr beratungsorientierte Kontrollen durchzuführen, um die Kenntnisse zu fördern anstatt zu sanktionieren. Dieser Typ von Ziel bedingt mehr Mittel und andere Prioritäten. Man könnte sich denken, dass die Beratung vor allem auf neue Unternehmen gerichtet wird. Neue Steuerpflichtige sind keine prioritäre Zielgruppe der Prüfungen vor Ort (Verjährungsfrist), neue Unternehmen als Steuerpflichtige zu erfassen ist eine Aufgabe des Revisorats (Eintragungen und Löschungen).

Zur Vermeidung von Fehlern stehen den Steuerpflichtigen Weisungen der ESTV wie die MWST-Wegleitung, Merkblätter, Branchenbroschüren und Spezialbroschüren zur Verfügung. Jeder Steuerpflichtige hat im Sinne der Selbstveranlagungssteuer seine Steuerschuld selbst zu ermitteln und zu bestimmen, im Prinzip ohne aktive Mitwirkung der ESTV.

Das Inspektorat führt jährlich eine kleine Anzahl Kontrollen durch, welche einer Anfrage der Steuerpflichtigen selbst entsprechen (jährlich ca. 50 Kontrollen). Hingegen wird geschätzt, dass mehr

¹⁹ *Betrugsbekämpfung 2002: Der Wirtschaftskriminalität keine Chance lassen! Die Österreichische Finanz- und Zollverwaltung im Dienste der Steuerzahler.*

²⁰ *ESTV, Referat von Heinz Keller zur „Steuerpolitischen Gemeinschaftskonferenz am 29. September 2003 – Mehrwertsteuerhinterziehung und Modellansätze zu ihrer Vermeidung“, München.*

²¹ *NAO, Tackling VAT Fraud, March 2004.*

als die Hälfte der Unternehmen die Inanspruchnahme externer MWST-Berater nutzen²². Für das Inspektorat ist Beratung kaum ein ausdrückliches Ziel. Die EFK stellt jedoch fest, dass das Inspektorat Wert darauf legt, die Ergebnisse ihrer Kontrollen den Unternehmen zu erklären, um zukünftige Fehler zu vermeiden (schriftliche Weisungen an den Steuerpflichtigen). Weiterhin beantwortet die HA MWST eventuelle Fragen der Steuerpflichtigen telefonisch und schriftlich.

3.4 Optimierung des ökonomischen Resultats der Kontrollen

Die Nachforderungen der Kontrollen werden als wichtiger Massstab für die Wirksamkeit der Kontrollen betrachtet. In der ESTV sind Ergänzungsabrechnungen und Gutschriften sowie Kontrolltage/Falltage pro Mitarbeiter die zentralen Kennzahlen und auch Massstab der Zielerreichung. Mitarbeiterbezogene Angaben werden in der HA MWST genutzt und Totalzahlen im internen Controlling angeführt (COCKPITS). Die hohe Priorität der Zielvorgabe der Kontrolleinnahmen wird politisch bestimmt. So sollen gemäss Entlastungsprogramm 2004 des Bundes ab 2007 Mehreinnahmen von 70 Mio. Franken durch vermehrte Kontrollen generiert werden²³. Implizit erscheint die Optimierung des ökonomischen Resultats der Kontrollen als ein Oberziel für die Steuerverwaltung.

3.5 Ziele der Kontrolle in Österreich

Ziele und Aufgaben der Aussenprüfung sind in einer aus dem Jahr 1994 stammenden Dienstabweisung²⁴ grob festgelegt. Durch die Tätigkeit der Aussenprüfung soll ein flächendeckendes Kontrollsystem eingerichtet und durch Massnahmen im Einzelfall die Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen bewirkt werden. Im Vordergrund stehen dabei die

- Gleichmässigkeit (Gerechtigkeit) der Besteuerung:
Die Betriebsprüfung soll – neben anderen Stellen des Finanzamtes – für die Gleichmässigkeit der Besteuerung sorgen und die so genannte Verkürzung von Abgaben verhindern. Um die Gleichmässigkeit der Besteuerung sicher zu stellen wird die gleiche Prüfungsdichte für vergleichbare Zielgruppen/Unternehmen angestrebt. Aktuelle Zielvereinbarungen sehen die Sicherstellung einer einheitlichen Prüfungsdichte in Abhängigkeit von der Betriebsgrösse vor.
- Erforschung der tatsächlichen Verhältnisse:
Die Aussenprüfung hat von Amts wegen die objektive Wahrheit zu ermitteln und Umstände auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.

Fazit

In der Schweiz sind die Ziele der Kontrolle im Gesetzgebungsprozess, in MWST-Gesetz und Verordnung generell formuliert, auf politischen Konsens gerichtet und haben Charakter von Absichtserklärungen. Es ist eine Aufgabe der Verwaltung, längerfristige und operationelle Ziele zu formulieren, die Zielvorgaben umzusetzen und auch Messgrössen und Kriterien zu entwickeln, um die Aus-

²² *PriceWaterhouseCoopers: Wie viel ist die MWST wert? April 2004.*

²³ *Botschaft zum Entlastungsprogramm 2004 für den Bundeshaushalt, vom 22. Dezember 2004.*

²⁴ *Koller, Werner, Dienstabweisung für die Betriebsprüfung, Wien 1994.*

richtung zu evaluieren und bei Bedarf die Ausrichtung der Massnahmen zu korrigieren. In der HA MWST fehlen ausdrückliche, einheitliche Ziele für die Kontrolle und Indikatoren für die Messung der Zielerreichung. In Österreich wird den Zielen einer gleichmässigen Besteuerung in Abhängigkeit von Betriebsgrösse und Region Aufmerksamkeit geschenkt.

Das Kontrollkonzept 2002 der ESTV war darauf ausgerichtet, durch die Erhöhung der Anzahl Kontrollen das Steuerhinterziehungs- und Betrugsrisiko (als Oberziel) besser abzudecken. Das Kontrollkonzept enthält Massnahmen zur Erhöhung der Anzahl Kontrollen, das strategische Oberziel wird hingegen im Kontrollkonzept nicht operationalisiert. Das Inspektorat gibt den Eindruck, wesentlich auf hohe Produktivität und Optimierung der Kontrolleinnahmen ausgerichtet zu sein. Diese Aspekte der Kontrolle sind sicher wichtig, es fehlt aber eine explizite Strategie für die Kontrolltätigkeit mit einer klaren Positionierung des Inspektorats im Verhältnis zu den Zielsetzungen der Prävention von Steuerausfällen und der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen. Weiter vermisst die EFK einen Plan für die Priorisierung der begrenzten personellen Mittel.

4 Auswahl der Prüfungsfälle

Mit der hohen Anzahl (neuer) Steuerpflichtiger ist eine Priorisierung der personellen Mittel unumgänglich. Dem Verfahren für die Auswahl der Prüfungsfälle (=zu kontrollierende Steuerpflichtige) und deren Zuteilung an den Inspektor kommt eine hohe Bedeutung zu. Der Entscheid des Inspektorats, ein Unternehmen vor Ort zu kontrollieren, beansprucht Ressourcen in der ESTV und beim Steuerpflichtigen. Die Auswahl der Prüfungsfälle sollte dem Grundsatz folgen, dass Unternehmen mit den höchsten Steuerausfallsrisiken zuerst kontrolliert werden. Die Frage stellt sich, wie man diese Unternehmen identifizieren kann.

4.1 Vier Auswahlverfahren

Die EFK hat in dieser Evaluation vier Verfahren für die Auswahl von Prüfungsfällen in der HA MWST identifiziert:

Tabelle 4: Vier Auswahlverfahren

Vorgehensweisen	Auswahlverfahren	Aufträge für den Inspektor
Elektronische Auswahlverfahren	1. <u>Zufallsauswahl</u>	<u>Kontrolllisten</u> mit Aufträgen für mehrere Jahre
	2. <u>Kriterienbasierte Auswahl</u> : Selektion auf Grund von Abweichungen von einem Branchenmittel oder Auswahl durch Gewichtung mehrerer Risikokriterien.	
Manuelle Auswahlverfahren	3. <u>Meldungen</u> : Hinweise von anderen Inspektoren, Meldungen vom Revisorat, oder Meldungen von externen Stellen.	Spezifische <u>Kontrollaufträge</u>
	4. <u>Manuelle (und semi-manuelle) Auswahl</u> : Auswahl und Analyse gewisser Branchen, z.B. Aktionen, Abklärungen und Fremdkontrollen, und seit 2004 Kontrolle von Grossfirmen.	

Diese Auswahlverfahren sind in der HA MWST nur sehr partiell beschrieben und analysiert.

4.2 Die Meldeverfahren

Meldungen an das Inspektorat führen zu so genannten Kontrollaufträgen, welche den oberen Risikogruppen zugeordnet sind und gegenüber den Kontrolllisten zeitlich prioritär zu prüfen sind. Das Controlling in der HA MWST über Meldungen ist im Aufbau.

4.2.1 Meldungen an das Inspektorat

1. Inspektoratsinterne Meldungen: Gemäss ESTV werden pro Jahr 2'000 - 3'000 Revisionsmeldungen innerhalb der Abteilung Inspektorat ausgefertigt. Zwischen einem Drittel und der Hälfte dieser Meldungen sollen dabei zu Kontrollen vor Ort führen.
2. Meldungen aus dem Revisorat und anderen internen Diensten. Jährlich erfolgen 250 - 300 solche Meldungen. Gemäss ESTV führen 75 - 100% dieser Meldungen zu Kontrollen vor Ort. Seit Mitte 2003 wird die Erledigung dieser Meldungen in der Abteilung Inspektorat registriert und deren Resultat ausgewertet. Im Jahr 2003 wurden 131 Gesuche um Kontrolle vor Ort vom Revisorat an das Inspektorat registriert.
3. Meldungen von Dritten (Kantone, Zollverwaltung, Denunziationen). Im Jahr 2003 gelangten 191 Meldungen von Dritten an das Inspektorat, davon ca. 50 Meldungen aus Kantonen. Einige wenige Kantone nehmen am Meldungsverfahren namhaft teil, andere Kantone senden überhaupt keine Meldungen. Eine Registrierung der Meldungen der Zollverwaltung gibt es nicht. Gemäss ESTV führen 75-100% dieser Meldungen zu Kontrollen vor Ort. Es kommt auch vor, dass Steuerpflichtige eine Anfrage an die ESTV richten, um das eigene Unternehmen einer Kontrolle unterziehen zu lassen. Die ESTV schätzt die Anzahl solcher Anfragen auf 50 pro Jahr. Sie führen in der Regel zu einer Kontrolle vor Ort.

4.2.2 Meldungen vom Inspektorat

Das Inspektorat fertigt auch Meldungen an andere Steuerarten aus (u.a. direkte Bundessteuer und Verrechnungssteuer). Im Jahr 2003 wurden 1'110 solcher Meldungen erstellt. Die grosse Mehrzahl der Meldungen betrifft die private Nutzung von Firmenautos, was sowohl für die MWST als auch die direkten Steuern relevant ist. Für solche Meldungen ist ein eigenes Formular entwickelt worden.

4.2.3 Informationsaustausch mit den Kantonen

Das Eidgenössische Finanzdepartement erhielt vom Bundesrat den Auftrag, Verbesserungen im Vollzug der Steuererhebung zu prüfen, u.A. Vorschläge für Verbesserungen der Kontrolltätigkeit in den Steuerverwaltungen zu unterbreiten. Die Informationen und Meldungen verschiedener Art unter den Steuerbehörden sind gemäss Steuerverwaltung ein wichtiges Instrument für die Überprüfung und Durchführung möglichst ordnungsgemässer Steuerveranlagungen. Es sind in verschiedener Hinsicht Verbesserungen sowohl seitens der ESTV als auch seitens der Kantone ins Auge gefasst worden, so u.a. auch eine Vernetzung der EDV-Systeme. Ein Versuchsprojekt, um mit einzelnen Kantonen gemeinsame Steuerkontrollen durchzuführen (direkte Steuern und MWST), wurde wegen fehlendem Interesse der Kantone gestoppt.

4.3 Auswahl von Prüfungsfällen 1995 - 2004

Beim Übergang von der Warenumsatzsteuer (WUST) zur MWST im Jahre 1995 nahm die Anzahl der Steuerpflichtigen sehr stark zu. Die Auswahl der Prüfungsfälle, welche sich unter der WUST hauptsächlich auf manuelle Prozeduren stützte, sollte mit Einsatz von Informationstechnologie neu abgestützt werden. Ein entsprechendes Dokument, welches im Inspektorat verfasst wurde, trägt

den Titel „Spezifikation des Systems zur Auswahl der zu kontrollierenden MWST-Pflichtigen und der darin berücksichtigten Selektionskriterien“, in der Folge „Konzept 1996“ genannt.

Von der ESTV wurde im Konzept 1996 die so genannte Nutzwertanalyse für die kriterienbasierte und elektronische Auswahl der Prüfungsfälle entwickelt. Allen steuerpflichtigen Firmen sollte ein Revisionswert zugeordnet werden. Damit verfolgte die ESTV das Ziel, die Steuerpflichtigen hinsichtlich der Vornahme einer Kontrolle in eine Rangfolge zu bringen. Für die Nutzwertanalyse wurden zehn Kriterien bestimmt, welchen ein bestimmtes Gewicht (G) gegeben wurden (Branche, Umsatzgrösse, Branchenabweichung Vorsteuer, Branchenabweichung Steuerquote, usw.). Allen Steuerpflichtigen sollte für jedes der zehn Kriterien ein Nutzwert (N) zugeordnet werden. Der Revisionswert (R) eines Unternehmens wurde als die Summe aller $G * N$ definiert.

Die Nutzwertanalyse konnte nur teilweise umgesetzt werden, gemäss ESTV aus drei Gründen: 1) Verlust eines wichtigen Mitarbeiters, 2) ungenügende EDV-Lösung und EDV-Unterstützung, 3) fehlende MWST-Daten. Die EFK hat ausserdem festgestellt, dass es in der ESTV keine Risikoanalyse gab, welche die Auswahl und die Gewichtung der zehn Kriterien hätte begründen können.

Das kriterienbasierte Auswahlverfahren wurde von der ESTV mit einer Zufallsauswahl ergänzt. Im Laufe der Jahre wurde auch ein drittes Auswahlverfahren praktiziert, es wurden Aktionen bei gewissen Typen Steuerpflichtigen durchgeführt, z.B. bei Taxiunternehmen, Kreditoren der ESTV usw. Das Verfahren interner und externer Meldungen als vierter Grundlage für die Auswahl von Prüfungsfällen wurde im Laufe der letzten Jahre mehr und mehr ausgebaut und formalisiert.

Das ursprüngliche Ziel der ESTV war es, dass ca. 80% der Kontrollen aus der Nutzwertanalyse stammen sollten. Die ESTV nimmt aber an, dass je ein Drittel der Prüfungsfälle durch die kriterienbasierte Auswahl, durch Zufallsauswahl und durch manuelle Auswahl zugeteilt wurde. Die Kontrolllisten der Inspektoren wurden gemäss Aussagen periodisch/laufend auf ihre Aktualität und auf die Zuteilungen überwacht und entsprechend ergänzt.

Zahlen, welche den Mix der Auswahlverfahren und die Aktualisierungen dokumentieren, stehen nicht zur Verfügung. Die Zuteilungsverfahren der Prüfungsfälle auf die Inspektoren wurden nicht analysiert.

Die Analyse der MOLIS-Daten durch die EFK zeigte, dass 87% der 2002 durchgeführten Kontrollen aus den Kontrolllisten stammten.

4.4 Erfahrungszahlen

Beim Auswahlverfahren wurden auch die so genannten Branchen-Erfahrungszahlen (ErFa) miteinbezogen, soweit solche vorhanden waren. Die Sektion Wirtschaftsfragen erarbeitet die ErFa auf Grund der von den Inspektoren bei der Kontrolle erhobenen betriebswirtschaftlichen Zahlen. Bei den ErFa handelt es sich um branchenweise Durchschnittswerte für die folgenden Kennzahlen:

- Materialaufwand in % des Nettoumsatzes
- Produktive Löhne in % des Nettoumsatzes.

Der Inspektor braucht die ErFa anlässlich der Kontrollen als Hilfsmittel, um die materielle Vollständigkeit der Buchhaltungen und die MWST-Abrechnungen zu prüfen. Ebenso werden die ErFa zur Berechnung der Saldo- und Pauschalsteuersätze gebraucht. ErFa gab es schon zu WUST-Zeiten.

4.5 Die Auswahl von Prüfungsfällen von 2004

Das Konzept 1996 war bis zum Zeitpunkt der Umsetzung des Kontrollkonzeptes 2002 für die Auswahl der Prüfungsfälle gültig. Die Sektion Interne Dienste der HA MWST erhielt im Sommer 2003 den Auftrag die Kontrolllisten aller Inspektoren zu erneuern. Auf der Basis des Kontrollkonzeptes 2002 fand Ende Herbst 2004 auch eine Neuzuteilung der Prüffälle an die Inspektoren statt.

Im Kontrollkonzept 2002 werden für Prüfungsfälle drei Risikogruppen mit dazugehöriger Dringlichkeitsstufe für die Durchführung einer Kontrolle beschrieben. Weiter wird festgehalten, dass alle Steuerpflichtigen damit rechnen müssen, dass bei ihnen eine Kontrolle stattfinden kann. Es wurden also keine Steuerpflichtigen a priori ausgeschlossen, sondern versucht, die Steuerausfallsrisiken so gut wie möglich abzudecken. Die Unternehmen sollten nach Kriterien wie Umsatz, Branche und Unternehmenstyp, Steuerforderung, Steuersätzen, Alter des Unternehmens usw. für zukünftige Prüfungen ausgewählt werden. Der kantonalen Verteilung der Prüfungsfälle und den Wünschen und Erfahrungen der Inspektoren wurde nach Möglichkeit Rechnung getragen. Es war ein wichtiges Ziel der Auswahl 2004 eine gleichmässige geographische Abdeckung mit Prüffällen pro Distrikt/Kanton sicherzustellen (siehe **Kapitel 7**). Da das gegenwärtige Informatiksystem der Steuerverwaltung sich nicht für eine elektronische Auswahl verwenden liess, mussten Informatiklösungen gefunden werden, welche nicht optimal waren (Manuelles Übertragen von Daten, Fehlende Aktualität der Datengrundlage, Zeitaufwändige Simulation).

Um kontraproduktive Folgen für die Steuerverwaltung zu vermeiden, vermittelt die EFK keine detaillierten Informationen über Auswahlverfahren für MWST-Kontrollen.

Seit dem Frühjahr 2005 werden aufgrund von Rückmeldungen der Inspektoren die Kontrolllisten von der ESTV neu überprüft. Weiter ist die Steuerverwaltung daran, u. A. auf Empfehlung der Eidgenössischen Finanzkontrolle, ihr Prüfungskonzept für Grossunternehmen zu verbessern.

4.6 Vorteile und Nachteile der Auswahlverfahren

Die EFK hat aus den Dokumenten und Gesprächen mit Mitarbeitern der ESTV folgende Vorteile und Nachteile der vier Auswahlverfahren zusammengestellt:

Tabelle 5: Vorteile und Nachteile der Auswahlverfahren

Auswahlverfahren	Vorteile	Nachteile
1. Zufallsauswahl	Sehr einfach in der Durchführung. Garantiert Gleichheit im Sinn von gleicher Chance kontrolliert zu werden. Benchmark für die Risikoorientierung anderer Auswahlverfahren.	Nicht risikoorientiert.
2. Kriterienbasierte Auswahl	Risikoorientierte Auswahl. Rangfolge aller Steuerpflichtigen nach Priorität ist im Prinzip möglich. Ganzheitliches, objektivierbares Verfahren.	Das Verfahren für die Klassifizierung der Unternehmen nach Nutzwerten verlangt Erhebung verlässlicher Daten über mehrere Jahre, Datenanalyse und ein geeignetes IT-Tool. Unerlässlich

		ist eine einheitliche Auffassung über die Gewichtung der Kriterien (Abklärung der Ziele).
3. Meldungen	Risikoorientiert. Basiert auf Zusammenarbeit mit anderen Akteuren (intern und extern).	Anreize notwendig. Mehraufwand bei der Erhebung muss gerechtfertigt werden. Beurteilung der Meldungen ist notwendig. Unsystematisches Verfahren, welches zu Ungleichheit führen kann (speziell bei Denunziation).
4. Manuelle (und semimanuelle) Auswahl	Risikoorientiert. Ergebnisse erwartungsgemäss hoch.	Aufwändig. Systematische Zusatzinformation notwendig. Ad hoc.

4.7 Das Auswahlverfahren in der Perspektive der Inspektoren

Der Inspektor hat grundsätzlich nur bei den Kontrolllisten einen Einfluss auf die Auswahl seiner Prüfungsfälle, da Kontrollaufträge innerhalb kurzer Frist ausgeführt werden müssen. Für die grosse Mehrzahl der Inspektoren ist es gemäss Umfrage wichtig oder eher wichtig, für die Abarbeitung der Kontrolllisten bezüglich Zeitpunkt der einzelnen Kontrollen, Wahl der Kontrollart und Bildung von Prüfungsschwerpunkten freie Hand zu haben.

Die grosse Mehrheit der Inspektoren ist der Meinung, dass für die Kontrolllisten neben den Risikokriterien auch andere Kriterien anzuwenden sind. Auf einer Skala von 1 (nicht relevant) bis 6 (sehr relevant) gewichten sie Revisionsmeldungen anderer Inspektoren sowie Informationen von anderen Diensten der MWST als Kriterien für die Auswahl des Kontrollfalles von der Zuteilungsliste am höchsten. Auch die Antworten auf die offen formulierte Frage an die Inspektoren weist auf die hohe Bedeutung der Meldungen bei der Auswahl der Prüfungsfälle hin. Umsatzgrösse, Branche und geographische Lage sind in der Perspektive der Inspektoren von mittlerer Bedeutung. Am tiefsten stufen sie Informationen aus dem Internet sowie den Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht. Die Inspektoren erachten es als sinnvoll, dass die Kontrollliste Prüfungsfälle für mehrere Jahre enthält. Vier von fünf Befragten sind der Meinung, dass es sinnvoller wäre, künftig vermehrt manuelle Kontrollaufträge (im Gegensatz zu Kontrollen aus den Listen) durchzuführen.

4.8 Die Auswahlverfahren und die Zuteilung von Prüfungsfällen in Österreich

Die Fallauswahl für Betriebsprüfungen erfolgt nach drei Methoden:

- Zeitauswahl bedeutet, dass die am längsten nicht geprüften Fälle in den Jahresprüfungsplan aufgenommen werden.
- Bei der Gruppenauswahl werden die Fälle nach einem Zufallssystem (beispielsweise branchenorientiert) bestimmt.

- Im Rahmen der Einzelauswahl werden jene Fälle in den Jahresprüfungsplan aufgenommen, bei denen auf Grund von Wahrnehmungen von Prüfern, von vorhandenem Kontrollmaterial oder über Ersuchen anderer Stellen des Finanzamtes eine Prüfung stattfindet.

Die Zeit- und die Gruppenauswahlfälle ermittelt das Bundesministerium für Finanzen zentral für die Finanzämter. Die Einzelauswahlfälle obliegen den Finanzämtern. Für den Jahresprüfungsplan 2004 waren nach einer Vorgabe des Bundesministeriums für Finanzen rund 25 % der Fälle für Betriebsprüfungen nach der Zeit- und Gruppenauswahl (elektronisch) auszuwählen. In der Schweiz ist der Anteil Prüfungsfälle aus elektronischer Auswahl bedeutend grösser. Umsatzsteuer-Sonderprüfungen beruhen in Österreich auf Einzelauswahl durch die Finanzämter und die elektronische Risikoanalyse des Finanzministeriums (monatliches Punktesystem).

Die Teamleiter Betriebsveranlagung/-prüfung bei den Finanzämtern teilen die Prüfungsfälle nach Vorgabe des Prüfungsplanes und unter Berücksichtigung dringlicher Einzelauswahlfälle den Prüfern zu. Die Prüfer haben im Allgemeinen keinen Einfluss auf die Auswahl der ihnen zugewiesenen Fälle.

Fazit

Das Konzept 1996 für die Auswahl der Prüfungsfälle existierte als eine Spezifikation für die elektronische, kriterienbasierte Auswahl der Prüfungsfälle. Eine Risikoanalyse als Grundlage für die Wahl der Kriterien und für deren Gewichtung besteht nicht. Die Programmierungsarbeit für ein entsprechendes Konzept 1996 konnte nicht fortgesetzt werden, da die HA MWST den erforderlichen Informatikmitarbeiter verlor. Das Konzept 1996 wurde darum nur partiell umgesetzt. Für eine aussenstehende Instanz wie die EFK ist nicht nachvollziehbar, welche Kriterien schlussendlich für die Auswahl der Prüfungsfälle wirklich genutzt wurden. Der Mix der vier Verfahren ist weder dokumentiert noch analysiert. Die Auswahlverfahren wuchsen allmählich hervor, die ESTV nahm sich nicht die Zeit, die durchgeführten Kontrollen nach Auswahlverfahren - Nutzwertanalyse, Zufallsauswahl, Meldungen, Aktionen etc. - systematisch zu registrieren und zu untersuchen. Es gibt auch keine Daten darüber, wie der Aufwand und das Ergebnis der Kontrollen sich nach Unternehmenstyp, Umsatzgrösse, Steuerbetrag, Kanton und anderen Merkmalen unterscheiden. Auch im Kontrollkonzept 2002 fehlt eine solche Analyse, wobei dazu positiv anzumerken ist, dass in diesem Konzept neben den neuen Kontrollarten auch die Auswahlverfahren besser dokumentiert wurden.

Die Neuzuteilung 2004 war anspruchsvoll. Sie wurde merkbar verspätet durchgeführt und leidet gemäss ESTV noch an bedeutenden Schwächen, so dass sie bis Herbst 2005 neu revidiert werden muss. Eine systematische, elektronische Auswahl ist nach Einschätzungen der EFK ohne vorausgehende Analyse nicht rationell machbar. Die EFK hat im Rahmen dieser Evaluation eine erste Analyse von Kontrolldaten für die Jahre 2000 und 2002 vorgenommen (siehe **Kapitel 7**).

In der ESTV ist die Dokumentation und das Controlling der Meldeverfahren in den letzten Jahren verbessert worden. Die Wichtigkeit der Meldungen als Kontrollkriterien ist auch ein Anliegen der Inspektoren in der EFK-Befragung. Die EFK erachtet das Ausmass von Meldungen aus den anderen Abteilungen der HA MWST und Meldungen aus den Kantonen als ungenügend. Es gibt einige Kantone, welche am Meldeverfahren teilnehmen, andere Kantone erstatten jedoch überhaupt keine Meldungen. Im Sinne einer risikoorientierten Kontrolltätigkeit sollte der Meldefluss an das In-

spektorat verstärkt werden. Die HA MWST soll untersuchen, wie die Anreize für das Meldewesen durch Feed-back und andere Mechanismen verbessert werden können.

In Österreich haben das Finanzministerium und die Finanzämter Zugang zu kompletten Steuerdaten aus den meisten Steuerarten, was eine deutlich bessere Informationsgrundlage für eine elektronische Auswahl darstellt. Trotzdem basiert ein bedeutend grösserer Anteil der Auswahl auf manuellen und meldungsbasierten Verfahren. Weiter ist bemerkenswert, dass in Österreich das Finanzministerium und die Finanzämter bei den Auswahlverfahren eine klare Arbeitsteilung vereinbart haben. Im Österreichischen Finanzministerium ist eine Gruppe von Mitarbeitern mit dem Datenmanagement, dem Controlling und der (monatlich erneuerten) Risikoanalyse beschäftigt.

Das Konzept für die Auswahl und Kontrolle von Grösst- und Grossunternehmen der ESTV ist noch unvollständig. Es fehlen klare Ziele und ein Plan für die Priorisierung der personellen Mittel. Weder die Neuauswahl 2004 noch die Zuteilung von Grösstunternehmen sind hinreichend, um das Ziel des Kontrollkonzepts 2002 - die periodische und risikoorientierte Kontrolle von Grossunternehmen - zu erreichen. Die Inspektorenbefragung zeigt, dass Inspektoren ein namhaft kürzeres Kontrollintervall bei Grossfirmen als sinnvoll erachten. In Österreich ist nicht nur das Kontrollintervall bei Grossfirmen bedeutend kürzer als in der Schweiz; es wird auch das Ziel einer lückenlosen Prüfung aller grösseren Unternehmen angestrebt.

5 Ablauf einer Kontrolle

Auf der Internetseite der Steuerverwaltung finden Steuerpflichtige generelle Informationen über den Ablauf einer Kontrolle vor Ort. Ein Überblick über den Ablauf einer Kontrolle aus der Sicht der HA MWST ist aus der folgenden Darstellung ersichtlich:

Abbildung 1: Überblick über den Kontrollablauf

Hauptschritte	Teilschritte
Vorbereitung der Kontrolle (siehe Kap. 5.1)	Auswahl der Prüfungsfälle (siehe Kap. 4) Ankündigung der Kontrolle Vorbereitung des Inspektors Hilfsmittel und Administrative Belange
Durchführung vor Ort (siehe Kap. 5.2)	Wahl der Kontrollart Prüfung der formellen Ordnungsmässigkeit und materiellen Richtigkeit der Buchführung, Umsatzabstimmung Prüfung der Beschaffungsseite Prüfung der Umsatzseite Prüfung besonderer Steuertatbestände Festhalten des Kontrollergebnisses
Nacharbeiten (Siehe Kap. 5.3)	Kontrollbericht Betriebswirtschaftliche Zahlen Meldung an andere Steuerarten, interne Revisionsmeldungen Interne Auswertung der Kontrollen Allfällige Strafverfahren Besprechung des Kontrollberichts

Die punktuelle Kontrolle ist nicht normiert. Der Prüfungsablauf ist darum den individuellen Gegebenheiten angepasst. Bei punktuellen Kontrollen in Grossunternehmen ist die Kenntnis des Buchhaltungssystems ein wichtiger vorbereitender Schritt.

5.1 Vorbereitung der Kontrolle

Die Kontrolle wird dem Steuerpflichtigen in der Regel telefonisch angekündigt. Im Normalfall findet sie am Domizil des Steuerpflichtigen statt, in Ausnahmefällen am Standort des verantwortlichen Treuhänders. Kontrollen ohne vorherige Ankündigung sind äusserst selten. Mit dem Steuerpflichtigen wird der Ort und der Zeitpunkt der Kontrolle abgesprochen und Klarheit über den Umfang der benötigten Unterlagen geschaffen.

Als Vorbereitungsarbeiten werden die im Informatiksystem der ESTV über den Steuerpflichtigen gespeicherten Daten auf den Laptop des Inspektors importiert. Ziel ist es einen Überblick über die steuerlichen Besonderheiten des Prüfungsfalles zu gewinnen. Je nach Branche oder nach seiner Beurteilung konsultiert der Inspektor allfällige Branchenbroschüren oder interne Branchenchecklisten, um sich ein Bild über allfällige Spezialfragen hinsichtlich der Beurteilung der Einhaltung des materiellen Steuerrechts zu verschaffen.

Im Kontrollkonzept 2002 wurden Branchenchecklisten vorgeschlagen. Seit dem zweiten Semester 2003 werden im Inspektorat interne Checklisten für die Überprüfung von gewissen Branchen genutzt.

Nach Abschluss der Vorbereitungsarbeiten erstellt der Inspektor ein Reiseprogramm, welches seinen Vorgesetzten und die Abteilungsleitung über die vorzunehmenden Prüfungen in der anstehenden Reiseperiode informiert. Eine Reiseperiode umfasst im Regelfall rund 3 Wochen, dann folgt eine Woche im Bureau für Nacharbeiten und Planung.

5.2 Durchführung der Kontrolle

Abgesehen von vertieften oder punktuellen Kontrollen liegt die Wahl der Kontrollart beim Inspektor. Er entscheidet insbesondere darüber, ob er eine Standard- oder eine vertiefte Kontrolle durchführt.

Die Kontrolle eines steuerpflichtigen Unternehmens basiert im Wesentlichen auf dessen Geschäftsbüchern. Deshalb wird zuerst deren formelle und materielle Richtigkeit sowie die Vollständigkeit geprüft.

Um kontraproduktive Folgen für die Steuerverwaltung zu vermeiden, vermittelt die EFK keine detaillierten Informationen über den Prüfungsablauf für MWST-Kontrollen.

5.2.1 Prüfung der Beschaffungsseite, insbesondere der Vorsteuer

Es wird geprüft, ob die Vorsteuerabzüge berechtigt sind. Nur geschäftlich begründete Aufwendungen berechtigen zum Vorsteuerabzug. Gemischte Verwendung und Nutzungsänderungen werden auf korrekte Vorsteuer(-kürzung) geprüft. Deklarierte Vorsteuern werden mit jenen der Buchhaltung abgeglichen. Es erfolgt zudem eine Kontrolle der formellen Anforderungen an die Belege²⁵.

5.2.2 Prüfung der Umsatzseite

Die Belege werden kontrolliert um zu sehen, ob richtige MWST-Sätze verwendet wurden und das Entgelt korrekt berechnet wurde. Weiter werden Nachweise für steuerbefreite Umsätze und für der Steuer nicht unterliegende Umsätze kontrolliert (Übereinstimmung der Buchhaltung und der Belege).

5.2.3 Festhalten und Besprechung des Kontrollergebnisses

Die Feststellungen des Inspektors werden festgehalten und mit dem Steuerpflichtigen besprochen. Das Gesamtergebnis wird direkt in einer Schlussabrechnung festgehalten, wobei in den meisten Fällen eine Differenz zu Gunsten der Eidgenössischen Steuerverwaltung resultiert, welche in einer Ergänzungsabrechnung mit Einzahlungsschein festgehalten wird. Differenzen zu Gunsten der Steuerpflichtigen werden gutgeschrieben. Die Schlussabrechnung enthält keine Rechtsmittelbelehrung und stellt deshalb keine Verfügung dar. Die Schlussabrechnung wird dem Steuerpflichtigen zur Unterschrift vorgelegt, wobei dieser mit der Unterzeichnung lediglich bestätigt, dass ihm die Steuerdifferenzen verständlich gemacht wurden. In einem zusätzlichen Dokument an den Steuerpflichtigen, mit standardisierten Weisungstexten, wird auch schriftlich festgehalten, welche Sachverhalte speziell zu beachten sind, um künftig Fehler bei der MWST-Abrechnung zu vermeiden.

²⁵ Siehe Art. 38 des MWSTG.

5.3 Nacharbeiten

Jede durchgeführte Kontrolle wird in einem ESTV-internen Kontrollbericht festgehalten. Der Kontrollbericht dient einerseits zur Dokumentation der Prüfung, hat aber in der Praxis andererseits den Charakter einer Checkliste angenommen. Aufgrund des Kontrollberichtes werden die Kontrollen allenfalls mit dem Vorgesetzten besprochen. Diese Besprechungen der jeweiligen Kontrollfälle können unter Umständen zu einer nachträglichen Korrektur der in der Schlussabrechnung vorgenommenen Berichtigungen des Inspektors führen. Im Ausnahmefall kann es notwendig werden, dass der Inspektor für weitere Abklärungen erneut beim Steuerpflichtigen vorstellig werden muss.

Die anlässlich der Kontrolle ermittelten betriebswirtschaftlichen Zahlen werden der Sektion Wirtschaftsdienst zur Erfassung und Verarbeitung in der Datenbank über die Erfahrungszahlen weitergeleitet. Steuerliche Sachverhalte, welche für die anderen Steuerarten von Interesse sind, werden dann weitergemeldet, wenn sie gewisse Betragsgrenzen übersteigen (Kosten-Nutzen).

Revisionsmeldungen sind inspektoratsinterne Meldungen. Sie werden erstellt, wenn

- Tatbestände entdeckt werden, bei denen davon ausgegangen werden kann, dass eine Gegenpartei des Prüfungsfalles (z.B. ein Kreditör) die MWST nicht richtig abrechnet,
- Tatbestände vorliegen, welche die Abklärung der Steuerpflicht betreffen.

Im Anschluss an die Kontrolle hat der Inspektor zu beurteilen, ob beim betreffenden Steuerpflichtigen ein geringes oder ein latentes Steuerausfallrisiko besteht. Aufgrund dieser Einschätzung werden Dringlichkeit und Art einer späteren Kontrolle beurteilt.

Im Weiteren hat der Inspektor Tatbestände festzuhalten, die für die branchenspezifischen Checklisten oder das Zuteilungswesen von Bedeutung sind. Dies soll dazu dienen, die Checklisten zu gegebener Zeit zu aktualisieren.

Je nach Kontrollergebnis und den Ursachen, welche zu den Differenzen geführt haben, ist es denkbar, dass von der Sektion Strafdienst der HA MWST ein Strafverfahren²⁶ eingeleitet wird.

5.4 Der Kontrollablauf in der Inspektorenbefragung

Für die Mehrheit (72 %) der Inspektoren ist die Erstellung des Reiseprogramms nicht/eher nicht problematisch. Ebenso ist für die Mehrheit (79 %) der Zugang zu den notwendigen Vorinformationen über den Steuerpflichtigen leicht. Hingegen geben 42 % der Inspektoren an, dass die Vorbereitungszeit der Kontrollen im Büro knapp bemessen ist.

Obwohl die Inspektoren einen gewissen zeitlichen Druck spüren, sind über 70 % der Inspektoren der Meinung, dass jeweils genügend Zeit für die Kontrolle vor Ort / oder gesamten Kontrollprozess von A bis Z zur Verfügung steht. Diese Einschätzung ist für alle drei Prüfungsarten etwa gleich.

Die Unterstützung durch das Inspektorat bei Problemen vor Ort wird von 92 % der Befragten als gut/eher gut beurteilt. Auch die Unterstützung durch die übrigen Diensten der HA MWST wird mit 83 % als gut/eher gut eingestuft. Rund 70 % der Inspektoren bezeichnen die Zusammenarbeit zwischen Revisorat und Inspektorat als gut/eher gut.

²⁶ Siehe MWSTG, 4. Titel: Strafbestimmungen, Art. 85-89

Die offen formulierte Frage an die Inspektoren, was nach ihrer Meinung eine qualitativ gute Kontrolle auszeichnet, wurde von 2/3 der Inspektoren beantwortet. Wesentlichkeit, Übersicht und Risikoorientierung sind wichtige Dimensionen. Fachliche Kompetenz des Inspektors und genügend Zeit um den Steuerpflichtigen über Fehler bei der MWST-Abrechnung zu orientieren, werden auch relativ oft genannt. Gemäss Befragung zeigen die Steuerpflichtigen in den meisten Fällen Verständnis für das Kontrollresultat.

Die von der HA MWST zur Verfügung gestellten Vorlagen (Kontrollberichte, Formulare, Branchenkennzahlen usw.) werden von 87 % der Inspektoren als nützlich/eher nützlich bewertet. Ebenso genügen die zur Verfügung gestellten internen Hilfsmittel (MOLIS, EFIM usw.) zu 75 % und die externen Hilfsmittel (Notebook, Drucker und Revisionssoftware) zu 89 % den Anforderungen der Inspektoren.

Der laufende Zugang zu den für die Arbeit des Inspektors notwendigen Informationen ist für 75 % der Befragten sichergestellt/eher sichergestellt.

Die Verständlichkeit der für die Kontrollen vor Ort wichtigen Informationsgrundlagen (Gesetz, Verordnung, Branchenbroschüre und Merkblätter) wird von 36 % der Befragten als nicht/eher nicht leicht verständlich beurteilt.

5.5 Die Kontrollen aus der Sicht der Steuerpflichtigen

Das Inspektorat hat im Jahr 2003 eine Fragebogen-gestützte Untersuchung bei den kontrollierten Steuerpflichtigen durchgeführt, um die Aussensicht über die HA MWST in Erfahrung zu bringen. Der Fragebogen, welcher von 460 kontrollierten Steuerpflichtigen zurückgesandt wurde, beinhaltete u.a. folgende Hauptfragen:

- Wie ist die Erreichbarkeit und Disponibilität? Antwort: 64% gut, sehr gut.
- Werden die MWST und ihre Mitarbeiter/innen als kompetent betrachtet? Antwort: 87% ja.
- Sind Sie der Auffassung, dass die MWST alle Steuerzahler gleich behandelt? Antwort: 64% ja.
- Ist die Information der MWST zweckmässig und rechtzeitig? Antwort: 56% ja-gut.

Eine Umfrage bei Steuerpflichtigen von PriceWaterhouseCoopers²⁷ enthält folgende Resultate:

- Die MWST birgt in den Augen der Befragten das bedeutend grössere Risiko als direkte Steuern und sie wird als wichtiger eingestuft (S. 8)
- Die grössten MWST-Risiken liegen gemäss den Befragten in der Umsatzabstimmung, den formellen Anforderungen an Vorsteuerbelege, der Ablage/Archivierung, den MWST-Kodes, der Erfassung des MWST-Umsatzes und der Vorsteuerabstimmung (S. 10)
- Von den befragten Unternehmen gab etwa ein Drittel an, sie seien schon einer Kontrolle durch die ESTV unterzogen worden, etwa 2/3 antworteten nein auf diese Frage (S. 23)

²⁷ PricewaterhouseCoopers *Wie viel ist die MWST wert? Eine Umfrage bei 600 Schweizer Unternehmen, April 2004.*

- Von denjenigen Unternehmen, welche bereits eine Kontrolle hatten, mussten über ein Viertel eine subjektiv als hoch empfundene Aufrechnung hinnehmen, ca. 70% keine od. eine marginale Aufrechnung.
- Die Untersuchung zeigt, dass rund ¾ der befragten Unternehmen die Beziehung zum Steuerbeamten als gut bis sehr gut einstufen. Rund 20% bezeichnen das Klima als genügend, 4% schlecht bis sehr schlecht.
- Bei der Informationsbeschaffung sind Anfragen bei der ESTV sowie das Internet die wichtigsten Informationsquellen, gefolgt von Publikationen, Beratern und Fachzeitschriften.
- Trotz des guten Klimas im Verhältnis zur ESTV wird von den Befragten vor allem „der fehlende Sinn für wirtschaftliche Realitäten“ und der nicht mehr zu bewältigende „Detaillierungs- und Schwierigkeitsgrad der MWST“ bemängelt.

Aus einer Untersuchung von KPMG²⁸ geht folgendes hervor:

- Von der ESTV wurden 32% aller untersuchten Unternehmen geprüft (S. 16). Dieser Anteil ist somit gleich gross wie in der Untersuchung durch PriceWaterhouseCoopers.
- Die 5 grössten Branchen wurden verglichen, wobei kein wesentlicher Unterschied hinsichtlich Prüfungshäufigkeit festgestellt wurde
- Bei 89% der überprüften Unternehmen wurden Mängel aufgedeckt (S. 17)
- Auffallend ist gemäss Untersuchung, dass sich zahlreiche Unternehmen bereits vor der Prüfung der Mängel bewusst waren (S. 18)
- Die Informationsquellen sind (nach Wichtigkeit): Mitteilung der Steuerbehörde, Expertenbefragung, Internet, Externe Schulung (S. 30)
- Im Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der MWST (10 Jahre MWST)²⁹ gibt es seitens der Vertreter der Wirtschaft und der MWST-Praktiker auch kritischere Äusserungen zur Umsetzung der Kontrollen, welche als überspitzt formalistisch, aufwändig, fehlerorientiert und ungerecht dargestellt werden. Gemäss economiesuisse werden „durch die ESTV durchgeführte MWST-Kontrollen oft als schikanös, pingelig und aggressiv empfunden“.

Auch wenn die Umfragen der HA MWST, von PriceWaterhouseCoopers sowie von KPMG bezüglich Repräsentativität und Validität in Frage gestellt werden können, geben sie doch ein ähnliches und positives Bild vom Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Kontrollbehörde. Einzelepisoden mit detaillierten und bestrittenen Kontrollen sollen nicht über diesen Gesamteindruck hinwegtäuschen.

5.6 Der Prüfungsablauf in Österreich

Ablauf und Inhalt von Aussenprüfungen sind in Österreich durch das Verfahrensrecht weitgehend geregelt. In Österreich gibt es kein Umlageverfahren wie in der Schweiz, und die Feststellungen

²⁸ KPMG in Zusammenarbeit mit der Universität Zürich, *Management von MWST-Risiken, Eine Bestandsaufnahme bei (176 umsatzgrossen) Schweizer Unternehmen anlässlich 10 Jahre MWS, November 2004.*

²⁹ *Bericht des Bundesrats über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer). 2005.*

der Aussenprüfung müssen für jeden überprüften Zeitraum gesondert getroffen und bewiesen werden. Das Parteiengehör wird durch die verpflichtend durchzuführende Schlussbesprechung sichergestellt. Weiter wird über die Ergebnisse der Aussenprüfung ein förmlicher, im Rechtsmittelweg anfechtbarer Bescheid ausgestellt.

Eigene Organisationseinheiten für die Prüfung der Grösstbetriebe in Österreich können die besonderen Anforderungen der Konzern- und Gruppenbesteuerung, insbesondere auf ertragsteuerlichem Gebiet, gezielt abdecken. Sie entsprechen auch der Strategie der Abgabenverwaltung, eine hohe Prüfungsdichte bei den Grösstbetrieben bis hin zu einer lückenlosen Überprüfung der Veranlagungszeiträume zu erreichen.

Ab 2005 wurde in den Finanzämtern in Österreich flächendeckend die Teamstruktur eingeführt, wobei ein Team sowohl für die Veranlagung im Innendienst als auch die Aussenprüfung verantwortlich ist. Durch den Einsatz elektronischer Verfahren (Finanz Online; elektronische Abgabe von Abgabenerklärungen) soll der Schwerpunkt der Kontrolltätigkeit im Aussendienst liegen.

Die Finanzverwaltung (bzw. ein Prüfer) hat Zugang zu den Daten jener Abgaben, die vom Bund erhoben werden, in Österreich also neben der Umsatzsteuer auch die Einkommens-, die Körperschafts-, die Erbschafts- und Schenkungs- sowie die Verbrauchsteuern. Die Grundlage für eine risikoorientierte Auswahl und Kontrolle ist damit grundsätzlich besser als in der Schweiz, wo die MWST-Abrechnungen einen äusserst knappen Informationsinhalt haben (eine A4 Seite) und der Zugang zu anderen öffentlichen Datenregistern sozusagen nicht existiert.

Fazit

Generell zeigt die EFK-Evaluation, dass der Prüfungsablauf gut durchdacht und strukturiert ist. Mit dem Kontrollkonzept 2002 wurden wesentliche Verbesserungen beim Prüfungsablauf initiiert und durchgeführt, es wurden drei Prüfungsarten neu definiert und die Hilfsmittel wurden weiter verbessert und standardisiert. Eine wesentliche Neuerung des Kontrollkonzeptes ist die Einführung der Standardkontrolle mit Gewicht auf Wesentlichkeit. Die Steuerpflichtigen werden über die drei Kontrolltypen nicht informiert. Neben der umfangreichen Information über die MWST findet der Steuerpflichtige kurz gefasste und generell gehaltene Information über die MWST-Kontrollen auf der website der ESTV. In Österreich wird der Transparenz über Kontrollablauf sowie dem Parteiengehör (Gleichbehandlung) relativ grosse Aufmerksamkeit geschenkt.

Die internen Branchenchecklisten, die unterstützenden EDV-Hilfsmittel, Erfahrungszahlen und der Feed-back vor Ort an den Steuerpflichtigen mit schriftlichen (Standard-)Weisungen, sind von der ESTV entwickelte Methoden zur Verbesserung der Kontrolleffektivität und der Kommunikation mit den Steuerpflichtigen. Auch die drei Kontrollberichte sind weiterentwickelt.

Der Ablauf einer MWST-Kontrolle von der Vorbereitung, der Durchführung vor Ort und der Nacharbeiten ist durchdacht und gut strukturiert, teils sogar normiert. Der Inspektor ist bei der Kontrolle vor Ort in der Regel alleine zuständig. Dem Kontrollbericht kommt darum die wichtige Rolle der Qualitätssicherung und der Wahrung des 4-Augen-Prinzips zu. Für die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen ist das Vertrauen in die professionelle Integrität der Inspektoren wichtig.

Die Inspektoren haben bei der Schwerpunktsetzung bedeutende Autonomie. Sie tragen einen Grossteil der Verantwortung für die Richtigkeit des Kontrollergebnis vor Ort selber, haben aber in Zweifelsfällen die Möglichkeit, sich intern mit dem Vorgesetzten oder einem Experten abzustim-

men. In Einzelfällen kommt es vor, dass der Inspektor nach der Besprechung des Kontrollberichts mit seinem Vorgesetzten beim Steuerpflichtigen erneut vorstellig wird, um eine Berichtigung vorzunehmen. Ausnahmsweise wird dem Steuerpflichtigen mit der Schlussabrechnung eine gesetzlich anfechtbare Verfügung vor Ort ausgestellt, um keine Zeit bei eventuellen Rekursverfahren zu verlieren.

Auf der einen Seite geben die Ausbildung, die Vollmachten sowie die von der ESTV entwickelten IT-Hilfsmittel dem Inspektor genügend Autonomie, die Kontrolle effizient und mit Gewicht auf Wichtigkeit durchzuführen. Andererseits wird durch Richtlinien, professionelle Normen und standardisierte Hilfsmittel dem Bedürfnis der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen entgegengekommen.

6 Die personellen Mittel und die Kosten der Kontrollen

6.1 Ausbildungs- und Altersprofil der Inspektoren

Das Inspektorat verfügt per 1. Juli 2004 über 189 Personenstellen bzw. über 186.3 Vollzeitäquivalente (VZÄ). Die Zahl der Inspektoren, welche im Aussendienst tätig sind, beträgt 160 Personen. Davon sind 13 Frauen. Im Jahr 2003 waren zwei Eintritte und vier Austritte, im Jahr 2004 vier Eintritte und zwei Pensionierungen zu verzeichnen. Die Fluktuationsrate der letzten fünf Jahre bewegte sich inklusive Pensionierungen im Durchschnitt zwischen 3% - 7%. Diese relativ tiefe Rate steht u.a. in Zusammenhang mit den Arbeitsmarktverhältnissen. Gemäss Auskunft der ESTV ist es zurzeit kein Problem, offene Stellen mit qualitativ sehr gutem Personal zu besetzen.

Die Alterstruktur der Inspektoren präsentiert sich verglichen mit dem Personal der gesamten ESTV im Jahr 2004 wie folgt:

Tabelle 6: Alter der MWST-Inspektoren

Alterskategorie	ESTV	Inspektoren
jünger als 30 Jahre	11.4 %	6.2 %
zwischen 30 bis 50 Jahre	56.7 %	64.0 %
älter als 50 Jahre	31.9 %	29.8 %

Der bescheidene Anteil jüngerer Personen im Inspektorat ist auf die geringe Personalfluktuations zurückzuführen. Zudem haben Neueintretende im Normalfall wegen des Anforderungsprofils bereits ein gewisses Alter. Das Durchschnittsalter der Inspektoren bewegt sich je nach Sektion zwischen 39 und 48 Jahren.

Die Inspektoren-Befragung der EFK zeigt, dass rund 2/3 der Inspektoren nach der Einführung der MWST im Jahr 1995 eingestellt wurden und dass 1/3 der Inspektoren bereits früher als Inspektor bei der Warenumsatzsteuer tätig waren.

Die Inspektoren sind alle in die gleiche Lohnklasse eingereiht. Ausgleichstage und Ersatz von Mehrauslagen, welche den Inspektoren durch die zahlreichen Dienstreise- und Abwesenheitstage entstehen, sind in einer Verordnung sowie einer internen Regelung festgehalten. Die Ausgleichstage werden anhand eines Punktesystems berechnet. Die ersten zehn Ausgleichstage werden durch Freizeit abgegolten. Für weitere Ausgleichstage kann die Abgeltung in Freizeit oder in bar bezogen werden. Damit kann ein Inspektor pro Jahr bis zu 35 Ausgleichstage erarbeiten. Der Durchschnitt der letzten Jahre betrug 26 Ausgleichstage pro Inspektor, wovon 2/3 als Urlaub bezogen und 1/3 als Lohn abgegolten wurde. Diese Ausgleichstagerregelung ist für die Attraktivität des Arbeitsplatzes als Inspektor bedeutsam.

Die EFK-Befragung der Inspektoren zeigt eine gute Zufriedenheit mit der Arbeitssituation generell sowie auch mit der Lohnsituation. Bei der Beziehung zum direkten Linienverantwortlichen ist eine grosse Zufriedenheit zu registrieren.

6.2 Anforderungen an die Inspektoren

Das Anforderungsprofil an Inspektoren, mit den erwarteten Fähigkeiten und Eigenschaften, ist im internen Personalentwicklungskonzept der ESTV wie folgt definiert worden:

- Höhere Fachausbildung auf dem Gebiet Buchhaltung, Treuhandwesen oder Betriebswirtschaft
- Die Buchhaltungs- und Steuerkenntnisse in allen Prüfungssituationen situationsbedingt einsetzen zu können
- Buchhaltungen mit komplexen Steuersachverhalten kompetent prüfen zu können und situationsbedingt eine risikoorientierte Revisionstechnik anzuwenden
- Grosses Verhandlungsgeschick und gute Umgangsformen mit entsprechender Durchsetzungskraft
- Problemlose Einrichtung auf die Arbeit als Einzelkämpfer beim Steuerzahler als auch auf die Teamarbeit im Büro
- Tragbarkeit der Inkonvenienzen des Aussendienstes über längere Zeit

Die Befragung der Inspektoren zeigt, dass alle von der EFK befragten Eigenschaften (Unbestechlichkeit, Sachkompetenz, Selbständigkeit, Fachwissen, Belastbarkeit, usw.) bei einer Skala von 1 (nicht notwendig) bis 6 (sehr wichtig) von den Inspektoren mit durchschnittlich über 5 Punkten bewertet worden sind. Die hohe Bewertung in der Befragung stimmt überein mit den Erwartungen gemäss dem strategischen Personalentwicklungskonzept der ESTV. Als wichtigste Eigenschaft haben die Inspektoren die Unbestechlichkeit bewertet. Dies zeigt, dass sich die Inspektoren sehr wohl über die Wichtigkeit ihrer Funktion eines hoheitlichen und unabhängigen Kontrollorganes bewusst sind.

Das im Rahmen der EFK-Befragung erhobene Ausmass der generellen Arbeitszufriedenheit bei den Inspektoren entspricht der anlässlich der Personalbefragung durch das EPA erhobenen Arbeitszufriedenheit für die ganze ESTV.

6.3 Interne Ausbildung der Inspektoren

Die Ausbildung zum Inspektor erfolgt intern bei der HA MWST. Die Einführung zum Inspektor besteht aus einem neunmonatigen Stage bei der Abteilung Revisorat und einer sechsmonatigen praktischen Einführungszeit in den Aussendienst bei der Abteilung Inspektorat. Während dieser Einführungszeit absolviert der Neueingetretene laufend interne Ausbildungskurse.

Nach einem 1 ½-tägigen Einführungskurs in die MWST werden in einer ersten Phase 20 halbtägige Grundkurse über verschiedene Themenbereiche der MWST (u.a. Gesetz, Verordnung, Wegleitung, Rechtswesen, Strafwesen) und in einer zweiten Phase 20 halbtägige modulare Vertiefungskurse mit Fachreferaten (u.a. Gruppenbesteuerung, Saldosteuersätze, Gemeinwesen, Eigenverbrauch, Dreiecksgeschäfte) angeboten. Die Vertiefungskurse sind für die neueintretenden Inspektoren obligatorisch, stehen aber auch den bisherigen Inspektoren und anderen Mitarbeitern der HA MWST offen. Ein Abschlusstest findet sowohl am Schluss des Grundkurses als auch der Vertiefungskurse statt. Die interne Ausbildung zum MWST-Inspektor wird mit einer viertägigen Schlusseinführung abgeschlossen. Ein 4-tägiger Nachkurs wird ab 2004 als neues Modul angeboten.

6.4 Angebot an bisherige Inspektoren

Für bisherige Inspektoren ist das Schulungsangebot eher bescheiden, von der ESTV wird „on-the-job-training“ als wichtig hervorgehoben. Im Rahmen der Besprechung des Kontrollberichts erhält der Inspektor von seinem Vorgesetzten eine Rückmeldung über die Qualität seiner Arbeiten. Dieser Rahmen wird auch benützt, um individuelle Wissens- oder Erfahrungslücken zu schliessen. Im weiteren wird fach- und revisionstechnisches Wissen den Inspektoren durch die im Elektronischen Informations-Ablage System (ELIAS) eingestellten Unterlagen, die laufend auf dem neuesten Stand gehalten werden, samt den branchenspezifischen Checklisten weitergegeben. Weiter wird durch die Mitarbeit erfahrener Inspektoren in Arbeitsgruppen die Einbringung von Wissen sichergestellt.

An der jährlich stattfindenden Inspektorenkonferenz (1/2 Tag) und der jährlich durchgeführten sektionsweisen Schulung (1 Tag) sind weitere Möglichkeiten für Erfahrungsaustausch gegeben.

In der EFK-Befragung wurden Inspektoren, welche seit Jahr 2000 bei der MWST tätig sind, über die Qualität der internen Ausbildung befragt:

- Die Ausbildung zum MWST-Inspektor ist wichtig, damit die Kontrollen vor Ort fachlich korrekt und ordnungsgemäss durchgeführt werden können.
- Die fachliche Qualität der praktischen Einführung wird von den Befragten mit einer grossen Mehrheit als gut bewertet, die Dauer der Einführungszeit wird von über 80 % als angemessen beurteilt.
- Weniger positiv wird von den Inspektoren der Nutzen sowie die Zeitdauer der internen Ausbildung im Revisorat beurteilt. Etwas mehr als die Hälfte der Inspektoren sind der Meinung, dass die Ausbildung im Revisorat zu wenig praxisorientiert sei, und ein Drittel der Inspektoren erachten die Dauer von neun Monaten als zu lange.
- Über 80 % der Inspektoren bewerten die fachliche Qualität der internen Ausbildungskurse als gut und rund 70 % sind der Meinung, dass Sie das intern Gelernte bei Kontrollen vor Ort sehr gut umsetzen können.
- Die laufende Aktualisierung des Fachwissens ist eine Herausforderung für das Inspektorat und die Inspektoren. Das Schulungsangebot für bestehende Inspektoren ist knapp bemessen. Ob es ausreicht, das Wissen und die Arbeitsmethodik zu erneuern, wurde nicht näher untersucht.

6.5 Kosten der Kontrolle

Die Grundlagen für die Berechnung der Kosten sind die Lohnkosten der Abteilung Inspektorat auf der Basis der Arbeitsplatzkostenberechnung für die allgemeine Bundesverwaltung sowie die in der Staatsrechnung ausgewiesenen Sachausgaben der ESTV. Auf das damit errechnete Zwischentotal wurde ein Gemeinkostenzuschlag für die übrigen Verwaltungskosten der HA HWST aufgerechnet. Die Totalkosten des Inspektorats bzw. die direkten Kosten der MWST-Kontrollen sind auf 42 Mio. Franken berechnet (2004). Bei ca. 186 Angestellten (VZÄ) im Inspektorat gibt das rund 226'000 Franken pro Angestellter. Die Kosten pro Kontrolle sind damit rund 4'700 Franken, siehe **Kapitel 7.7.3**, Kosten-Nutzen der Kontrollen.

6.6 Personalbudgets und Kontrolleinnahmen

Mit den Entlastungsprogrammen des Bundes und der Aufgabenverzichtsplanung wird der Personalbestand der ESTV im Jahr 2008 bei knapp 1'000 Vollzeitstellen liegen. Dies entspricht dem Personalbestand 2004. Vorübergehend, d.h. zwischen 2005 und 2007, ist eine gewisse Aufstockung der Personalressourcen möglich. Im Rahmen des Entlastungsprogramms hat der Bundesrat auch Mehreinnahmen durch verstärkte Kontrollen im Bereich MWST für 2007 und 2008 von 70 Mio. Franken vorgesehen³⁰. Die ESTV rechnet in der Zukunft mit einem Zuwachs der Arbeitsmengen (die Firmen werden zahlreicher, kleiner, beweglicher und flexibler) und mit einer Zunahme der Komplexität (Internationalisierung, neue Finanzprodukte usw.). Diese Entwicklungen führen im Prinzip zu einer Abnahme der Kontrolldichte.

Die ESTV will als Gegenmassnahme die Kontrolltätigkeit über alle Steuerbereiche hinweg verwe-sentlichen, z.B. durch vermehrte fachkundige Domizilrevisionen, bessere Risikoanalysen, bessere Information und Dienstleistungen an die Steuerzahler. Geschäftsprozesse sollen vereinfacht werden und mittels Investitionen in die Informatik sollen arbeitsintensive Routinekontrollen durch automatisierte Plausibilitätskontrollen abgebaut werden.

Das Inspektorat der MWST hat im Jahr 2004 die Anzahl Kontrollen mit fast tausend Kontrollen auf 9'000 Kontrollen erhöht, das finanzielle Ergebnis der Kontrollen war aber 80 Mio. Franken tiefer als im Vorjahr. Die Kontrolleinnahmen sind nicht nur von der Anzahl Kontrollen abhängig, sondern auch von Umständen welche weniger planbar sind, u.A. von einbringlichen MWST-Abklärungen.

Fazit

Das Inspektorat verfügt per Mitte 2004 über rund 186 Stellen (Vollzeitäquivalenten), davon sind 160 im Aussendienst tätige Inspektoren. In den letzten Jahren hat diese Zahl sich ziemlich konstant gehalten. Auch die Fluktuationsrate ist gering. Die EFK hat eine Berechnung der (direkten) Kosten für das MWST-Inspektorat vorgenommen. Die jährlichen Kosten sind 42 Mio. Franken, das entspricht rund 226'000 Franken pro Angestellter im Inspektorat. Eine Kosten-Nutzen-Analyse ist im **Kapitel 7.7** zu finden.

Das Durchschnittsalter für Inspektoren ist relativ hoch, die Fluktuationsrate tief. Die Inspektoren sind gut geschulte MWST-Spezialisten mit bedeutender Erfahrung. Die Stelle als Inspektor gilt als attraktiv, das Management der HA MWST gibt unverkennbar den Eindruck, dass administrative Aufgaben im Inspektorat einen tieferen Stellenwert haben als die (einbringliche) Kontrolltätigkeit. Inspektoren sind als MWST-Experten öfters mit ESTV- oder abteilungsinternen Projektaufgaben beschäftigt.

Das Schulungsangebot für neu angestellte Inspektoren ist differenziert und umfassend und wird laufend evaluiert. Für bestehende Inspektoren hingegen ist das Schulungsangebot eher knapp bemessen, und der Wissenstransfer (Branchenkenntnisse) im Inspektorat wegen der in der ganzen Schweiz ansässigen Inspektoren förderungswürdig. Eine gewisse Differenzierung bei den Löhnen wäre ein Mittel zur Flexibilisierung und Förderung der Motivation bei anspruchsvolleren Kontrollaufgaben.

³⁰ ESTV Medienmitteilung vom 28. April 2005.

Die für die Aussenkontrollen eingesetzten Personalmittel, die Anzahl MWST-Inspektoren, ist ein Thema, welches im Parlament und in der ESTV laufend diskutiert wird. Die Kontrolleinnahmen sind so bedeutend, dass sie ein starkes Argument für vermehrte Kontrollen darstellen.

Im Rahmen des Entlastungsprogramms 2004 hat der Bundesrat vorgesehen, mit einer verstärkten Kontrolltätigkeit im Bereich Mehrwertsteuer, vom Jahr 2007 an jährliche Mehreinnahmen von 70 Mio. Franken zu erwirken. Der Personalbestand in der Steuerverwaltung wird aber im Jahr 2008 auf dem gleichen Niveau sein wie 2004. Ohne Personalumlagerungen, Verbesserungen der Auswahlverfahren und der Informatiksysteme sind dauerhafte Mehreinnahmen aus der MWST-Kontrolle in der vorgesehenen Grössenordnung nicht realistisch.

7 Anzahl Kontrollen, Dauer und Ergebnisse der Kontrollen

Die Grundlagen für die EFK-Analyse sind Datenauszüge aus dem MOLIS, welche mit dem Branchenverzeichnis (BUR), dem Kantonsverzeichnis und anderen Datenquellen verknüpft und mit der Software Audit Command Language (ACL) analysiert wurden. In gewissen Tabellen/Abbildungen war eine Zuordnung der Steuerpflichtigen nach Branche und Kanton nicht zu erreichen, diese sind jeweils mit „Angabe fehlt“ ausgewiesen. Die Totalzahlen wurden mit der MWST-Statistik und der im Inspektorat manuell ausgearbeiteten Kontrollstatistik verglichen.

Eine Plausibilisierung der EFK-Zahlen war nur auf Ebene der Totalzahlen möglich, da es keine analoge ESTV Controlling-Statistik gibt. Aber auch bei den Totalzahlen gibt es keine vollständige Übereinstimmung, hauptsächlich weil ein bedeutender Teil der im Inspektorat ausgewiesenen Kontrolleinnahmen auf so genannte MWST-Abklärungen (und Fremdkontrollen) zurückzuführen sind, welche in der EFK-Analyse nicht berücksichtigt wurden. Das Ziel der EFK-Analyse war weder die buchhalterische Qualität der MOLIS-Daten zu untersuchen, noch für die ESTV eine neue Controlling-Statistik zu erarbeiten, sondern u.A. Antwort auf die Fragen zu geben, ob es bedeutende Unterschiede bei der Anzahl, bei der Dauer und beim Ergebnis der Kontrollen nach Umsatzgrösse, Wirtschaftszweig und Kanton gibt. Es war ursprünglich geplant, mehrere Jahrgänge auszuwerten. Weil die Daten und deren Dokumentation sehr unvollständig waren, wurden von der EFK nur die Jahrgänge 2000 und 2002 ausgewertet.

7.1 Anzahl Kontrollen

Die EFK-Analyse zeigt, dass im Jahr 2002 bei den ca. 300'000 Steuerpflichtigen ca. 6'700 Kontrollen vor Ort durchgeführt wurden (siehe Tabelle). Das berechnete Kontrollintervall (Anzahl Steuerpflichtige / Anzahl Kontrollen) liegt somit bei ca. 47 Jahren, im Jahr 2000 war es bei 43 Jahren³¹.

7.1.1 Anzahl Kontrollen nach Unternehmensgrösse

Wie aus der Tabelle ersichtlich, gibt es grosse Unterschiede beim Kontrollintervall zwischen kleineren, mittleren und grösseren Unternehmen. Das Kontrollintervall liegt bei den 171 Grösstunternehmen bei 17 Jahren, und es nimmt mit steigender Unternehmensgrösse zu.

³¹ Die statistische Wahrscheinlichkeit einer Aussenprüfung entspricht der Inversen des Kontrollintervalls, und das Kontrollintervall ist ein sogenannt harmonisch gewichteter Mittelwert.

Tabelle 7: Steuerpflichtige nach Umsatzstufen (2002)

Steuerpflichtige nach Umsatzstufen (in Tausend Franken)	Anzahl Steuerpflichtige	Anzahl Kontrollen	Kontrollintervall (Jahre)
1'000'000 und mehr	171	10	17
50'000 -999'999	2'343	167	14
10'000 -49'999	8'283	527	16
2'000 -9'999	34'310	1'549	22
700 -1'199	57'496	1'559	37
250 -699	86'184	1'457	59
unter 250	123'336	1'410	173
Total	312'123	6'679	47

Bei den umsatzgrössten und mittelgrossen Unternehmen liegt das Kontrollintervall unter dem Landesdurchschnitt (Total), bei den kleinen Unternehmen über dem Durchschnitt. Die berechnete Wahrscheinlichkeit einer Kontrolle nimmt mit steigender Umsatzgrösse zu. In der höchsten Umsatzstufe ist die Wahrscheinlichkeit einer Kontrolle zehn Mal grösser als in Kleinstunternehmen. In den zahlreichen Unternehmen der niedrigsten Umsatzstufe wurden ca. 1'400 Kontrollen (ca. 20% aller Kontrollen) vorgenommen.

7.1.2 Anzahl Kontrollen nach Wirtschaftszweig

Die EFK-Analyse zeigt, dass das Kontrollintervall in folgenden Wirtschaftszweigen im Jahr 2002 tief war:

- L, Öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozialversicherung;
- M, Erziehung und Unterricht
- E, Energie- und Wasserversorgung.

Allerdings dreht es sich bei diesen Sektoren um eine begrenzte Anzahl von Unternehmen. Auffallend hoch ist das Kontrollintervall im Jahr 2002 in:

- F, Baubranche
- H, Beherbergungs- und Gaststätten

Beide obigen Resultate gelten auch für das Jahr 2000.

Nach Rücksprache mit der HA MWST (Inspektorat) wurden folgende Erklärungen gefunden:

Gemischte Verwendung (Subventionen) machen das Gemeinwesen (Öffentliche Verwaltung) fehleranfällig. Manche Gemeinden hatten auch die ESTV um eine Kontrolle ersucht. Im Gemeinwesen bestehen generell keine Anreize zur Steuerhinterziehung, Finanzverantwortliche im Gemeinwesen wollen das Steuerrisiko aus Gründen der politischen Belastung eher minimieren. Ein Grund für die relativ bescheidene Kontrolltätigkeit in der Baubranche mag sein, dass diese schon unter dem WUST-Regime abgabepflichtig war und kontrolliert wurde. Viele Unternehmen im Bausektor sind Klein- und Kleinstunternehmen (Handwerker). Die Restaurantbranche mag als Risikosektor betrachtet werden, das Kontrollintervall ist für beide untersuchten Jahre relativ hoch. In der Restaurantbranche ist es ein Problem die Nachforderungen effizient einzutreiben.

7.1.3 Anzahl Kontrollen nach Kanton

Die Analyse der Kontrollstatistik 2000 und 2002 zeigt bedeutende Unterschiede beim Kontrollintervall je Kanton. Auffallend ist, dass die Wahrscheinlichkeit einer Kontrolle in den Kantonen der Romandie bis vier mal grösser war als in gewissen Kantonen der Deutschschweiz.

Nach Rücksprache mit der HA MWST (Inspektorat) wurden folgende Erklärungen gefunden:

Es ist ein Ziel für die ESTV eine gleichmässige Verteilung der Kontrollfälle zu bewirken. Dies war vor der Neuauswahl 2004 aus technischen Gründen nicht möglich. Bei der Neuzuteilung 2004 wurde ein gleichmässigeres Kontrollintervall in den Kantonen angestrebt.

7.1.4 Anzahl Kontrollen nach Abrechnungsmethode

Das Kontrollintervall war 2002 bei den ca. 3'000 Steuerpflichtigen, welche nach der Pauschalsteuersatzmethode³² abrechnen, am tiefsten, und bei den über 100'000, welche nach der Saldomethode abrechnen, am höchsten. Dies gilt für beide untersuchten Jahre.

Nach Rücksprache mit der HA MWST (Inspektorat) wurden folgende Erklärungen gefunden:

Bei Steuerpflichtigen der Pauschalabrechnungsmethode handelt es sich vorwiegend um Gemeinwesen, teils mit hohen Risiken.

7.2 Dauer der Kontrollen

Die Kontrolldauer ist die registrierte Arbeitszeit für die Kontrolle vor Ort (Vor- und Nacharbeiten nicht inbegriffen). Die durchschnittliche Dauer der Kontrollaktivität vor Ort ist 2.7 Tage im Jahr 2002, im Jahr 2000 waren es 2.3 Tage.

7.2.1 Dauer der Kontrolle nach Unternehmensgrösse

Bei Grösstbetrieben ist die Kontrolldauer hoch und ein Mehrfaches der durchschnittlichen Kontrolldauer. Es dreht sich aber um nur 14 (Jahr 2000) und 11 (Jahr 2002) Kontrollen. Bei Kleinstbetrieben liegt die durchschnittliche Kontrolldauer unter zwei Tagen.

7.3 Ergebnisse der Kontrollen

Das Finanzinspektorat der ESTV (FISP) hat den Anteil Kontrollen ohne registrierte Steuerkorrekturen (Ergänzungsabrechnung oder Gutschrift) für 2003 auf 19% und für 2004 auf 20% der Kontrollen berechnet. Über 80% der Kontrollen haben mit anderen Worten eine Steuerkorrektur zur Folge. Es kommt aber des Öfteren vor, dass sich Ergänzungsabrechnungen und Gutschriften bei einer Kontrolle ausgleichen und deswegen per Saldo keine Nachforderung (od. Steuerkorrektur) ausgewiesen wird.

³² Die Pauschalsteuersatzmethode gleicht der Saldosteuersatzmethode, ist aber in der Anwendung auf Steuerpflichtige im Gemeinwesen und verwandten Bereichen begrenzt. Für einen Steuerpflichtigen können mehrere Sätze zur Anwendung kommen. Die Pauschalsteuersatzmethode ist mindestens fünf Jahre beizubehalten, hat jedoch im Gegensatz zur Saldosteuersatzmethode weder Umsatz- noch Steuerzahllastlimite.

Als Indikator für das Ergebnis der Kontrolle werden in der EFK-Analyse die Nachforderungen genutzt (Nachforderungen = Ergänzungsabrechnungen minus Gutschriften). Im Jahr 2002 war die durchschnittliche Nachforderung pro Kontrolle rund 38'000 Franken, die durchschnittliche Nachforderung pro Kontrolltag fast 14'000 Franken.

7.3.1 Nachforderungen nach Umsatzstufe

Die Unterschiede zwischen den Umsatzklassen sind bei den Nachforderungen beträchtlich, besonders bei den Nachforderungen pro Kontrolle, wo sie in den grössten Unternehmen ein Vielfaches des Ergebnisses der Kleinunternehmen ausmachen.

Tabelle 8: Durchschnittliche Nachforderungen der Kontrollen nach Umsatzstufe (2002)

Steuerpflichtige nach Umsatzstufen (in Tausend Franken)	Durchschn. Nachforderung pro Kontrolle	Durchschn. Nachforderung pro Kontrolltag
1'000'000 und mehr	2'504'500	25'171
50'000 -999'999	355'606	46'577
10'000 -49'999	117'462	24'721
2'000 -9'999	31'866	9'829
700 -1'199	14'526	6'352
250 -699	9'717	5'294
unter 250	15'026	9'404
Total	37'982	13'872

Bei Grösstbetrieben ist die durchschnittliche Nachforderung pro Kontrolle mit ca. 2.5 Mio. Franken sehr bedeutend. Sieht man von der tiefsten Umsatzklasse ab, sind die Nachforderungen pro Kontrolle tiefer, je kleiner das geprüfte Unternehmen ist. Am höchsten ist die Nachforderung pro Kontrolltag nicht bei den Grösstunternehmen, sondern bei der nächstgrössten Kategorie (Umsatz 50-999 Mio. Franken).

Nach Rücksprache mit der HA MWST (Inspektorat) wurden folgende Erklärungen gefunden:

In der Kategorie der Kleinstunternehmen (unter 250'000 Franken Umsatz) sind auch Kontrollen im Zusammenhang mit Eintragungen und Löschungen aus dem MWST-Register enthalten, und die Nachforderungen können in solchen Fällen hoch sein, weil die Ergänzungsabrechnungen mehrere Abrechnungsjahre betreffen können.

7.3.2 Nachforderungen nach Wirtschaftszweig

Die EFK-Analyse zeigt, dass die Nachforderungen pro Kontrolle im Jahr 2000 in folgenden Wirtschaftszweigen tief waren:

- A, Land- und Forstwirtschaft
- C, Bergbau und Gewinnung von Steinen und Erden.

Klar am höchsten sind die Nachforderungen im Jahr 2000 in den Wirtschaftszweigen:

- I, Verkehr und Nachrichtenübermittlung
- J, Kreditinstitute und Versicherungen

Das Jahr 2002 verzeichnet ein hohes Ergebnis in den Sektoren J, Kreditinstitute und Versicherungen; und E, Energie- und Wasserversorgung. Im Bausektor und im Sektor der Beherbergungs- und Gaststätten ist das Resultat relativ tief. Die beiden letztgenannten Sektoren waren unter den Sektoren mit dem längsten Kontrollintervall.

7.3.3 Nachforderungen nach Kanton

Es gibt beträchtliche Unterschiede beim Resultat pro Kanton in den Jahren 2000 und 2002, die Reihenfolge der Kantone ist jedoch in den beiden untersuchten Jahren ziemlich unterschiedlich.

Nach Rücksprache mit der HA MWST (Inspektorat) wurden folgende Erklärungen gefunden:

Es gibt Fälle von Grosskonzernen, welche in einem Kanton registriert sind, kontrolliert werden aber Abteilungen der Grosskonzerne in der ganzen Schweiz.

7.3.4 Nachforderung nach Abrechnungsmethode

Tabelle 9: Nachforderungen in Franken nach Abrechnungsmethode (2002)

	Durchschn. Nachforderung pro Kontrolle	Durchschn. Nachforderung pro Kontrolltag
Gesetzliche Methode	45'847	15'052
Saldosteuersatzmethode	10'223	5'764
Pauschalsteuersatzmethode	60'635	26'388
Total	37'982	13'872

Die durchschnittlichen Nachforderungen pro Kontrolle und auch pro Kontrolltag sind bei Steuerpflichtigen, welche mit der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen, am höchsten. Dies gilt auch für 2000.

Nach Rücksprache mit der HA MWST (Inspektorat) wurden folgende Erklärungen gefunden:

Hoch sind die Nachforderungen bei den relativ wenigen Steuerpflichtigen der Pauschalsteuersatzmethode, weil es sich bei solchen Unternehmen um Steuerpflichtige mit gemischter Verwendung³³ handelt, bei denen die MWST-Probleme umfassend sein können.

7.4 Analyse der Neuzuteilung 2004

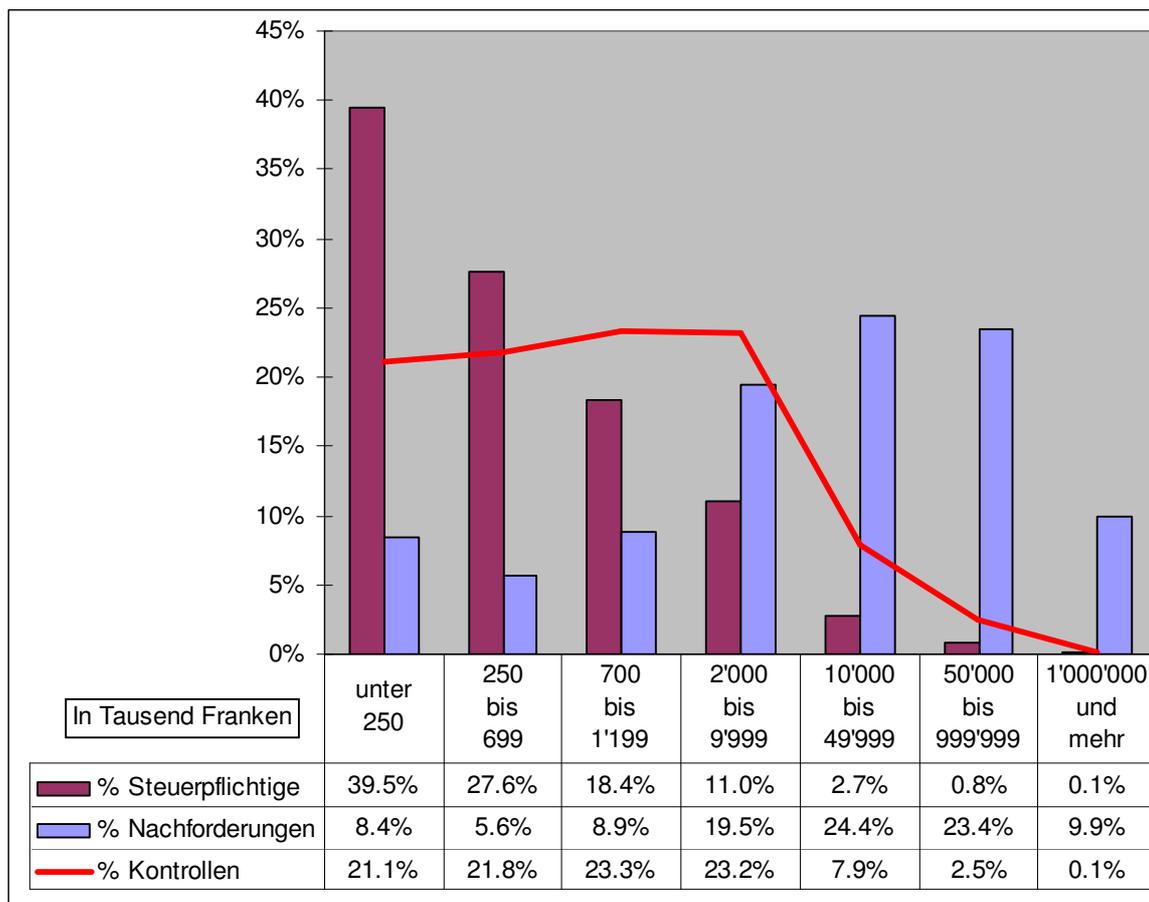
Um kontraproduktive Folgen für die Steuerverwaltung zu vermeiden, vermittelt die EFK keine detaillierten Informationen über Auswahlverfahren für MWST-Kontrollen.

7.5 Risikoorientierung: Unternehmensgrösse und Kontrollen

Die EFK hat der ESTV bei früheren Prüfungen empfohlen, ein Konzept für die Prüfung von Grossunternehmen auszuarbeiten.

³³ MWSTG Art. 4.

Abbildung 2: Steuerpflichtige, Nachforderungen und Kontrollen (2002)



Die rote Linie in der Tabelle zeigt, dass in kleinen Unternehmen (linke Kolonne) ganze 21.1% aller Kontrollen durchgeführt wurden, während z.B. bei Grösstunternehmen (Kolonne rechts) der Anteil Kontrollen nur 0.1% ausmachte. Der Anteil Kontrollen war bei Grösstunternehmen der gleiche wie der Anteil Steuerpflichtigen welcher auch 0.1% ausmacht. Die Abbildung zeigt, dass der Anteil Kontrollen bei Grösst- und Grossunternehmen klar kleiner war als der Anteil Nachforderungen, bei mittelgrossen und kleinen Unternehmen hingegen, war der Anteil Kontrollen klar grösser als der Anteil Nachforderungen.

7.6 Anzahl, Dauer und Resultat der Kontrollen im Lichte der Inspektorenbefragung

Rund 60 % der Inspektoren sind der Meinung, dass vermehrt grössere Unternehmen kontrolliert werden sollten. Rund zwei Drittel der Inspektoren vertreten die Meinung, dass Grossunternehmen mindestens alle fünf Jahre vor Ort zu kontrollieren sind. 80 % der Inspektoren sind der Meinung, dass bei grossen Unternehmungen viel häufiger themenspezifische (punktuelle) Kontrollen durchzuführen seien. Eine Mehrzahl (58%) ist der Meinung, dass künftig generell vermehrt punktuelle Kontrollen durchzuführen sind. Aus Sicht der Inspektoren soll künftig vermehrt risikoorientiert geprüft werden, und vermehrt auf branchenspezifische Probleme eingegangen werden. Diese Einschätzungen unterstreichen die Meinung der Inspektoren, vor Ort weniger detailliert zu prüfen und sich vermehrt auf das Wesentliche zu konzentrieren.

In der Befragung wurden die Inspektoren befragt, ihre Meinung zur folgenden Aussage zu geben: „Wir sollten die Anzahl Kontrollen vor Ort unbedingt erhöhen“. Etwas unter der Hälfte der Inspektoren stimmten dieser Aussage zu.

Eine Mehrheit der Inspektoren (69 %) sieht Bedarf, beim heutigen Kontrollsystem Änderungen vorzunehmen. Zahlreiche Inspektoren nennen Zeitdruck als wichtigen Faktor. In den textlichen Antworten sind konkrete Verbesserungsvorschlägen zu finden: Mit dem Steuerpflichtigen auf MWST-Probleme besser einzugehen und der Information der Steuerpflichtigen Priorität zu geben.

7.7 Vergleich Schweiz - Österreich³⁴

7.7.1 Kontrollintervall und Kontrollergebnis

Der Vergleich zwischen den beiden Ländern basiert auf einer in Österreich gängige Klassifizierung der Unternehmen nach Umsatz und Anzahl Angestellten (siehe **Anhang 6**). In Österreich werden bei Aussenprüfungen die Nachforderungen von allen geprüften Abgabenarten (auch direkte Steuern) zusammengefasst ausgewiesen. Für die folgende gemeinsame Darstellung wird die darin enthaltene Umsatzsteuer (=MWST) gesondert ausgewiesen.

Die Anzahl der Unternehmenskontrollen in Österreich umfasst sowohl die von den Finanzämtern als auch den Grossbetriebsprüfungen durchgeführten Betriebsprüfungen und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen.

Tabelle 10: Kontrollintervall nach Betriebsgrösse in Österreich und der Schweiz³⁵ (2002)

	Anzahl der Unternehmenskontrollen Österreich		Anzahl der Mehrwertsteuer-Kontrollen Schweiz	
		Kontrollintervall in Jahren		Kontrollintervall in Jahren
Grösstbetriebe G1	638	4.6	264	15.4
Grossbetriebe G2	3'179	2.2	535	16.3
Grossbetriebe G3	1'544	5.6	1'178	21.4
Mittelbetriebe M	8'534	8.7	2'349	37.2
Kleinbetriebe K1	8'637	11.9	1'363	74.7
Kleinbetriebe K2	15'345	33.0	720	102.3
Kleinbetriebe K3	4'621	89.8	260	43.0
Total	42'498	26.3	6'669	46.8

In der Schweiz ist die Erhebung der Steuern vom Einkommen und Ertrag Angelegenheit der Kantone, die daher ebenfalls - im Rahmen dieser Prüfung nicht behandelte – Kontrollen der Einkommens- und Gewinnbesteuerung durchführen. Angaben über Aussenprüfungen der 26 Kantone standen nicht zur Verfügung.

³⁴ Für eine detaillierte Darstellung ist den Parallel Audit und den gemeinsamen Bericht der Eidgenössischen Finanzkontrolle und des Österreichischen Rechnungshofes betreffend Kontrolle der MWST hingewiesen (2005).

³⁵ Die Daten der Schweiz in den Vergleichstabellen mit Österreich stimmen nicht ganz mit den übrigen Tabellen überein, da sich 227 Unternehmen und 10 Kontrollen der österreichischen Klassifizierung nicht zuteilen liessen.

Grossbetriebe (G1-G3) müssen in der Schweiz im (gewichteten) Durchschnitt alle 19 Jahre mit einer Mehrwertsteuerkontrolle rechnen. In Österreich beträgt das durchschnittliche Kontrollintervall bei Grossbetrieben (Betriebsprüfung oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung) dreieinhalb Jahre. Für Mittelbetriebe errechnet sich in der Schweiz ein Kontrollintervall von 37 Jahren, in Österreich von neun Jahren. Für Kleinbetriebe (K1-K3) liegt das Kontrollintervall für eine Aussenprüfung in der Schweiz bei rd. 80 Jahren, in Österreich bei rund 36 Jahren.

In Österreich ist die Anzahl steuerpflichtiger Unternehmen bedeutend höher als in der Schweiz, und fast 40% der Unternehmen in Österreich sind Kleinbetriebe der Kategorie K3. Dies ist auf die namhaft tieferen Grenzen der Steuerpflicht sowie als auch die Erfassung aller Steuerpflichtigen (direkte und indirekte Steuern samt anderen Abgaben) in einem Register der Steuerpflichtigen in Österreich zurückzuführen.

Tabelle 11 : Nachforderungen je Betriebsgrösse in Österreich und der Schweiz (2002, SFr.)

	Nachforderungen gesamt Österreich	davon Nachforderungen MWST	Nachforderungen Mehrwertsteuer Schweiz
Grösstbetriebe G1	573'267'233	86'704'369	85'387'819
Grossbetriebe G2	263'682'928	69'061'691	53'621'329
Grossbetriebe G3	64'371'961	29'595'739	38'691'840
Mittelbetriebe M	321'096'646	158'079'538	32'813'802
Kleinbetriebe K1	159'944'022	85'364'737	13'500'007
Kleinbetriebe K2	350'700'719	214'455'832	6'751'317
Kleinbetriebe K3	163'904'248	85'897'665	9'546'858
Total	1'896'967'757	729'159'571	240'312'972

In Österreich stammten rund 25 % der nachgeforderten MWST von Grossbetrieben (G1-G3), 22 % von Mittelbetrieben und 53 % von Kleinbetrieben (K1-K3). In der Schweiz stammen rund 74 % der nachgeforderten Mehrwertsteuer von Grossbetrieben, 14 % von Mittelbetrieben und 12 % von Kleinbetrieben.

Tabelle 12 : Nachforderungen je Prüfung in Österreich und der Schweiz (2002, SFr.)

	Nachforderungen je Prüfung Österreich	davon MWSt	Nachforderungen je Prüfung Schweiz
Grösstbetriebe G1	898'538	135'900	323'438
Grossbetriebe G2	82'946	21'725	100'227
Grossbetriebe G3	41'692	19'168	32'845
Mittelbetriebe M	37'626	18'524	13'969
Kleinbetriebe K1	18'518	9'883	9'905
Kleinbetriebe K2	22'854	13'976	9'377
Kleinbetriebe K3	35'469	18'588	36'719
Total	44'636	17'158	36'034

Die durchschnittlichen Nachforderungen je Prüfung lagen bei den Grösstbetrieben jeweils weit über jenen der anderen Betriebskategorien. In beiden Staaten ergaben sich andererseits bei der kleinsten Betriebskategorie (K3) besonders hohe durchschnittliche Nachforderungen. Die Mehreergebnisse je Prüfung lagen dort fast gleich hoch (Österreich) bzw. bedeutend höher (Schweiz) als bei den Mittelbetrieben.

Tabelle 13 : Nachforderungen je Kontrolltag in Österreich und der Schweiz (2002, SFr.)

	Gesamtnachforderungen je Kontrolltag Österreich	Nachforderungen je Kontrolltag Schweiz
Grösstbetriebe G1	30'442	30'693
Grossbetriebe G2	6'995	23'173
Grossbetriebe G3	6'588	10'335
Mittelbetriebe M	6'346	5'972
Kleinbetriebe K1	4'273	5'779
Kleinbetriebe K2	7'868	6'339
Kleinbetriebe K3	12'512	18'537
Total	8'949	13'168

Unter Kontrolltagen sind nur die Prüfungstage im Aussendienst bezeichnet. Da die Kontrolltage für die Umsatzsteuer in Österreich nicht gesondert erfasst werden, konnten die Nachforderungen je Kontrolltag nur insgesamt und nicht bezogen auf die Umsatzsteuer dargestellt werden. In der Schweiz führten Kontrollen der grössten Betriebskategorien (G1 und G2) sowie der kleinsten Betriebskategorie je Kontrolltag zu überdurchschnittlich hohen Mehrwertsteuernachforderungen.

In Österreich wurden mit Ausnahme der Grösstbetriebe G1 die höchsten Nachforderungen je Kontrolltag bei der kleinsten Betriebskategorie K3 erzielt. Dies ist vielfach darauf zurückzuführen, dass in diesem Bereich die Prüfer im Rahmen der Betrugsbekämpfung tätig werden. Häufig strebten die Prüfungen die Löschung des Abgabepflichtigen im Firmenbuch an.

7.7.2 Tatsächliche Einbringlichkeit der Kontrollen

Das Finanzinspektorat ESTV hat auf Anfrage der EFK die tatsächliche Einbringlichkeit der Nachforderungen vom Jahr 1999 nach 4-5 Jahren aufgrund von zwei Stichproben³⁶ untersucht. In der ersten Stichprobe wurden 200 Fälle aus dem Jahre 1999 gezogen. Da anzunehmen ist, dass bei grösseren Beträgen das Risiko verschieden ist, wurde vom FISP noch eine zweite Stichprobe von 49 Fällen (1999) mit einem Nachbelastungsbetrag von mehr als 100'000 Franken gezogen. Die Analysetabelle der Einbringlichkeit ist im **Anhang 8** zu finden.

Die tatsächliche Einbringlichkeit der Nachbelastungen liegt nach 4-5 Jahren bei 86.6% (100% - (11.5% + 1.9%)). Wenn alle noch offenen Beträge vereinnahmt würden, wäre die tatsächliche Einbringlichkeit 98.1%. Am tiefsten ist die Einbringlichkeit mit 81.9% in der Klasse 100'000 - 1'000'000 Franken, am besten ist die Einbringlichkeit bei den kleinen Beträgen, d.h. bei unter 200'000 Franken (98.9%).

³⁶ Die Stichproben wurden mittels dem Programm ACL gezogen.

Der Österreichische Rechnungshof hat die tatsächliche Einbringlichkeit bei Betriebsprüfungen in fünf Finanzämtern auf höchstens 34.4% berechnet. Das Finanzministerium Österreichs schätzt eine Einbringlichkeitsquote von 30-40%³⁷. Obwohl die Methode dieser Berechnungen von einander abweichen, und obwohl die (mehr einbringlichen) Grossbetriebsprüfungen in Österreich nicht mitberechnet sind, muss man die Einbringlichkeit in der Schweiz als bedeutend höher als in Österreich einstufen. Dies ist ein Zeichen dafür, dass im Inspektorat realistische Nachforderungen ausgestellt wurden.

7.7.3 Kosten-Nutzen der Kontrollen

Die EFK hat die Vollkosten der Kontrollen für 2004 auf rund 42 Mio. SFr. berechnet, siehe **Anhang 5**. Gemäss Kontrollstatistik des Inspektorats sind im Jahr 2004 rund 9'000 Kontrollen mit Nachforderungen 387,5 Mio. SFr. (inkl. Abklärungen) erbracht worden. Das heisst, dass jeder in das Inspektorat investierte Franken ein neunfaches Ergebnis brachte.

Tabelle 14: Kosten-Nutzenverhältnis der MWST- Kontrollen (2004)

Kosten-Ergebnis	Kosten-Nutzen-Verhältnis
Kosten pro Kontrolle: rund 4'700 Franken Nachforderungen pro Kontrolle: rund 43'100 Franken	Das Kosten-Nutzen Verhältnis ist rund 1/9
Kosten pro Kontrolltag: rund 2'000 Franken Nachforderungen pro Kontrolltag: rund 18'900 Franken	
Kosten pro Angestellter im Inspektorat (ca. 186 VZÄ): rund 226'000 Franken Nachforderungen pro Angestellter im Inspektorat: 2.1 Mio. Franken.	

Die Kontrollkosten von 42 Mio. Franken (Personalkosten + Arbeitsplatzkosten + Gemeinkostenzuschlag) machen im Verhältnis zu den 17.2 Mrd. Franken MWST-Einnahmen ca. 2.5 Promille aus.

Das Kosten-Nutzen-Verhältnis der Kontrollaktivität spricht für mehr Inspektoren, die ESTV beschäftigt aber nicht nur Inspektoren im Aussendienst. Eine Kosten-Nutzen-Rechnung liesse sich auch in anderen Diensten machen (Revisorat, Rechtsdienst usw.). Der wirksame Vollzug der MWST ist sowohl von anderen Diensten in der MWST wie auch namhaft abhängig von Dienstleistungen der Eidgenössischen Zollverwaltung. Die Kosten-Nutzen Berechnung berücksichtigt nur den monetären und direkt messbaren Nutzen der Kontrolle.

Im veröffentlichten Bericht des Finanzministeriums „Betrugsbekämpfung 2002“ wurden Kennzahlen der Aussenprüfung veröffentlicht, darunter auch die Kosten (Personal- und Sachaufwand) der Aussenprüfung pro Tag (Falldauer) und das Mehrergebnis pro Tag. Bei Grossbetriebsprüfungen ist das Verhältnis zwischen Kosten und Mehrergebnis 1/24, bei der Kontrolle von mittelgrossen und kleinen Unternehmen ist das Verhältnis 1/8.

³⁷ Österreichischer Rechnungshof, Wahrnehmungsbericht Reihe Bund 2005/7, Seite 33-34.

Die Kosten-Nutzen Berechnung in der Schweiz und Österreich wurde nicht nach gemeinsamer Methode durchgeführt und die Zahlen sind darum nur begrenzt vergleichbar. Bemerkenswert ist das berechnete hohe Kosten-Nutzen-Verhältnis bei Grossbetriebsprüfungen in Österreich.

Fazit

Die Vollständigkeit und die Dokumentation der Kontrolldaten aus dem MOLIS und deren Übereinstimmung mit anderen Quellen sind verbesserungswürdig. Die MOLIS-Daten werden für das inspektoratsinterne Controlling nicht genutzt, hingegen werden mitarbeiterbezogene Kennzahlen im Inspektorat manuell erhoben. Das sind Anzahl Kontrollen, Kontrolltage, Resultat pro Inspektor. Ein Vergleich der EFK-Daten mit den Kontrolldaten des Inspektorats zeigte, dass ein bedeutender Teil der ausgewiesenen Einnahmen des Inspektorats auf so genannte MWST-Abklärungen (und Fremdkontrollen) zurückzuführen ist. Da diese von den Sektionschefs und deren Stellvertreter durchgeführt werden, und da diese zum Teil ohne Kontrolle vor Ort durchgeführt werden, sollten sie separat von gewöhnlichen Aussenprüfungen ausgewiesen werden.

Es gibt im Inspektorat keine Controlling-Daten oder Analysen über Ergebnis und Anzahl Kontrollen nach Unternehmenstyp, Abrechnungsart und Kanton. Die EFK-Analyse gibt Anhaltspunkte, die diese Sachverhalte dokumentieren.

Der Indikator für die Kontrollhäufigkeit ist in dieser EFK-Analyse das Kontrollintervall, d.h. die Anzahl Steuerpflichtigen einer gegebenen Klasse, dividiert mit der Anzahl Kontrollen. Das berechnete Kontrollintervall für die rund 300'000 Steuerpflichtigen lag im Jahr 2002 bei 47 Jahren. Das Kontrollintervall nahm mit zunehmender Unternehmensgrösse ab. Gross- und Grösstunternehmen wurden mit anderen Worten in der Schweiz bedeutend häufiger kontrolliert als mittelgrosse und kleine Unternehmen. In allen drei Klassen von Unternehmen mit Umsätzen über 10 Mio. CHF, liegt das berechnete Kontrollintervall zwischen 15-20 Jahren, d.h. weit über der normalen Verjährungsfrist der MWST (5 Jahre). Der Vergleich mit Österreich zeigt, dass das Kontrollintervall für Grösst- und Grossunternehmen in der Schweiz um ein mehrfaches über Österreich liegt. In Österreich wird eine lückenlose Kontrolle von Grossunternehmen angestrebt.

Das berechnete Kontrollintervall je Kanton zeigt in der Schweiz grosse Unterschiede auf. Auffällig ist vor allem, dass die Kantone der Romandie in beiden untersuchten Jahren (2000 und 2002) ein weit geringeres Kontrollintervall als andere Kantone aufwiesen. Die Wahrscheinlichkeit einer Kontrolle war in den Kantonen der Romandie bis 4-mal grösser als in gewissen Kantonen der Deutschschweiz. Es ist fraglich ob dies Ausdruck einer Risikoorientierung ist, da die Nachforderungen (pro Kontrolle und Kontrolltag) in den Kantonen der Romandie nicht die höchsten sind. Positiv ist, dass die HA MWST in der Neuauswahl 2004 der ungleichmässigen kantonalen Verteilung der Prüfungsfälle Rechnung getragen hat.

Verglichen mit den Unternehmenskontrollen in Österreich, bei denen auch andere Abgaben als die MWST kontrolliert werden, ist die Kontrolldauer (Anzahl Tage vor Ort) in der Schweiz tief. Bei Kontrollen von Grossbetrieben kann die Kontrolldauer sehr hoch sein. Die Arbeitsteilung zwischen der Kontrolle im Innendienst und der Aussenkontrolle ist ein wichtiger Faktor für die Erklärung der nationalen Unterschiede bei der Kontrolldauer.

Die Ergebnisse der Kontrollen sind bemerkenswert. Im Jahr 2002 war die durchschnittliche Nachforderung pro Kontrolle rund 38'000 Franken, die durchschnittliche Nachforderung pro Kontrolltag

fast 14'000 Franken. Es gibt bedeutende Unterschiede bei den Ergebnissen der Kontrollen nach Unternehmensgrösse. Bei Unternehmen mit Umsatz über 1 Mio. Franken war die durchschnittliche Nachforderung mit ca. 2.5 Mio. Franken (Jahr 2002) sehr bedeutend. In beiden untersuchten Jahren (2000 und 2002) hat der Wirtschaftszweig Kreditinstitute und Versicherungen die höchsten Nachforderungen aller Zweige. Im Bausektor und im Sektor der Beherbergungs- und Gaststätten war das Ergebnis der Kontrollen im Jahr 2002 relativ tief. In diesen beiden Sektoren war auch das berechnete Kontrollintervall am längsten.

Nach der Einführung der MWST wurden viele kleinere Unternehmen kontrolliert, weil das Inspektorat allmählich das Fachwissen aufbauen musste. Die Frage stellt sich, ob die Anzahl Kontrollen in Grossunternehmen in Zukunft bewusst erhöht werden müsste, um einer risikoorientierten Kontrolle mehr gerecht zu werden. Die Abbildung 2: Steuerpflichtige, Nachforderungen und Kontrollen (2002) zeigt, dass der Anteil Kontrollen sich stark am Anteil der Unternehmen und weniger am Anteil der Nachforderungen orientiert.

Die Nachforderungen der Kontrolle sind nicht das gleiche wie das tatsächliche Ergebnis der Kontrollen, da gewisse Ergänzungsabrechnungen bestritten werden oder abgeschrieben werden müssen. Die EFK hat vom FISP eine Analyse der Einbringlichkeit erhalten. Obwohl keine vergleichbaren internationalen Statistiken vorliegen, hat die Zusammenarbeit mit dem Österreichischen Rechnungshof gezeigt, dass die Einbringlichkeit der Nachforderungen des Inspektorats als hoch eingestuft werden kann. Dies ist ein Zeichen dafür, dass im Inspektorat realistische Ergänzungsabrechnungen praktiziert werden.

8 MWST-Kontrollen in den 15 Staaten den EU

Die MWST ist eine wichtige Quelle der so genannten Eigenmittel der Europäischen Union (EU). Da ein Teil der MWST-Einnahmen der Mitgliedsstaaten der EU zufließen, hat die EU-Kommission (Generaldirektion Haushalt und der Europäische Rechnungshof) eine Kontrollfunktion bei der MWST in den einzelnen Staaten.

So hat die Kommission der Europäischen Gemeinschaften im Januar 2005 ihren fünften Bericht zur Kontrolle der MWST in den Mitgliedsstaaten abgegeben³⁸. Zur Überwachung der einheitlichen Regelung für die Erhebung der MWST-Eigenmittel legt die Kommission alle drei Jahre einen solchen Bericht vor, in dem sie die von den Mitgliedsstaaten angewandten Kontrollverfahren der MWST analysiert.

Folgende Empfehlungen wurden in früheren Berichten der Kommission abgegeben:

- Die freiwillige Einhaltung der Vorschriften sollte gefördert werden. Die elektronische Datenverarbeitung sollte in den Bereichen, in denen EDV-Instrumente bislang nicht zum Einsatz gelangt sind, eingeführt werden. Informationen sollten gesammelt und Risikobewertungen durchgeführt werden.
- Leitlinien für die Kontrolle sollten erstellt werden: Auswahl von Gruppen von Wirtschaftsbeteiligten und deren Analyse, Ausarbeitung spezieller Programme zur Eindämmung der grössten Risiken, Einbeziehung der Kontrolle der MWST in andere Steuerprüfungen.
- Für die Kontrollen sollten Bewertungs- und Leistungsindikatoren entwickelt werden. Eine Fachabteilung für die Analyse und Verfeinerung der gesammelten Informationen sollte eingerichtet werden.
- Stichprobenprüfungen sollten in angemessenem Umfang beibehalten werden. Den Kontrollverfahren sollte Vorzug eingeräumt werden, die auf Prüfungen vor Ort basieren.
- Die Entwicklung spezieller Techniken zur Aufdeckung von Betrugsfällen ist empfohlen. Die Mitgliedsstaaten sollten vollständigere und genauere Aufzeichnungen über ihre Prüfungen führen und sie so aufbewahren, dass eine kontinuierliche Bewertung der Betrugssituation möglich ist.

Aufgrund des 4. Berichts der Kommission hat die EFK folgende Eckzahlen zusammengestellt, und mit der Schweiz verglichen:

³⁸ *Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Bericht der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, Fünfter Bericht gemäss Artikel 12 der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der MWST, KOM(2004) 855, Brüssel 2005.*

Tabelle 15: Eckzahlen EU und Schweiz (1999)

	EU	CH
Anzahl Einwohner	382.3 Millionen	7.2 Millionen
Anzahl (Anteil) MWST-Steuerpflichtige	24 Millionen (6.3%)	0.295 Millionen (4.1%)
Anzahl Inspektoren (im Aussendienst)	<i>Geschätzt: 30'000</i>	154
Anzahl Aussendienst-Kontrollen	<i>Geschätzt: 600'000</i>	6'700
Anzahl Steuerpflichtige pro Inspektor	<i>Geschätzt: 800</i>	1'900
Anzahl Kontrollen pro Inspektor pro Jahr	<i>Geschätzt: 20</i>	43

Die Anzahl Steuerpflichtige ist in der EU relativ hoch, dies ist zum Teil darauf zurückzuführen, dass in der Schweiz die untere Umsatzgrenze für die Steuerpflicht relativ hoch ist. Die Anzahl Steuerpflichtige pro Inspektor und die Anzahl Kontrollen pro Inspektor ist in der EU bedeutend tiefer als in der Schweiz. Die MWST-Kontrolle war (1999) in den meisten Ländern ein Teil einer umfassenden, integrierten Kontrolle. Inspektoren in der EU müssen neben den direkten Steuern auch von der MWST befreite innergemeinschaftliche Umsätze kontrollieren, welche vor 1993 Gegenstand förmlicher Grenzkontrollen waren. Die EU-Zahlen sind EFK-Schätzungen aufgrund von Prozentzahlen: Die EU-Kommission schätzt, dass rund 20% der Finanzbeamten mit Steuerprüfungen zu tun haben und dass in den integrierten Verwaltungen etwa 30% dieses Personals mit MWST-Aussenprüfungen betraut sind. Natürlich ist nicht auszuschliessen, dass in der Schweiz die Produktivität der MWST-Kontrollen höher ist, dies wäre aber näher zu untersuchen.

Aus den obigen Zahlen lässt sich das Kontrollintervall in der EU auf rund 40 Jahre schätzen. Gemäss Aussagen in der EU-Kommission, ist es in mehreren EU-Staaten ein Ziel, grosse Unternehmen mindestens alle drei Jahre zu prüfen.

Im neuesten Bericht der Kommission werden keine statistischen Daten mehr angegeben, weil vergleichbare Angaben für die Mehrzahl der EU-Länder fehlen. Es gibt keine Pflicht für die EU-Länder statistische Daten über die Kontrollen zu erheben. Es gibt auch keine statistischen Standards die eine ‚MWST-Kontrolle‘ näher definieren, wie z.B.:

- Wie viele Jahre der Buchhaltung werden vor Ort kontrolliert?
- Wie ist die Arbeitsteilung zwischen Kontrolle im Innendienst und Aussendienst?
- Werden neben der MWST auch andere Steuern und Abgaben kontrolliert?

Im fünften Bericht der Kommission wird hervorgehoben:

- Dass eine stärkere strukturelle Integration (oder zumindest Zusammenarbeit) zwischen den Dienststellen für alle Steuerarten vorteilhaft ist,
- Dass in mehreren Mitgliedsstaaten durch Umstrukturierung eine stärkere Integration der Zuständigkeiten für verschieden Steuerarten erreicht ist,
- Dass kein Mitgliedsstaat zuvor integrierte Steuerbehörden gesplittet hat,
- Dass auch bei zentralistisch strukturierten Verwaltungen die örtlichen Behörden oft über ein hohes Mass an Autonomie verfügen, auf lokaler Ebene sind praktisches Wissen und Erfahrungen für wirksame Kontrollen wichtig,

- Dass die Zuständigkeit für die Betrugsbekämpfung mit anderen mit der Durchsetzung der Rechtsvorschriften betrauten Dienststellen geteilt wird,
- Dass seit der Veröffentlichung des vierten Berichts die meisten Mitgliedsstaaten ihre Steuerpolitik überprüft haben und eine Vereinfachung der Strukturen und Verfahren durchgeführt haben.

Wie in früheren Berichten, ist die Förderung der freiwilligen Einhaltung der Vorschriften das zentrale Ziel. Die Steuerpflichtigen sollen überzeugt sein, dass ihnen die freiwillige Einhaltung Vorteile bringt, dass das Steuersystem gerecht und die Steuerverwaltung effizient ist. MWST-Inspektoren werden in den meisten Mitgliedsstaaten gemäss qualitativen und quantitativen Kriterien bewertet. In den meisten Staaten gibt es Verfahren um zu prüfen, ob Neuregistrierte MWST-Pflichtige eine schlechte Steuermoral haben oder Rechtsvorschriften missachtet haben. Die Registrierung muss für den Steuerpflichtigen kostengünstig und effizient sein.

Es gibt eine wachsende Tendenz, spezielle Abteilungen zu bilden, welche sich ausschliesslich mit grossen Unternehmen befassen. Speziell wird Gruppenbesteuerung und gemischte Verwendung als Kriterium für solche Prüfungen genannt. Grosse Unternehmen werden entweder ständig überwacht oder im Schnitt wenigstens alle drei Jahre einer Aussenprüfung unterzogen. Dagegen werden in kleinen Unternehmen unter Umständen (je nach Risiko) nur selten Aussenprüfungen vorgenommen.

Die meisten Verwaltungen verfahren nach einem jährlichen Kontrollprogramm, welches auf stark risikobehaftete Sektoren ausgerichtet ist. In der Hälfte der Mitgliedsstaaten gibt es Register über Steuerpflichtige, welche der Steuerhinterziehung überführt wurden als Hintergrundinformation für die Planung von Prüfungen. Best Practice für die am häufigsten von Betrug betroffenen Sektoren sind unter Mitarbeit der Kommission ausgearbeitet und verbreitet (Leitlinien und Checklisten). Die Kommission empfiehlt den Mitgliedsstaaten geeignete Statistiken und Aufzeichnungen über die Ergebnisse ihrer Kontrolltätigkeit zu führen.

Fazit

Die Schweiz nimmt mit ihrem auf die MWST begrenzten System der Steuerkontrolle eine Sonderstellung ein. In den (15) Mitgliedsstaaten der EU wird der mit anderen Steuern und Abgaben integrierten Aussenprüfung (und Informationssystem) der Vorrang gegeben, und auch Belgien und Portugal, welche vor einiger Zeit noch eine spezialisierte MWST-Kontrolle hatten, sind daran, ihre MWST-Kontrollen bei Steuerpflichtigen mit anderen Kontrollen zu integrieren. Da in der EU beim Warenverkehr die Innengrenzen aufgehoben sind, wurde in den EU-Staaten auch die Zollkontrolle reorganisiert. In Grossbritannien hat die zuständige Verwaltung (HM Customs & Excise) die Verantwortung für MWST samt anderen indirekten Steuern und auch Import- und Export-Kontrollen.

9 Schlussfolgerungen - Beantwortung der Fragen der Evaluation

Frage 1: Welches sind die Ziele der Kontrolltätigkeit?

Die Ziele der Kontrolle sind im Gesetzgebungsprozess sehr generell formuliert. In der MWST-Gesetzgebung ist ein wichtiges und ausdrückliches Ziel, den Erhebungsaufwand für Unternehmen (speziell KMU) und für die Steuerverwaltung auf einem notwendigen Minimum zu halten.

Es ist eine Aufgabe der Verwaltung längerfristige und operationelle Ziele zu formulieren, die Zielvorgaben umzusetzen, und auch Messgrößen und qualitative Kriterien zu entwickeln, um die Ausrichtung zu evaluieren und bei Bedarf durch geeignete Massnahmen zu korrigieren. In der HA MWST fehlen ausdrückliche, einheitliche Ziele für die Kontrolle und die Indikatoren für die Messung der Zielerreichung begrenzen sich auf mitarbeiterbezogene Angaben über Anzahl Kontrollen und Kontrollergebnisse.

Das Inspektorat vermittelt den Eindruck sehr auf Anzahl Kontrollen und Kontrolleinnahmen ausgerichtet zu sein. Auf Mitarbeiter- wie auf Abteilungsebene sind die Anzahl Kontrollen und die Einnahmen der Kontrollen die wichtigsten Kennzahlen. Weiter werden im Entlastungsprogramm 2004 ab dem Jahr 2007 bedeutende, zusätzliche Kontrolleinnahmen angestrebt. Diese Vorgabe der Politik wird als zentrales Ziel aufgefasst und es wird vom Inspektorat genutzt, um die Ausrichtung auf erhöhte Kontrolleinnahmen und Anzahl Kontrollen zu rechtfertigen.

Der Prävention und der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen als ausdrückliche und messbare Zielsetzungen wird im Inspektorat nur beschränkt Aufmerksamkeit geschenkt, die Risikoorientierung des Zuteilungswesens wird als selbstverständlich dargestellt. Dies bedeutet nicht, dass es keine Massnahmen gibt, welche auch diesen Zielsetzungen dienen. Im Inspektorat fehlt eine formulierte Strategie, mit einer klaren Ausrichtung der Kontrollen auf Prävention und Gleichbehandlung und der Auswahlverfahren auf Risikoorientierung. Weiter fehlt ein Plan für die Priorisierung der personellen Mittel für Kontrollen von Grossunternehmen und Standardkontrollen.

Das Kontrollkonzept 2002 war darauf ausgerichtet, durch die Erhöhung der Anzahl Kontrollen das Steuerhinterziehungs- und Betrugsrisiko (als Oberziel) besser abzudecken. Das Kontrollkonzept enthält Massnahmen zur Erhöhung der Anzahl Kontrollen (Output), aber das strategische Oberziel (Outcome) wird im Kontrollkonzept nicht weiter konkretisiert. Auch die anderen Abteilungen der HA MWST sind an der Realisierung der Ziele der Prävention (durch Kontrolle im Innendienst, Beratung, Information und Sanktionen) massgeblich beteiligt.

Frage 2: Ist die Auswahl der Prüfungsfälle geeignet, die Zielerreichung sicher zu stellen?

Die Verfahren für die Auswahl der Prüfungsfälle (=zu prüfende Steuerpflichtige) müssen auf eine neue Basis gestellt werden. Vor der Neuauswahl 2004 sind die Verfahren und Ergebnisse der Kontrollen nicht evaluiert worden, und die Auswahlverfahren vor 2004 sind für eine Aussenstehende Instanz wie die EFK nicht nachvollziehbar.

Die EFK hat vier Verfahren für die Auswahl der Prüfungsfälle identifiziert: Bei elektronischen Auswahlverfahren der Kontrolllisten sind dies die kriterienbasierte Auswahl (Nutzwertanalyse) und die Zufallsauswahl. Bei den manuellen Auswahlverfahren der individuellen Kontrollaufträge ist zu un-

terscheiden zwischen den Meldeverfahren und der semi-manuellen Auswahl. Die vier Verfahren sind schrittweise ergänzt und verändert worden, und wurden nur sehr unvollständig dokumentiert.

Der Mix von Prüfungsfällen, welche aus der Nutzwertanalyse, aus der Zufallsauswahl, aus Meldungen an das Inspektorat und Aktionen (Fremdkontrollen und Abklärungen) stammen, ist nicht dokumentiert und nicht nachvollziehbar. Dasselbe gilt auch für die Vorgehensweisen für die periodischen/jährlichen Aktualisierungen der Kontrolllisten. Weiter vermisst die EFK die Analyse der Auswahlverfahren im Hinblick auf ihre Zielerreichung (Resultat, Risikoorientierung, Gleichbehandlung, usw.). Informationen und Dokumentation über die Auswahlverfahren und deren Ergebnis werden weder systematisch registriert, noch analysiert. Freilich ist die gegenwärtige Informatiklösung (MOLIS) in dieser Hinsicht nicht ideal. Die Analyse der MOLIS-Daten durch die EFK in diesem Bericht belegt jedoch, dass Analysen machbar sind. Grundsätzlich sollte die Datenqualität sich verbessern, je mehr die Daten benutzt werden.

Mit dem Kontrollkonzept 2002 wird, neben den drei neu definierten Kontrollarten, auch das Auswahlverfahren auf eine neue Basis gestellt. Es werden Risikogruppen mit Dringlichkeitsstufen definiert und eine ausdrückliche Risikobeurteilung wird vorgenommen. Häufige Feststellungen bei Kontrollen, das Meldewesen und die geographische Zuteilungsdichte werden analysiert. Dies ist ein Fortschritt. Auffallend ist jedoch, dass es in der ESTV keine Ergebnisanalyse gibt, welche Typen von Unternehmen in den letzten Jahren kontrolliert wurden, in welchen Branchen und in welchen Kantonen und mit welchem Resultat.

Im Sommer 2005 ist das Inspektorat (Sektion Interne Dienste) damit beschäftigt, die Neuauswahl zu revidieren. Probleme bei der Neuzuteilung sind nach Einschätzungen der EFK u.a. auf fehlende Risiko- und Ergebnisanalyse zurückzuführen.

Verbesserungen sind in den letzten Jahren erfolgt, aber die Meldeverfahren haben noch immer ein bescheidenes Ausmass, speziell erwartet die EFK mehr Meldungen intern in der Hauptabteilung MWST und aus den Kantonen.

Im Bereich des Meldungsaustausches mit Kantonen (Gewinn und Kapitalsteuer juristischer Personen, Einkommenssteuer natürlicher Personen) ist der Meldefluss bescheiden. Dies besonders, wenn man in Betracht zieht, dass in der Schweiz die MWST-Kontrollen nicht mit anderen Kontrollen (direkte Steuern und andere Abgaben) koordiniert sind, und die HA MWST keinen Zugang auf die Datensysteme anderer Steuerarten hat. Mit dem Projekt JUSTA sind vielerlei Massnahmen vorgeschlagen welche den Informationsaustausch und die Zusammenarbeit zwischen der Steuerverwaltung und den Kantonen verbessern werden. In anderen Ländern ist die MWST Teil integrierter Kontrollen (Zoll, direkte Steuern) und die Verwaltungen verfügen über integrierte Datensysteme für die Auswahl der Prüfungsfälle und die Festlegung der Prüfungsschwerpunkte. In der Schweiz muss der Meldungsaustausch eine wichtige Informationsbasis für die Auswahl ausmachen.

Für Grösstfirmen ist seit Frühjahr 2004 ein Überwachungskonzept in Umsetzung. Die HA MWST hat Überlegungen für die Überwachung von Grossunternehmen gemacht, es fehlt noch ein konkreter Einsatzplan und eine präzise Definition von Grossunternehmen. In Österreich ist die Definition von Grossunternehmen nicht nur von der Umsatzgrösse abhängig, sondern auch von der Branche (siehe **Anhang 6**). Das Kontrollkonzept 2002 gibt pragmatische Ansätze für eine Risikobeurteilung von Gross- und Grösstunternehmen, aber leider keine Zahlen, weder über die tatsächliche noch über die angestrebte Kontrollfrequenz in den verschiedenen Risikogruppen noch über die Schwer-

punktsetzung bei den Kontrollen. Es ist nicht klar wie viel personelle Kontrollressourcen (Einsatzplan) für Kontrollen von Grossunternehmen aufgewendet werden sollen.

Frage 3: Besteht ein Änderungsbedarf im festgelegten Ablauf einer Prüfung vor Ort?

Generell zeigt die Evaluation der EFK, dass der Ablauf der Kontrollen von der ESTV gut durchdacht und strukturiert ist. Mit dem Kontrollkonzept 2002 wurden zusätzliche Verbesserungsmassnahmen in die Wege geleitet, der Prüfungsablauf ist differenziert und auf Wesentlichkeit ausgerichtet. Die EFK hat den Prüfungsablauf analysiert, mit Österreich verglichen und dabei keinen offensichtlichen Änderungsbedarf vorgefunden.

Die Autonomie und die hohe fachliche Kompetenz der Inspektoren fördert Effizienz und Flexibilität. Inspektoren messen gemäss Inspektorenbefragung ihrer Unbestechlichkeit hohen Stellenwert zu. Der Prüfungsablauf wird massgeblich vom Wissen, von der Erfahrung sowie der selbständigen Entscheidungsfindung des Inspektors beeinflusst. Die Autonomie gilt bei der Planung und der Schwerpunktsetzung bei den Kontrollen. Bei der punktuellen Kontrolle (in Grossbetrieben) sind die Schwerpunktsetzung und der Ablauf dem Inspektoren(-Team) überlassen.

Der Kontrollablauf für die Standard- und die vertieften Kontrollen ist standardisiert und teilweise sogar normiert. Mit Ausnahme der Kontrollen bei Grossbetrieben arbeitet der Inspektor bei der Kontrolle allein. Dies bedeutet aber nicht, dass er alleine zuständig ist. Bei Bedarf kann er mit Experten der Hauptabteilung MWST oder mit seinem Vorgesetzten eventuelle Probleme intern abklären, bevor das Ergebnis der Kontrolle dem Steuerpflichtigen kommuniziert wird.

Nach jeder Kontrolle wird vom Inspektor ein schriftlicher Kontrollbericht ausgearbeitet. Die Qualitätskontrolle basiert auf diesem Bericht sowie dem Abschlussgespräch zwischen dem Inspektor und seinem Vorgesetzten. Die angewandte steuerliche Beurteilung wird dabei geprüft, nicht aber die materielle Abwicklung der Kontrolle und die Schwerpunktsetzung vor Ort. In einzelnen Fällen kann es vorkommen, dass der Inspektor nach der Besprechung des Kontrollberichts beim Steuerpflichtigen erneut vorstellig werden muss, um problematische Sachverhalte zu klären. In Ausnahmefällen wird dem Steuerpflichtigen nicht nur eine Ergänzungsabrechnung, sondern zusätzlich direkt ein anfechtbarer Entscheid (vom Rechtsdienst) erarbeitet. Diese Mechanismen gewährleisten Flexibilität und Wahrung des 4-Augen-Prinzips.

Allgemein gehaltene Informationen über die MWST-Kontrolle befinden sich auf der Internet-Seite der ESTV. Als Resultat der Kontrolle erhält der geprüfte Steuerpflichtige vom Inspektor einerseits die Schlussabrechnung (Ergänzungsabrechnung oder Gutschrift). Weiter wird er mit den so genannten Weisungen auch schriftlich über die vorgenommenen Korrekturen informiert. Der Steuerpflichtige wird auch mündlich über die Probleme bei der Selbstveranlagung orientiert.

Der begrüssenswerten Autonomie der Inspektoren sind mittels Ausbildung, Normierung und Ausrichtung des Prüfungsablaufs, standardisierten Hilfsmitteln (Erfahrungszahlen, Checklisten, Informatiklösungen usw.), gemeinsame Richtlinien und Rahmenbedingungen gegeben welche den Prüfungsablauf strukturieren und effizient gestalten. Verbesserungen wurden von der HA MWST mit dem Kontrollkonzept 2002 vorgeschlagen und umgesetzt.

Frage 4: Welches sind die personellen Mittel und die Kosten für die Kontrolle?

Das Inspektorat verfügt per Mitte 2004 über ca. 186 Stellen (Vollzeitäquivalenten), davon sind ca. 160 im Aussendienst tätige Inspektoren. In den letzten Jahren blieb diese Zahl ziemlich konstant. Die Fluktuationsrate ist gering. Die EFK hat eine Berechnung der direkten Kosten für das MWST-Inspektorat vorgenommen. Die jährlichen Kosten sind 42 Mio. Franken, die durchschnittlichen Kosten einer MWST-Kontrolle für 2004 liegen damit bei rund 4'700 Franken.

Der Einführungs- und Ausbildungsplan für Neueintretende bewährt sich gemäss Befragung der Inspektoren insgesamt. Die Mehrheit der in den letzten Jahren neu eingetretenen Inspektoren beurteilt die von der MWST angebotenen Ausbildungskurse als gut. Ebenso werden die Einführungsdauer sowie die fachliche Qualität der praktischen Einführung in den Aussendienst positiv bewertet. Kritischer stehen die Inspektoren der Dauer sowie der Praxisorientierung der Ausbildung in der Abteilung Revisorat gegenüber.

Nach allen absolvierten Ausbildungskursen für Neueintretende beschränkt sich die jährliche Weiterbildung der Inspektoren auf die Inspektorenkonferenz und die Sektionsschulung. Das Angebot der Vertiefungskurse wird von den Inspektoren nur beschränkt genutzt. Es stellt sich somit die Frage, ob das Angebot fachlich und personell genügt, um die Inspektoren laufend auf den neuesten Stand zu bringen.

Die Anzahl der MWST-Inspektoren ist ein Thema, welches im Parlament und in der ESTV laufend diskutiert wird. Die Anzahl wird über das zur Verfügung gestellte Budget gesteuert. Im weiteren ist die Anzahl Inspektoren ein Resultat der Personalplanung in der Steuerverwaltung und der Priorisierung der Aufgaben in der Hauptabteilung Mehrwertsteuer. Die Kontrolleinnahmen sind so bedeutend, dass auch ihnen eine Rolle bei der Personalplanung zukommt.

Frage 5: Welches sind die Ergebnisse der Kontrolltätigkeit?

Die ökonomischen Ergebnisse pro Inspektor, pro Kontrolle und pro Kontrolltag sowie die tatsächliche Einbringlichkeit der Kontrollen sind beeindruckend. Dies gilt auch für das Kosten-Nutzen-Verhältnis der MWST-Kontrollen. Im Jahr 2002 betragen die Nachforderungen pro Kontrolle 38'000 Franken und pro Kontrolltag 14'000 Franken. Es gibt bedeutende Unterschiede bei diesen Durchschnittswerten. Die Ergebnisse sind besonders in Gross- und Grösstunternehmen beachtlich. Bei Unternehmen mit Umsatz über 1 Milliarde Franken ist die durchschnittliche Nachforderung mit ca. 2.5 Mio. sehr bedeutend. In beiden untersuchten Jahren (2000 und 2002) hat der Wirtschaftszweig Kreditinstitute und Versicherungen die höchsten Nachforderungen aller Branchen. Im Bausektor und im Sektor der Beherbergungs- und Gaststätten war hingegen das Ergebnis der Kontrollen im Jahr 2002 relativ tief. In diesen beiden Sektoren war auch das Kontrollintervall am längsten.

Der Parallel Audit zeigt, dass in Österreich besonders in Grossunternehmen mehr kontrolliert, und ein höheres Totalergebnis erzielt wird. In der Schweiz ist die Anzahl Kontrollen pro Inspektor und das Ergebnis pro Kontrolltag höher. Folgende Hauptfaktoren wurden identifiziert, welche zu diesen Unterschieden beitragen:

- In Österreich wurde die MWST schon 1976 eingeführt, die Unternehmenskontrollen umfassen neben der MWST auch andere Abgaben, die Anzahl Steuerpflichtige ist beträchtlich. Vor allem die Erwerbssteuer rivalisiert mit der MWST um die Aufmerksamkeit (Zeit und Wissen) der Prü-

fer. Die Möglichkeiten einer elektronischen, risikoorientierten Auswahl von Prüfungsfällen sind gut, da die Steuerbehörden über relativ umfassende Daten über die Steuerpflichtigen und die verschiedenen Abgabearten verfügen. In Österreich werden schon seit Jahren nach dem Konzept anderer EU-Länder Grossbetriebskontrolle und Betrugsbekämpfung in separaten, eigens dafür eingerichteten Einheiten betrieben. Der Ablauf einer Prüfung ist für Steuerpflichtige transparent und detailliert dargestellt und geregelt. Die Schlussbesprechung mit dem Steuerpflichtigen, welche nach einer Kontrolle stattzufinden hat, entspricht der Bedeutung des Parteiengehörs.

- Die MWST ist in der Schweiz zehn Jahre alt. Viele Unternehmen wurden noch nicht geprüft, die vielen Erstkontrollen erbringen wahrscheinlich ein höheres Ergebnis. Bei rund 80% der Kontrollen wurden Steuerkorrekturen vorgenommen, und die durchschnittlichen Nachforderungen der Aussenkontrolle sind beträchtlich. Bedeutende Einnahmen kommen auch aus MWST-Abklärungen. Inspektoren sind MWST-Spezialisten und geniessen bei der Auswahl der Prüfungsfälle und der Schwerpunktsetzung eine grosse Autonomie. Die MWST-Kontrollen sind in der Schweiz sehr auf Effizienz (flexible und kurze MWST-Kontrollen) und Mehreinnahmen ausgerichtet. Die Saldosteuersatzmethode, die annäherungsweise Ermittlung und die Ermessenseinschätzung öffnen (unter gewissen Voraussetzungen) auch Möglichkeiten, die Kontrolle effizient durchzuführen.

Die Nachforderungen der Kontrolle sind vom Endergebnis zu unterscheiden, da gewisse Ergänzungsabrechnungen bestritten werden oder abgeschrieben werden müssen. Die EFK hat vom FISP eine Analyse der tatsächlichen Einbringlichkeit erhalten. Der Vergleich mit der Analyse des Österreichischen Rechnungshofs zeigt, dass die Einbringlichkeit der Nachforderungen in der HA MWST als bedeutend höher eingestuft werden kann. Dies ist ein Zeichen dafür, dass im Inspektorat realistische Ergänzungsabrechnungen erstellt werden.

Die Qualität der von der EFK analysierten Kontrolldaten aus dem Informationssystem der ESTV (MOLIS) lässt zu wünschen übrig. Besonders gilt dies für die Dokumentation der Daten und die Übereinstimmung mit anderen Quellen. Die MOLIS-Daten werden für das interne Controlling des Inspektorats nicht genutzt, hingegen werden mitarbeiterbezogene Kennzahlen im Inspektorat manuell erhoben. Dabei handelt es sich um Anzahl Kontrollen, Kontrolltage sowie das Ergebnis pro Inspektor.

Ein Vergleich der EFK-Daten mit den Kontrolldaten des Inspektorats zeigte, dass ein bedeutender Teil der ausgewiesenen Einnahmen des Inspektorats auf so genannte MWST-Abklärungen (Fremdkontrollen/Aktionen) zurückzuführen ist. Sie werden vornehmlich von den Sektionschefs und deren Stellvertreter durchgeführt, zum Teil ohne Kontrolle vor Ort (d.h. im Innendienst). Diese Kontrollen werden im MOLIS nicht eindeutig registriert. Das Ergebnis dieser Abklärungen fällt von Jahr zu Jahr sehr unterschiedlich aus, und es ist für Durchschnittsindikatoren wie Resultat pro Kontrolle usw. wichtig, diese Kontrolltypen separat zu berücksichtigen, da sonst die Wirksamkeit der Inspektionen überschätzt wird.

Im Jahr 2002 betragen die Nachforderungen gemäss EFK-Analyse ca. 254 Mio. Franken. Weitere 157 Mio. Franken wurden vereinnahmt welche in der EFK-Analyse nicht berücksichtigt wurden (Fremdkontrollen/Aktionen). Im Jahr 2000 drehte es sich um ca. 72 Mio. Franken Nachforderungen.

Gemäss EFK-Analyse betragen im Jahr 2002 die Nachforderungen pro Inspektor im Aussendienst ca. 1.6 Mio. Franken. Die manuell erhobenen Daten der ESTV ergeben indessen ein Ergebnis von 2.7 Mio. Franken pro Inspektor. Der Unterschied beruht grösstenteils darauf, dass die ESTV die Nachforderungen aus den MWST-Abklärungen zu den Aussenkontrollen schlägt. Der Befund zeigt, wie wichtig Controllingdaten für die Betriebssteuerung sind.

Das Ergebnis der MWST-Abklärungen ändert sich von Jahr zu Jahr sehr stark. Gemäss interner Statistik des Inspektorats wurden im Jahr 2004 nur ca. 11 Mio. Franken aus Abklärungen und Fremdkontrollen vereinnahmt. Es ist möglich, dass sich im Laufe der Jahre dieses Einnahmepotential verringern wird, wenn die zahlreichen Grenzfälle und Klassifizierungsprobleme der MWST besser geklärt sind. Wahrscheinlich ist es aus der Sicht der Prävention auch wünschenswert.

Frage 6. Ist die Anzahl und Dauer der Kontrollen angemessen?

Der Indikator für die Kontrollhäufigkeit ist in dieser EFK-Analyse das Kontrollintervall, d.h. die Anzahl Steuerpflichtigen, dividiert mit der Anzahl Kontrollen in einem Jahr. Das Kontrollintervall für die rund 300'000 Steuerpflichtigen mit rund 6'700 Kontrollen lag im Jahr 2002 bei 47 Jahren. Das Kontrollintervall nahm mit zunehmender Unternehmensgrösse (gemessen am Umsatz) ab. Gross- und Grösstunternehmen wurden mit anderen Worten in der Schweiz bedeutend häufiger kontrolliert als mittelgrosse und kleine Unternehmen. In den drei oberen Unternehmensklassen (mit Umsätzen über 10 Mio. CHF), liegt das Kontrollintervall zwischen 15 - 20 Jahren, d.h. auch hier weit über der normalen gesetzlichen Verjährungsfrist der MWST von 5 Jahren. Der Ländervergleich zeigt, dass das Kontrollintervall für Grösst- und Grossunternehmen in der Schweiz um ein Mehrfaches über Österreich liegt. In Österreich wird eine lückenlose Kontrolle von Grossunternehmen angestrebt.

Das Kontrollintervall je Kanton weist in der Schweiz grosse Unterschiede auf. Auffällig ist vor allem, dass die Kantone der Romandie in beiden untersuchten Jahren (2000 und 2002) ein weit kürzeres Kontrollintervall aufwiesen als andere Kantone. Die Wahrscheinlichkeit einer Kontrolle war in den Kantonen der Romandie bis vier mal grösser als in gewissen Kantonen der Deutschschweiz. Gemäss HA MWST war es leichter für die Kontrolltätigkeit in der Romandie Inspektoren zu anzuwerben. Die Feststellung solcher regionalen Unterschiede setzt voraus, dass Controllingdaten systematisch erfasst und analysiert werden. Die HA MWST hat in der Neuauswahl 2004 der ungleichmässigen kantonalen Verteilung der Prüfungsfälle Rechnung getragen.

Verglichen mit den Unternehmenskontrollen in Österreich, bei denen auch andere Abgaben als die MWST kontrolliert werden, ist die Kontrolldauer (Anzahl Tage vor Ort) in der Schweiz tief. Die Anzahl Kontrollen pro Inspektor und Jahr war hoch, auch verglichen mit einem EU-Durchschnitt (eigene Schätzung der EFK, 1999). In den meisten EU-Ländern sind die MWST-Kontrollen, wie in Österreich, mit der Kontrolle von anderen Abgaben und direkten Steuern integriert.

Die neueste interne Kontrollstatistik des Inspektorats zeigt, dass im Jahr 2004 die Anzahl Kontrollen deutlich gestiegen ist. Dies mag Ausdruck dafür sein, dass die im Kontrollkonzept 2002 vorgeschlagenen Massnahmen zur Erhöhung der Anzahl Kontrollen greifen.

In der Botschaft des Bundesrats zum Entlastungsprogramm 2004 werden vom Jahr 2007 an 70 Mio. Franken Mehreinnahmen durch vermehrte MWST-Kontrollen vorgesehen. Ein vorübergehender Personalaufbau bei der Kontrolltätigkeit ist für die Jahre 2005 und 2006 vorgesehen. Wegen generellen Einsparungen als Folge der Entlastungsprogramme des Bundes geht die ESTV davon

aus, dass der totale Personalbestand der ESTV von 2008 an wieder ungefähr auf dem gleichen Niveau sein wird wie 2004. Die ESTV rechnet in der Zukunft mit einem Zuwachs der Arbeitsmengen (die Firmen werden zahlreicher, kleiner, beweglicher und flexibler) und mit einer Zunahme der Komplexität (Internationalisierung, neue Finanzprodukte usw.). Diese Entwicklungen werden die Kontrolldichte tendenziell reduzieren.

Ohne Personalumlagerungen, Verbesserungen der Auswahlverfahren und der Informatiksysteme sind dauerhafte Mehreinnahmen aus der MWST-Kontrolle in der vorgesehenen Grössenordnung nicht realistisch.

10 Empfehlungen der EFK

Die Anzahl Kontrollen pro Inspektor und die ökonomischen Ergebnisse - pro Kontrolle, Kontrolltag und pro Inspektor - sind ansehnlich. Dies gilt auch für das Kosten-Nutzen-Verhältnis der Kontrollen. Die Anzahl Kontrollen wurde im 2003 und 2004 ohne nennenswerte Erhöhung der Anzahl Angestellten im Inspektorat erhöht. Diese Verbesserung war ein Ziel der Kontrollkonzepts 2002.

Eine Differenzierung in drei Kontrollarten ist umgesetzt. Die grossen Unterschiede bei der regionalen Zuteilungsdichte wurden als Problem erkannt. Das Controlling im Meldungssystem wurde verbessert. Die ESTV hat angefangen, die Neuauswahl 2004 zu dokumentieren und zu analysieren. Das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Inspektoren ist gemäss der Inspektorenbefragung der EFK, von Untersuchungen von PWC, von KPMG sowie der Erhebung „Aussensicht“ der ESTV als positiv einzustufen.

Das Inspektorat steht vor der sehr anspruchsvollen Aufgabe, die personellen Ressourcen prioritär einzusetzen. Die gesetzliche Verjährungsfrist der MWST beträgt fünf Jahre, das berechnete durchschnittliche Kontrollintervall liegt ein Vielfaches darüber. Die Firmen werden zahlreicher, jedes Jahr kommen ca. 25'000 neue Unternehmen dazu und eine etwas geringere Anzahl fällt weg. Gemäss ESTV werden die Firmen kurzlebiger und beweglicher und die wirtschaftlichen Sachverhalte komplexer.

Im Bericht des Bundesrats „10 Jahre Mehrwertsteuer“ sind für den Bereich der Steuerkontrollen keine einschneidenden Änderungen vorgesehen, doch es wird für eine verbesserte Risikoeinschätzung durch die ESTV und für häufigere Kontrollen argumentiert. Gemäss Erläuterungen der ESTV wird aber erwartet, dass die Kontrolldichte in den kommenden Jahren tendenziell abnehmen wird. Die ESTV spricht von einer notwendigen Verwesentlichung der Kontrollen, um dieser Reduktion entgegenzutreten.

Verbesserungswürdige Schwachstellen zeigen sich in der Analyse der EFK in folgenden Bereichen:

- Die Ziele der Kontrolltätigkeit sind unklar und nur teilweise operationalisiert. Eine ganzheitliche Strategie für die Kontrolltätigkeit fehlt.
- Die Verfahren für die Auswahl der Prüfungsfälle sollen neu konzipiert und umgesetzt und der Meldungs- und Informationsaustausch verbessert werden.
- Die Neuauswahl 2004 weist bedeutende Schwachstellen auf, der Mix der Auswahlverfahren ist nicht nachvollziehbar, es fehlt eine Risikoanalyse und ein Gesamtkonzept als Grundlage für verbesserte Auswahlverfahren.
- Der Informations- und Meldefluss innerhalb der Hauptabteilung MWST, mit den Kantonen sowie der Zollverwaltung ist verbesserungswürdig.
- In den untersuchten Jahren 2000 und 2002 waren die Unterschiede zwischen Kantonen und zwischen Sprachregionen bezüglich der Wahrscheinlichkeit einer Kontrolle sehr gross, als dass diesbezüglich von einer Gleichbehandlung gesprochen werden könnte. Mit der Neuauswahl 2004 wurden diese Unterschiede behoben.

Die Evaluation der EFK führt zu folgenden Empfehlungen für eine Verbesserung der MWST-Kontrollen:

Empfehlung 1

Die HA MWST soll eine ausdrückliche Strategie für die Überprüfung von Unternehmen ausarbeiten und das Inspektorat in Bezug auf die Ziele der Kontrolle klar positionieren. Die personellen Mittel sollen den prioritären Zielen planmässig zugeordnet werden.

Das Kontrollkonzept 2002 enthält Elemente einer Strategie, es ist aber stark auf das Ziel ausgerichtet, die Anzahl Kontrollen zu erhöhen. Ein notwendiger Bestandteil einer zukünftigen Strategie ist die Definition der einzelnen Zielsetzungen. Ein weiteres Element ist die Zuteilung der personellen Mittel für die nächsten Jahre. Das Inspektorat soll sich in Bezug auf die Ziele der Kontrolltätigkeit positionieren und deutliche Prioritäten setzen.

Die Autonomie der Inspektoren bei der Schwerpunktsetzung ist beträchtlich. Das Zufallsauswahlverfahren trägt der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen bei der Auswahl Rechnung. Teil der Strategie ist es zu bestimmen, welcher Anteil der Prüfungsfälle aus der Zufallsauswahl kommen soll, welcher Anteil aus der risikoorientierten Auswahl. Weiter muss bestimmt werden, wie der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen kantonale und bei der Schwerpunktsetzung Rechnung getragen werden kann.

Vermehrte Kontrollen (Output) bedeuten nicht automatisch eine bessere Prävention von Steuerausfällen. Die Information und Sanktionen sind weitere Mittel der Prävention. Zur Prävention gehört auch die Beratung der Unternehmen und die Frage, wie die freiwillige Einhaltung der Steuervorschriften gestärkt werden kann. Neue Unternehmen werden bei den Kontrollen des Inspektorats nicht prioritär berücksichtigt, aber das Revisorat leistet in diesem Bereich einen zielorientierten Einsatz. Mit mündlichen und schriftlichen Weisungen werden die Steuerpflichtigen bei einer Kontrolle beraten, wie Fehler in der Zukunft vermieden werden können. Prävention von Steuerausfällen und Beratung von Unternehmen müssen für die ganze Hauptabteilung MWST durchdacht werden, da diese Ziele nicht allein das Inspektorat betreffen.

Gemäss Kontrollkonzept 2002 will die ESTV Grossunternehmen vermehrt kontrollieren, wie es die EFK früher empfohlen hat. Grösstunternehmen sind gewissen Inspektoren zugeteilt. Es gibt aber in der ESTV keinen Plan für alle Grossunternehmen, und eine Übersicht wie viel personelle Ressourcen in den nächsten Jahren in Kontrollen von Grossunternehmen investiert werden sollen.

Empfehlung 2

Die HA MWST soll die Ausrichtung, die Dokumentation und den Mix ihrer Auswahlverfahren verbessern. Um die Wirksamkeit der Auswahlverfahren zu erhöhen, sollen die Ergebnisse der Kontrollen registriert und als Grundlage für eine Risikoanalyse verwendet werden. Der Informations- und Meldungs austausch soll innerhalb der Steuerverwaltung und mit der Zollverwaltung weiter ausgebaut werden, und mit den Kantonen auf eine neue Basis gestellt werden.

Nach 10 Jahren MWST-Kontrollen kann eine Zwischenbilanz über die Auswahlverfahren gezogen werden. Die EFK hat vier Verfahren für die Auswahl der Prüfungsfälle identifiziert: die kriterienbasierte Auswahl, die Zufallsauswahl, die Meldungen und die (semi-)manuellen Auswahlverfahren wie Fremdkontrollen, Aktionen und Abklärungen. Die verschiedenen Auswahlverfahren sollten systematisch dokumentiert und im Datensystem registriert werden, damit sie in Zukunft auf ihren

Aufwand, ihre Zielorientierung und ihr Ergebnis evaluiert werden können. Dies ist ein notwendiger Schritt in Richtung einer verbesserten Betriebssteuerung.

Der Benchmark für die Zielorientierung der Auswahlverfahren ist die Zufallsauswahl. Je besser ein risikoorientiertes Auswahlverfahren im Vergleich zur Zufallsauswahl abschneidet, desto besser ist deren Wirksamkeit. Die Zufallsauswahl garantiert grundsätzlich die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen. Die HA MWST muss den Anteil der Prüfungsfälle aus der Zufallsauswahl und den anderen Auswahlverfahren zum Gegenstand ihrer strategischen Überlegungen machen.

Die mehrjährigen Kontrolllisten tragen der Flexibilität und der Ergebnisorientierung der Kontrollen Rechnung. Es sollte aber nicht sein, dass Kontrolllisten auf Jahre weder erneuert noch evaluiert werden. In Zukunft sollten Kontrolllisten maximal für 1-2 Jahre zugeteilt werden. Dies würde helfen, neuen Steuerpflichtigen und geänderten Gegebenheiten Rechnung zu tragen.

Eine Lösung soll gefunden werden, um die Zusammenarbeit, den Wissens- und den Informationsaustausch (Meldungen) mit den kantonalen Steuerverwaltungen zu verbessern. Gemäss Projekt JUSTA sind „Verbesserungen sowohl seitens der Kantone wie auch der ESTV ins Auge zu fassen, so u.A. auch eine Vernetzung der internen EDV-Daten“³⁹.

Empfehlung 3

Die HA MWST soll eine Organisationseinheit für die Risikoanalyse aufbauen, mit der Aufgabe, die Kontrolldaten für eine risikoorientierte Auswahl und für laufendes Controlling besser auszuwerten und zu verwalten. Diese Einheit soll durch ihre Tätigkeiten die Risikoorientierung der Kontrollen im Innen- und Aussendienst unterstützen. Der Erfahrungsaustausch mit Steuerbehörden anderer Länder soll gefördert werden, besonders im Bereich risikoorientierte Auswahl.

Die Auswahlverfahren sind etappenweise gewachsen, es ist Zeit, sie zu systematisieren. Die Verantwortung für die Auswahlverfahren ist fragmentiert und situationsabhängig. Die notwendige Verbesserung der elektronischen Auswahl und ein brauchbares Controlling erfordern eine eigene Organisationseinheit für Risikoanalyse in der HA MWST. Eine Einheit für Betrugsbekämpfung ist im Aufbau, eine neue Abteilung Controlling und Information ist geplant. Es ist nahe liegend, die Aufgaben der Betrugsbekämpfung und der Risikoanalyse in einer Organisationseinheit zu sammeln. Das gegenwärtige Datensystem MOLIS hat bekannte Schwächen und es wird in absehbarer Zeit durch eine moderne Informatiklösung abgelöst werden. Das Inspektorat verfügt über ein gewisses Controlling mit manueller Registrierung einzelner Kontroll- und Meldungsdaten. In der Vergangenheit wurden die Kontrolldaten im MOLIS (u.A. aufgrund der Schwerfälligkeit des Systems) selten genutzt. Das zukünftige Datensystem (voraussichtlich eine SQL-Datenbank) soll die Möglichkeiten für Standard- und ad-hoc Auswertungen der Daten von Steuerpflichtigen und der Kontrollen namhaft verbessern.

MOLIS-Daten aus über 10 Jahren Kontrolltätigkeit und zukünftige Daten sollten insbesondere Antwort auf folgende Fragen geben:

³⁹ Projektgruppe JUSTA. Entlastungsprogramm 2003, Prüfung von Verbesserungen im Vollzug der Steuererhebung, Zwischenbericht Nr. 3 vom 26. Mai 2005. (Seite 9).

- Welches sind die MWST-Risiken, wie werden sie identifiziert und gewichtet?
- Welches ist das Ergebnis der verschiedenen Auswahlverfahren (Benchmark Zufallsauswahl)?
- Gibt es andere Kennzahlen für die Messung der Risikoorientierung (Steuerausfälle) als das Ergebnis der Kontrollen?
- Welches ist der Aufwand und das Ergebnis nach Kontrolltyp?
- Welche geplante Kontrollen wurden gestrichen, und welches sind die Ursachen?
- Sollten Kontrolle mit kleinem Resultat frühzeitig abgebrochen werden?
- Welches ist das Resultat von Kontrollen bei Unternehmen, welche mehrmals überprüft wurden (Zweitkontrollen)?
- Welches sind die Ursachen der Branchenunterschiede?
- Ist das Risiko bei Grossunternehmen branchenabhängig?
- Was bringen zeitnahe Kontrollen neuer Unternehmen?
- Wie viele (Standard-)Kontrollen werden in einem halben Tag abgewickelt, und mit welchem Resultat?

In den 15 Mitgliedsstaaten der EU gibt es kein Land mehr, wo MWST-Kontrollen gesondert von anderen Unternehmenskontrollen vorgenommen werden. Die Kontrollverantwortlichen haben damit Zugriff auf Information und Daten, welche für eine risikoorientierte Auswahl und Kontrolle wertvoll sind. Da in der Schweiz in absehbarer Zukunft integrierte Unternehmenskontrollen nicht machbar sind, sollten alle Möglichkeiten genutzt werden, speziell um die risikoorientierten Verfahren beim Auswahl- und Kontrollverfahren weiter zu verbessern. Zu prüfen ist auch der Austausch von Mitarbeitern (stage) bei ausländischen Kontrollbehörden, speziell um die Kenntnisse über risikoorientierte Auswahlverfahren zu erweitern.

Empfehlung 4

Die HA MWST soll die Gelegenheit der bevorstehenden Reorganisation der ESTV nutzen, ihre Organisationsstrukturen zu überdenken und Massnahmen zu treffen, um den Kontakt zwischen dem Inspektorat und den anderen Abteilungen zu verbessern.

Die ESTV ist im Zusammenhang mit der Einführung neuer, gemeinsamer IT-Systeme (INSIEME) daran, eine Reorganisation durchzuführen. In einem ersten Bericht vom September 2004⁴⁰ wurden Vorschläge für eine zukünftige Prozessorganisation nach Steuerarten (auf oberer Stufe) und eine so genannt teilfunktionale Organisation (kundensegmentiert) auf unterer Stufe unterbreitet. Gemäss Information der HA MWST wird eine für die ganze ESTV gültige geographische Segmentierung angestrebt. In der HA MWST sind fünf Abteilungen vorgesehen. Die Kontrolle im Innendienst (Neu: Abteilung Erhebung) und die Kontrolle im Aussendienst (Neu: Abteilung Externe Prüfung) werden in je 12 Teams organisiert werden. Innen- und Aussenkontrolle der MWST werden also

⁴⁰ ESTV. FITIN, Schritt 1, Schlussbericht.

auch in der Zukunft in zwei verschiedenen Abteilungen verrichtet werden. Die Neuorganisation wird bis 2006 schrittweise umgesetzt.

Auch in Österreich wurde die Finanzverwaltung neulich umfassend reorganisiert, wobei Innen- und Aussenkontrolle in den 41 Finanzämtern in gemeinsamen Teams arbeiten. Wie in manchen anderen Ländern, sind in Österreich Kontrollen von Grossbetrieben und Betrugsbekämpfung in separaten Einheiten organisiert.

Die Zusammenarbeit zwischen Inspektorat und Revisorat soll gestärkt werden (Durchgängigkeit der geographischen Segmentierung der Teams, Zusammenarbeitsprojekte, Meldungs austausch, gemeinsame Aktionen usw.). In diesem Zusammenhang sind auch Aspekte der Lohnstruktur zu überdenken. Die Lohnzuteilung nach Verantwortlichkeiten sollte im Vordergrund stehen. Die Umlagerung des Personals welche die verbesserte Kontrolltätigkeit notwendig und die besseren Informatiklösungen möglich machen, soll beizeiten vorbereitet werden.

Empfehlung 5

Die HA MWST soll die Weiterbildungsmöglichkeiten verbessern und „Best Practice“ unterstützen, um den Wissens- und Erfahrungsaustausch innerhalb des Inspektorats und der HA MWST stärker zu fördern.

Der Inspektor nimmt die Kontrolle vor Ort in der Regel alleine vor. Das Weiterbildungsangebot für Inspektoren ist auf die jährlich stattfindende Inspektorenkonferenz (1/2 Tag) und die sektionsweise Schulung (1 Tag) beschränkt. Bestehende Inspektoren machen von der Möglichkeit am Kursangebot für Neueintretende teilzunehmen nur spärlich Gebrauch. Ein Problem für den Wissensaustausch ist, dass die Inspektoren in allen Regionen der Schweiz angesiedelt sind und zum Teil relativ selten in Bern sind, um die entsprechenden Kontakte zu pflegen. Der Kontrollaktivität vor Ort wird grossen Wert beigemessen. Die Feed-back Mechanismen zwischen den Abteilungen sind verbesserungswürdig.

Für die Effektivität der Kontrollaktivitäten ist es wichtig, dass der Informations- und Wissensaustausch weiter entwickelt wird und nützliche Prüfungserfahrungen systematisch verbreitet werden (Best Practice). Dies gilt sowohl für Neuerungen und Verbesserungen beim Vollzug der MWST (Branchen, Grossunternehmen, Gesetzgebung, Ausnahmen und Vereinfachungen, elektronische Abrechnung) als auch bei Prüfungstechniken (Prüfungsnormen, Kontrollprozesse, Parametrisierung bei Informatikapplikationen, Nutzung von ACL, Konfliktlösung, Kommunikationstechniken). Der Wissensaustausch soll auch die Weiterentwicklung von Best Practice (Branchenchecklisten, Richtlinien für Wesentlichkeit, Methoden für punktuelle Kontrollen,) unterstützen und die einheitliche Kontrollpraxis (unité de doctrine) und die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen als strategisches Ziel der Steuerverwaltung sicherstellen.

Mittels formalisiertem Wissensaustausch, zum Beispiel durch interne Kurse oder Seminare kann gewährleistet werden, dass die Mitarbeiter des Inspektorats von den Erfahrungen und Erfolgen ihrer Kollegen profitieren. Die im Laufe des Jahres gesammelten Prüfungserfahrungen und die Ergebnisse der Mitarbeitergespräche sind eine Basis für die Festlegung des Inhalts dieser Kurse. Wissensaustausch verbessert die internen Kontakte und die Kenntnis neuer Prüfungstechniken. Weiterbildung dient dem konkreten Wissenstransfer und fördert das Potenzial der einzelnen Mitar-

beiter und der Organisation. Weiterbildungskurse mit Beiträgen der Mitarbeiter fördern zudem auch die Unternehmenskultur.

Im Rahmen des Entlastungsprogramms 2004 hat der Bundesrat im Bereich der Mehrwertsteuer beschlossen, mit einer verstärkten Kontrolltätigkeit Mehreinnahmen zu realisieren. Für 2007 und 2008 sind im Budget 70 Mio. Franken jährliche Mehreinnahmen aus MWST-Kontrollen vorgesehen. Die Entlastungsprogramme und die Aufgabenverzichtsplanung des Bundes tragen aber auch dazu bei, dass im Jahr 2008 die totale Anzahl Stellen in der Steuerverwaltung auf dem gleichen Niveau sein wird wie 1998. Ohne Personalumlagerungen, Verbesserungen der Auswahlverfahren und der Informatiksysteme sind dauerhafte Mehreinnahmen aus der MWST-Kontrolle in der budgetierten Grössenordnung nicht realistisch.

Die Stellungnahme der Steuerverwaltung zu den Berichten der EFK befindet sich im **Anhang 2**.

Anhang 1: Begriffe

Aussenprüfung	Überprüfung od. Kontrolle beim Steuerpflichtigen vor Ort.
Durchlaufzeit	Anzahl Tage vom Beginn der Kontrolle bis zu Abschluss der Kontrolle.
Einbringlichkeit	Siehe Nachforderung.
Falltage/Falldauer	Anzahl Tage welche einer Kontrolle direkt zugeordnet sind (Vorbereitung, Kontrolle vor Ort, Nacharbeit). Im MOLIS wird die Kontrolldauer, nicht die Falldauer registriert. Zeit für Vorbereitung und Nacharbeit werden nur in den Kontrollbericht berücksichtigt.
Indikator	Kennzahl
Kontrollkonzept 2002	Kontrollkonzept Inspektorat MWST, ESTV, Hauptabteilung MWST, Schlussbericht der Arbeitsgruppe vom 9. September 2002.
Kontrollperiode	Die Zeitperiode der Buchhaltung und Steuerabrechnung, welche beim Steuerpflichtigen kontrolliert wird. In der Schweiz werden z.B. oft die letzten 5 Jahre kontrolliert. Dies wird im Datensystem der ESTV (MOLIS) registriert.
Kontrolltage/Kontrolldauer	Anzahl Tage welche der Inspektor bei der Kontrolle vor Ort verbringt. Dies wird im Datensystem der ESTV (MOLIS) registriert.
Nachforderungen	Der Betrag von Nachforderungen entspricht dem der Ergänzungsabrechnungen (oder Nachbelastungen) minus dem der Gutschriften. Ergänzungsabrechnungen und Gutschriften werden im MOLIS registriert. Nachforderungen sind nicht dem Mehrergebnis der Kontrollen gleichzustellen, da Nachforderungen zum Teil bestritten bzw. nicht bezahlt werden. Siehe dazu die Untersuchung der tatsächlichen Einbringlichkeit in diesem Bericht.
Pauschalsteuersatzmethode	Die Pauschalsteuersatzmethode gleicht der Saldosteuersatzmethode, ist aber in der Anwendung auf Steuerpflichtige im Gemeinwesen und verwandten Bereichen begrenzt. Die Pauschalsteuersätze richten sich nach der Art der Tätigkeit. Für einen Steuerpflichtigen können somit mehrere Sätze zur Anwendung kommen. Sie ist mindestens fünf Jahre beizubehalten, hat jedoch im Gegensatz zur Saldosteuersatzmethode weder Umsatz- noch Steuerzahllastlimite.
Prüfungsfall	Ein Steuerpflichtiger, dessen MWST-Steuerpflicht geprüft/kontrolliert werden wird oder ein Steuerpflichtiger, der geprüft/kontrolliert wurde.
Saldosteuersatzmethode	Es ist Steuerpflichtigen mit einem Jahresumsatz bis 3 Millionen Franken und einer Steuerzahllast von höchstens 60'000 Franken pro Jahr eine vereinfachte Steuerabrechnung ermöglicht. Es handelt sich dabei um eine pauschale Abrechnung mit so genannten Saldosteuersätzen.

Umsatzsteuer

In Österreich wurde mit dem Umsatzsteuergesetz 1972 ab dem Jahr 1973 ein System der Besteuerung eingeführt, das den im Unternehmen geschöpften Mehrwert erfassen soll. Das derzeit in Geltung befindliche Umsatzsteuergesetz 1994 nahm im Zuge des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union die Anpassungen an die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen über die Mehrwertsteuer vor.

Warenumsatzsteuer

Vor der Einführung der MWST im Jahre 1995 hatte die Schweiz die Warenumsatzsteuer (WUST) als Einphasensteuer. Die Einphasen-Umsatzsteuer erfasst die Ware auf ihrem Weg vom Produzenten zum Konsumenten steuerlich nur einmal. Neben der Detaillistensteuer gibt es die Grosshandelssteuer. Die WUST enthielt als Mischform beide Elemente.

Anhang 2: Stellungnahme der Steuerverwaltung zu den Berichten der EFK

Im Brief vom 31. August 2005 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung folgende Standpunkte zu den Empfehlungen der EFK eingebracht.:

„Ihre Empfehlungen für eine Verbesserung des Kontrollsystems in unserer Hauptabteilung können wir unterstützen. Es ist uns bewusst, dass die Kontrolltätigkeit im Inspektorat Schwachpunkte aufweist und Verbesserungen in die Wege geleitet werden müssen. Im Rahmen von FITIN2 haben wir Anpassungen vorgesehen, welche in die zukünftige Organisationsform einfließen und die sich weitgehend mit Ihren Empfehlungen decken:

- Die Ziele werden jährlich neu überdacht und Schwerpunkte festgelegt (analog der *Empfehlung 1*). Dies erfordert eine flexible Ausgestaltung, da die Kontrolltätigkeit bzw. die Risiken einem stetigen Wandel unterzogen sind. Dass die personellen Mittel gemäss Ihrer Empfehlung den prioritären Zielen und Aktivitäten planmässig zugeordnet werden sollen, begrüssen wir.
- Letztes Jahr wurde die Einheit Betrugsbekämpfung ins Leben gerufen. Diese befindet sich zwar noch im Aufbau, die Arbeiten sind jedoch in vollem Gange. So wurden beispielsweise in Zusammenarbeit mit dem Inspektorat diverse Kriterien für die Identifikation der Risiken definiert und ein mathematisch-statistisches Verfahren entwickelt, welches eine risikoorientierte Auswahl der zu kontrollierenden Steuerpflichtigen ermöglicht. Das Verfahren befindet sich noch in der Testphase und soll in einer späteren Phase auch im Innendienst greifen (analog der *Empfehlung 2 und 3*).
- Der Informations- und Meldungaustausch innerhalb des Amtes wird verbessert (analog *Empfehlung 4*).
- Der Wissens- und Erfahrungsaustausch mit den Steuerbehörden anderer Länder wird bereits gefördert und genutzt. So haben ausgewählte Mitarbeiter der Hauptabteilung Einsitz in den entsprechenden Arbeitsgruppen der OECD und IOTA (unter *Empfehlung 3*).
- Was die Weiterbildungsmöglichkeiten (gemäss *Empfehlung 5*) betrifft, so ist uns bewusst, dass unser bestehendes Kursangebot überprüft bzw. verbessert werden muss, um einerseits Wissensdefizite abzubauen, aber auch um bestehende Kenntnisse zu vertiefen bzw. zu ergänzen. Diese Anliegen stufen wir allerdings gegenwärtig nicht als prioritär ein, da es in der jetzigen Phase darum geht, die neue Organisation zu konkretisieren und einzuführen.“

Die Finanzkontrolle wird ihre Empfehlungen aus dem **Kapitel 10** und die obigen Zusicherungen und geplanten Massnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Rahmen ihres Empfehlungscontrollings aufmerksam überwachen.

Anhang 3: Bibliographie und rechtliche Grundlagen

Schweiz

Bericht des Bundesrates vom 16. Juni 2003. Massnahmen des Bundes zur administrativen Entlastung in den Unternehmen. <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2003/5999.pdf>

Bericht des Bundesrats über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer). 2005.

Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 29.8.1996, BBl 1996 Bd. V S. 713 ff.; Zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 ([Mehrwertsteuergesetz](#));

Botschaft zum Entlastungsprogramm 2004 für den Bundeshaushalt, vom 22. Dezember 2004, Seite 84.

Botschaft zum Entlastungsprogramm 2003 für den Bundeshaushalt vom 2. Juli 2003. <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2003/5615.pdf03.047>

Botschaft zum Bundesgesetz über Massnahmen zur Bekämpfung der Schwarzarbeit (BGSA) vom 16. Januar 2002. <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2002/3605.pdf>

Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzkontrolle (Finanzkontrollgesetz, FKG). Vom 28. Juni 1967 (Stand am 15. Februar 2000). <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/614.0.de.pdf>

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

Camenzind, Alois / Honauer, Niklaus / Vallender, Klaus A.: *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (Mehrwertsteuergesetz), 2. A. Bern/Stuttgart/Wien 2003.*

Eidgenössische Finanzkontrolle: Arbeitgeberkontrollen bei der Altes- und Hinterlassenenversicherung: Evaluation des Kontrollsystems, April 2005.

Eidgenössische Steuerverwaltung: Homepage der MWST, http://www.estv.admin.ch/data/d/index_sitemap.htm

Eidgenössische Steuerverwaltung: Die Mehrwertsteuer in der Schweiz Ausgabe für 2000 und für 2002, Resultate und Kommentare.

Frage Banga: .Steigerung des Mehrwertsteuerertrages? Antwort des Bundesrates am 7. Juni 1999. http://www.parlament.ch/afs/data/d/gesch/1999/d_fra_19995081.htm99.5081

Frey, Bruno S. und Feld, Lars P: Deterrence and Morale in Taxation, Marburg 2003.

Interpellation Raggenbass eingereicht im Nationalrat am 19.3.2003: Mehrwertsteuer. Konsultativorgan. http://www.pd.admin.ch/afs/data/d/gesch/2003/d_gesch_20033086.htm

KPMG in Zusammenarbeit mit der Universität Zürich: Management von Mehrwertsteuerrisiken. Zürich 2004.

Motion Ruedi Lustenberger eingereicht im Nationalrat am 24.03.2000: Mehrwertsteuer. Jährliche Abrechnung. <http://www.pd.admin.ch/afs/data/d/gesch/2000/d%5Fgesch%5F20003154.htm>

Postulat Raggenbass eingereicht im Nationalrat am 19.3.2003: Mehrwertsteuer. Evaluation.

www.parlament.ch/afs/data/d/gesch/2003/d%5Fgesch%5F20033087.htm03.3087

Postulat Berberat eingereicht im Nationalrat am 26.8.2003: Erhöhung der Zahl der Steuerinspektoren. http://www.parlament.ch/ab/frameset/d/n/4702/98845/d_n_4702_98845_99007.htm

Medienmitteilung der ESTV vom 28. April 2005.

Motion Fetz eingereicht am 20.6.2003 im Nationalrat: Erhöhung der Steuergerechtigkeit statt Sparprogramme, die der Konjunktur und den KMU schaden.

<http://www.parlament.ch/afs/data/d/gesch/2003/d%5Fgesch%5F20033418.htm>

Motion Loepfe eingereicht im Nationalrat am 4. Dezember 2002: Massnahmen zur Bürokratiebefreiung. www.parlament.ch/afs/data/d/gesch/2002/d%5Fgesch%5F20023676.htm

Parlamentarische Initiative, Bundesgesetz über die MWST (Dettling): Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats, vom 28. August 1996.

PriceWaterhouseCoopers: Wieviel ist die Mehrwertsteuer wert? April 2004.

Schweizerische Steuerkonferenz: Kommission für Information und Ausbildung: Das Schweizerische Steuersystem, Ausgabe 2002. <http://www.estv.admin.ch/data/ist/d/system/umvor.pdf>

Treuhandkammer: Grundsätze zur Abschlussprüfung (GzA), Ausgabe 2001.

Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz) vom 29. März 2000, SR 641.201

International

Australian Taxation Office: International Benchmarking of GST (=Goods and Services Tax) Administration. Undated.

Allingham M. and **Sandmo A.** "Income tax evasion: A theoretical analysis" Journal of Public Economics, 1, 323-38 (1972).

Betrugsbekämpfung 2002: Der Wirtschaftskriminalität keine Chance lassen! Die Österreichische Finanz- und Zollverwaltung im Dienste der Steuerzahler.

<http://www.bmf.gv.at/service/publikationen/download/berichte/Betrug2002.pdf>

Die neue österreichische Prüfungstechnik zur Einnahme- und Erlöskontrolle, in SteuerRevue Nr. 3/2005 S.196 (Teil i), und Nr. 4/2005 S. 296 (Teil II).

Europäische Union: Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Bericht der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, Fünfter Bericht gemäss Artikel 12 der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der MWST, KOM(2004) 855, Brüssel 2005.

Europäische Union: Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Bericht der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, Dritter Bericht gemäss Artikel 14 über die Anwendung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MWST) und Vierter Bericht gemäss Artikel 12 der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der MWST, KOM(2000)28, Brüssel 2000.

Europäische Union: Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, Bilanz und Aktualisierung der Prioritäten der MWST-Strategie, KOM(2003)614, Brüssel 2003.

Europäische Union: Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage,
<http://europa.eu.int/scadplus/leg/de/lvb/l31006.htm>

Klun, Maja: Performance measurement for tax administrations: the case of Slovenia. In: International Review of Administrative Sciences Vol 70(3):567-574.

Koller, Werner: Dienstanweisung für die Betriebsprüfung, Wien 1994.

NAO: Tackling VAT Fraud, March 2004.

OECD: Tendances des impôts sur la consommation, TVA/TPS, Droits d'accise et impôts liés à l'environnement, Paris 2001

Österreichischer Rechnungshof: Wahrnehmungsbericht Bund 2005/7: Aussenprüfung bei den Finanzämtern.

Rechnungshof der Europäischen Union: Sonderbericht Nr. 9/98 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union im Bereich MwSt. Im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr, zusammen mit den Antworten der Kommission (C 356/1).

Schneider, Friedrich und Enste, Dominik: Shadow Economies around the world - size, causes and consequences. CESifo Working Paper No. 196, September 1999.

The State Audit Office of Finland: Abstract No. 173/54/98 CONTROL OF VALUE ADDED TAX, [www.vtv.fi/vtv/julkaisu_EN.nsf/0/ffdf8b96ebb34f80c22567e400358169/\\$FILE/CONTROL_OF_VALUE_ADDED_TAXpdf.pdf](http://www.vtv.fi/vtv/julkaisu_EN.nsf/0/ffdf8b96ebb34f80c22567e400358169/$FILE/CONTROL_OF_VALUE_ADDED_TAXpdf.pdf)

Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 des Rates vom 29. Mai 1989 über die endgültige einheitliche Regelung für die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel.

http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=de&type_doc=Regulation&an_doc=1989&nu_doc=1553

Anhang 4: Gesprächspartner der EFK

Annaheim, Jörg, Stv. Generalsekretär im Eidg. Finanzdepartement.

Blumenthal, Wendelin, Mitarbeiter im FISP.

Egger, Karl, Wissenschaftlicher Mitarbeiter in der Abteilung Rechtswesen.

Christan, Roch, Leiter Controlling, HA MWST.

Diethelm, Alexander, Inspektor, ESTV.

Gut, Ivo, Senior Manager bei KPMG, Mitglied des Fachausschusses MWST der Schweizerischen Treuhandkammer.

Groeneveld, Kees, Cour des Comptes Européenne, Chef de division, Ressources propres TVA/RNB.

Gschwandner, Norbert, Leiter des FISP.

Hauser, Regula, Stellvertretende Sektionschefin in der Abteilung Inspektorat MWST.

Huguenot, Pascal, Stv. Chef der Abteilung Inspektorat.

Imesch, Per, Abteilungschef Rechtsdienst, HA MWST.

Keller, Heinz, Stellvertretender Chef der Hauptabteilung MWST.

Kurmann, Adolf, Leiter der Sektion Interne Dienste, Inspektorat.

Maeder, Charly, Personalchef der ESTV.

Maibach, Peter, Leiter der Sektion Administratives, HA MWST.

Pauchard, Gregor, Chef der Abteilung Revisorat MWST.

Stebler, Bernhard, Vizedirektor und Chef der Hauptabteilung MWST.

Thrier, Paul, Chef der Abteilung Inspektorat.

Ueltschi, Urs, ehemaliger Leiter des FISP.

Zingre, Peter Sektionschef MWST in der Eidg. Zollverwaltung.

Russi, Andreas, Partner bei Ernst & Young.

Teilnahme der EFK an einer MWST-Kontrolle mit Herrn Frédéric Rigert, Inspektorat, ESTV.

Finanz- und MWST-Verantwortliche von zwei Unternehmen wurden von der EFK interviewt.

Gespräch in Brüssel in der Europäischen Kommission, Generaldirektion Haushalt, mit Richard Condon (Abteilungschef MWST und Eigenmittel), sowie Mitarbeiter Dirk Mols und Lars Olivius.

Anhang 5 : Berechnung der Kosten einer Kontrolle

Ansätze gemäss der Berechnung „Durchschnittliche jährliche Kosten je Arbeitskraft in der allgemeinen Bundesverwaltung 2004“ inkl. Arbeitsplatzkosten durch die Eidg. Finanzverwaltung.	
157 Inspektorenstellen	27'538'000
12 Sektionschefs Stv.	2'215'000
12 Stellvertreter	2'387'000
1 Abteilungsleiter	217'000
5 Interne Dienste	614'000
Zwischentotal 1	32'971'000
Sachausgaben der ESTV gemäss Staatsrechnung 2003	
Anteil der Sachausgaben Dienstleitungen Dritter sowie übrige Sachausgaben: 17 % von (Fr. 3'500'000 + 282'000) Basis ist der Anteil der Mitarbeitenden der Abteilung Inspektorat MWST an der ESTV (17%).	643'000
Anteil an den Spesen der ESTV (vorwiegend Spesen für Aussendiensttätigkeit): 67 % von Fr. 3'356'000 Prozentanteil Basis Anzahl Inspektoren (DVS 90 und MWST 189)	2'249'000
Zwischentotal 2	35'863'000
Gemeinkostenzuschlag: 17 % von 36 Mio. Franken (Overheadkosten, welche nicht direkt angerechnet wurden, wie Pressedienst, Direktion, Gesetzgebung, etc.)	6'097'000
Gesamttotal für alle Kontrollen (Basis Jahr 2004)	41'960'000

Anhang 6: Kategorisierung der Unternehmen nach der Klassifikation von Österreich

Kategorisierung der Unternehmen: Eine Kategorie wird erreicht, wenn entweder der Umsatz oder die Zahl der Arbeitnehmer (AN) überschritten wird.

	Kategorie	Name	Umsatz über €	AN über
Land- und Forstwirtschaft	G1	Grösstbetriebe	8'800'000	500
Handel, Lagerung			29'100'000	
Verkehr, Nachrichten			36'400'000	
Geld, Kreditwesen			18'200'000	
Versicherungen			72'700'000	
Alle übrigen			18'200'000	
Alle	G2	Grossbetriebe G2	6'250'000	100
Freie Berufe	G3	Grossbetriebe G3	727'000	50
Alle übrigen			2'181'000	50
Alle	M	Mittelbetriebe	364'000	25
Alle	K1	Kleinbetriebe K1	110'000	10
Alle	K2	Kleinbetriebe K2	Unter K1	Unter K1
Alle	K3	Kleinstbetriebe	Kein Umsatz und keine AN	

Anhang 7: Devisenkurse Schweizerfranken / Euro.

Devisenkurse der Schweizerischen Nationalbank. Jahresmittel.	
2000	1.5578
2001	1.5103
2002	1.4670
2003	1.5210
2004	1.5437

Anhang 8: Tatsächliche Einbringlichkeit der Kontrollen, gemäss Analyse des Finanzinspektorats.

	Gesamt (249 Fälle)	%	CHF > 1'000'000 (3 Fälle)	%	CHF 100'000 bis 1'000'000 (59 Fälle)	%	CHF 50'000 bis 100'000 (11 Fälle)	%	CHF 20'000 bis 50'000 (31 Fälle)	%	CHF < 20'000 (145 Fälle)	%
Total Nachbelastungen	27'352'433	100.0%	7'794'735	100.0%	17'085'498	100.0%	796'935	100.0%	962'608	100.0%	712'657	100.0%
Bezahlt ohne Mahnung	15'969'778	58.4%	5'627'984	72.2%	8'680'977	50.8%	656'205	82.3%	538'507	55.9%	466'105	65.4%
Bezahlt nach 1. bzw. 2. Mahnung	6'676'554	24.4%	1'760'302	22.6%	4'444'867	26.0%	0	0.0%	297'121	30.9%	174'264	24.5%
Bezahlt nach Betreibung	1'039'576	3.8%	0	0.0%	877'155	5.1%	69'088	8.7%	29'022	3.0%	64'311	9.0%
Abschreibungen	523'317	1.9%	0	0.0%	389'565	2.3%	71'642	9.0%	54'133	5.6%	7'977	1.1%
Noch offen (Betreibungen, Steuerjustizverfahren, Abzahlungspläne etc.)	3'143'208	11.5%	406'449	5.2%	2'692'934	15.8%	0	0.0%	43'825	4.6%	0	0.0%