

Die Eidg. Finanzkontrolle (EFK) und der österreichische Rechnungshof führten eine abgestimmte Prüfung (Parallel-Audit) der Aussenkontrollen der Mehrwertsteuer (MWST) in den beiden Ländern durch. Verglichen wurden einerseits die Rahmenbedingungen, die Ziele der Kontrollen und die Vorgehensweisen bei der Auswahl der Prüfungsfälle. Weiter wurden der Ablauf einer Prüfung und die Anzahl, Dauer und Ergebnisse der Kontrollen verglichen.

CLAUDE COURBAT
EMMANUEL SANGRA

KONTROLLE DER MWST IN DER SCHWEIZ UND IN ÖSTERREICH

Aus Unterschieden lernen

1. GENERELLE UNTERSCHIEDE UND GEMEINSAMKEITEN

Die MWST nimmt im Steuersystem der beiden Staaten eine zentrale Stellung ein. In der Schweiz betragen die Einnahmen im Jahr 2003 rund CHF 17,2 Mrd. und stellen ein Drittel der Bundeseinnahmen dar.

In Österreich wurde schon 1973 ein MWST-System eingeführt, welches den geschöpften Mehrwert erfassen soll. Die MWST als sogenannte Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug hat in Österreich schon eine längere Tradition. Das derzeit in Geltung stehende Umsatzsteuergesetz 1994 nahm im Zuge des Beitritts Österreichs zur *Europäischen Union (EU)* die Anpassungen an die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen vor. Erst 1995 löste in der Schweiz die MWST die Warenumsatzsteuer (WUST) als Einphasensteuer ab. Die schweizerische MWST-Gesetzgebung wurde massgebend von den Regelungen der EU beeinflusst. Beide Länder haben in den Grundzügen das gleiche MWST-System, gehen jedoch unterschiedliche Wege in der Erhebung und Kontrolle. Der MWST-Normalsatz ist in Österreich mit 20% bedeutend höher als in der Schweiz.

Bei der Steuerpflicht gibt es grössere Unterschiede zwischen den beiden Ländern. In Österreich gelten Unternehmer mit Umsätzen bis zu EUR 22 000 im Veranlagungszeitraum als Kleinunternehmer und sind von der Umsatzsteuer befreit. In der Schweiz ist mehrwertsteuerpflichtig wer eine gewerbliche Tätigkeit ausübt und dessen Lieferungen jährlich CHF 75 000 übersteigen. Damit werden in Österreich eine Vielzahl von Kleinstunternehmen von der Steuerpflicht umfasst, welche in der Schweiz von der Steuerfreiheit profitieren. Der österreichische Rechnungshof empfahl dem zu-

ständigen Bundesministerium für Finanzen als Resultat der abgestimmten Prüfung, eine Anhebung der geltenden Umsatzgrenze zu erwägen. Eine «schweizerische Spezialität» ist die Saldosteuerersatzmethode. Nach dieser Methode besteht für kleinere Steuerpflichtige die Möglichkeit einer vereinfachten Steuerabrechnung im Sinne einer Pauschale. Mit der hohen Umsatzgrenze für die Steuerpflicht und der Saldosteuerersatzmethode hat der Gesetzgeber in der Schweiz den Willen kundgetan, die administrative Belastung für KMU tief zu halten (vgl. *Abbildung 1*).

2. ZIELE UND ORGANISATION DER KONTROLLEN

In beiden Ländern sind die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, die Optimierung der Kontrollergebnisse, die Erzielung einer präventiven Wirkung, eine gleichmässige Prüfungsdichte innerhalb vergleichbarer Betriebsgrössen und Regionen sowie eine kurze Kontrolldauer von besonderer Bedeutung. In Österreich ist der Ablauf einer Aussenprüfung weitgehend formalisiert und den Steuerpflichtigen gegenüber offengelegt. Ablauf und Inhalt von Aussenprüfungen sind in Österreich durch das Verfahrensrecht weitgehend geregelt. In der Schweiz wird der Effizienz der Kontrollen und der Autonomie der Inspektoren relativ grosses Gewicht beigemessen.

In der Schweiz wird die Aussenkontrolle der MWST zentral und von Bern aus von der *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* organisiert. Die Hauptabteilung MWST hat ca. 630 Stellen, davon sind ca. 160 als Inspektoren im Aussendienst tätig. Das Inspektorat ist für die Kontrolle vor Ort und auch für die Zuteilung von Prüfungsfällen an die Inspektoren verantwortlich. Die Abteilung Revisorat der Hauptabteilung MWST führt die



CLAUDE COURBAT,
POLITIKWISSENSCHAFTLER,
PROJEKTLEITER, FACH-
BEREICH «WIRTSCHAFT-
LICHKEITSPRÜFUNG
UND EVALUATION»,
EIDG. FINANZKONTROLLE,
BERN



EMMANUEL SANGRA,
LIC. IUR., MPA, LEITER
FACHBEREICH «WIRT-
SCHAFTLICHKEITS-
PRÜFUNG UND EVALUATION»,
EIDG. FINANZKONTROLLE,
BERN

(Kontroll-)Tätigkeiten im Innendienst durch. Sie verfügt über rund 300 Stellen und gliedert sich in drei verschiedene Fachstellen (Kontrolle und Berichtigung der eingehenden Steuerdeklarationen, Eintragungen und Löschungen von Steuerpflichtigen samt Steuereinzug).

In Österreich obliegt dem Bundesministerium für Finanzen die Erhebung der für den Staatshaushalt bedeutendsten Abgaben wie Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Einkommenssteuer, Körperschaftssteuer und die Verbrauchersteuern. Das Mini-

sterium nimmt seine Aufgaben in personeller und organisatorischer Sicht durch fünf Steuer- und Zollkoordinationsstellen wahr. Dem Ministerium sind auf regionaler Ebene 41 Finanzämter und acht Einheiten für Grossbetriebsprüfungen unterstellt. Eigene Organisationseinheiten für die Prüfung der Grösstbetriebe in Österreich entsprechen der Strategie, eine hohe Prüfungsdichte bei Grösstbetrieben, bis hin zu einer lückenlosen Überprüfung der Veranlagungszeiträume, zu erreichen. Den Finanzämtern obliegen im wesentlichen

Abbildung 1: **HAUPTUNTERSCHIEDE MWST**

	Schweiz	Österreich
MWST-Gesetzgebung	Seit 1995	Seit 1973
Einnahmen der MWST	Rund CHF 17,2 Mrd.	Rund EUR 16,5 Mrd.
Anzahl Steuerpflichtige	Rund 310 000	Rund 1,1 Mio.
Steuerpflicht	Ab CHF 75 000 Umsatz	Ab EUR 22 000 Umsatz
Normalsteuersatz	7,6%	20%
Ermässiger Satz	2,4% für Esswaren, Medikamente, Zeitungen usw.	10% für Wohnungsmieten, Beherbergungen, Leistungen von Restaurants, Konzerte usw.
Besonderheiten	Saldosteuersatzmethode (1/3 aller Unternehmen)	Pauschalierungssätze in begrenztem Umfang

Abbildung 2: **ORGANISATION DER KONTROLLEN**

	Schweiz	Österreich
Organisation	→ Eidg. Finanzdepartement (Eidg. Steuerverwaltung) → Zentral geregelte Kontrolle → Kontrollen im Innendienst und Aussendienst gesondert	→ Bundesministerium für Finanzen (41 regionale Finanzämter) → Seit 2005 neue Teamstruktur mit Verantwortung für sowohl Veranlagung im Innendienst wie Aussenprüfung
Kontrollsystem	Nur die MWST wird kontrolliert	Integrierte Steuerkontrollen: MWST, Lohnsteuer, Einkommenssteuer, Körperschaftssteuer
Kontrollkultur	Auf Effizienz ausgerichtet (Autonomie der Inspektoren)	Mehr verfahrensrechtlich orientiert
Anzahl Prüfer	Ca. 160 MWST-Inspektoren im Aussendienst	Ca. 1746 Betriebsprüfer im Aussendienst, welche für alle Bundessteuern verantwortlich sind
Besonderheiten	Die Ergebnisse eines kontrollierten Zeitabschnitts können unter bestimmten Voraussetzungen auf die übrigen Kontrollperioden umgelegt werden (5 Jahre)	Feststellungen der Kontrolle müssen für jeden überprüften Zeitraum gesondert getroffen werden (Prüfungszeitraum beträgt grundsätzlich 3 Jahre)
Grösstbetriebe	Spezialisierung von gewissen MWST-Inspektoren	Eigene Organisationseinheiten sorgen für Überprüfung der Veranlagungen
Planung der Kontrollen	Grosse Autonomie der Inspektoren	Jahresprüfungspläne mit Controlling auf Ebene Finanzamt und Ministerium

die Erhebung der Abgaben und die Durchführung der Kontrollen vor Ort bei den Klein- und Mittelbetrieben. Die Teams der Finanzämter sind sowohl für die Innendiensttätigkeiten wie für die Aussenkontrollen zuständig.

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 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. So auch in Österreich, wo Betriebsprüfungen neben der MWST sämtliche Abgaben umfassen, die ein Unternehmer zu entrichten hat. Neben der Betriebsprüfung gibt es in Österreich die Umsatzsteuer-Sonderprüfung für eine zeitnahe Kontrolle (Prüfungszeitraum 3–6 Monate). Ein Überblick ist in *Abbildung 2* dargestellt.

3. AUSWAHL DER KONTROLLFÄLLE

In der Schweiz zählt man ca. 300 000 Steuerpflichtige, davon rechnen ca. ein Drittel mittels der Saldosteuersatzmethode

ab. Mit 160 Inspektoren im Aussendienst steht die ESTV vor einer schwierigen Priorisierungsaufgabe bei der Auswahl der Kontrollfälle.

Die EFK hat in ihrer Evaluation vier Verfahren für die Auswahl von Prüfungsfällen in der MWST identifiziert (vgl. *Abbildung 3*).

In der Schweiz wurde ein Auswahlkonzept mit Nutzwertanalyse entwickelt, welches aber mangels geeigneter Informationstechnologie nur teilweise implementiert werden konnte.

In Österreich erstellen die Finanzämter Jahresprüfungspläne. 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 (z. B. branchenorientiert) bestimmt. → Bei der *Einzelauswahl* werden jene Fälle aufgenommen, bei denen aufgrund von Wahrnehmungen von Prüfern, vorhandenem Kontrollmaterial oder über Ersuchen anderer Stellen des Finanzamtes eine Prüfung stattfindet.

Abbildung 3: **AUSWAHLVERFAHREN IN DER SCHWEIZ**

Vorgehensweisen	Auswahlverfahren	Aufträge für den Inspektor
Elektronische Auswahlverfahren	1. Zufallsauswahl 2. Kriterienbasierte Auswahl: Selektion auf Grund von Abweichungen von einem Branchenmittel.	Kontrolllisten mit Aufträgen für mehrere Jahre
Manuelle Auswahlverfahren	3. Meldungen: Hinweise von anderen Inspektoren, Meldungen vom Revisorat oder Meldungen von externen Stellen. 4. Manuelle (und semi-manuelle) Auswahl: Auswahl und Analyse gewisser Branchen nach gewissen Kriterien. Seit 2004 Kontrolle von Grossfirmen.	Spezifische Kontrollaufträge

Abbildung 4: **KONTROLLINTERVALL NACH BETRIEBSGRÖSSE IN ÖSTERREICH UND DER SCHWEIZ**

2002	Österreich		Schweiz	
	Anzahl der Unternehmenskontrollen	Kontrollintervall in Jahren	Anzahl der MWST-Kontrollen	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

4. ERGEBNISSE DER KONTROLLEN

Der Vergleich zwischen den beiden Ländern basiert auf der in Österreich gängigen Klassifizierung^[1] der Unternehmen nach Umsatz und Anzahl Angestellten.

In der Schweiz gab es im Jahr 2002 311 896 Steuerpflichtige, während es in Österreich 1 116 939 waren, also 3,6 mal so viele. Das berechnete durchschnittliche Kontrollintervall (vgl. *Abbildung 4*) war aber in Österreich mit 26,3 Jahren bedeutend tiefer als in der Schweiz (46,8 Jahre). Grossbetriebe (G1-G3) müssen in der Schweiz im Durchschnitt alle 19 Jahre mit einer MWST-Kontrolle rechnen. In Österreich beträgt das durchschnittliche Kontrollintervall bei Grossbetrieben (Betriebsprüfung oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung) dreieinhalb Jahre.

In Österreich werden bei Aussenprüfungen die Nachforderungen von allen geprüften Abgabenarten (auch direkte Steuern) zusammengefasst ausgewiesen (vgl. *Abbildung 5*).

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

Die durchschnittlichen Nachforderungen je Prüfung lagen bei den Grösstbetrieben jeweils weit über jenen der anderen

Betriebskategorien (vgl. *Abbildung 6*). In beiden Staaten ergaben sich bei der kleinsten Betriebskategorie (K3) besonders hohe durchschnittliche Nachforderungen. Die Mehrergebnisse je Prüfung lagen fast gleich hoch (Österreich) bzw. bedeutend höher (Schweiz) als bei den Mittelbetrieben.

5. WAS HAT DIE EFK GELERNT?

Bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen und Evaluationen sind, neben den normativen Grundlagen in der Gesetzgebung (Soll-Zustand), systematische Vergleiche eine Hilfe den Ist-Zustand im eigenen Land zu verstehen und zu bewerten. Im Bericht der EFK konnten u. a. als Resultat des Vergleichs mit dem österreichischen Kontrollsystem folgende zentrale Feststellungen formuliert werden:

→ Die Wirtschaftlichkeit der MWST-Kontrollen in der Schweiz ist bemerkenswert. Die Analyse der Kontrolldaten zeigt eine hohe Anzahl Kontrollen pro Inspektor, bedeutende Einnahmen pro Kontrolltag und eine hohe Einbringlichkeit der Kontrollen im Vergleich mit Österreich. Die hohe Produktivität hängt namentlich damit zusammen, dass das Kontrollintervall in der Schweiz länger ist und relativ viele Erstkontrollen vorgenommen werden. → Die ESTV misst den quantitativen Zielen der Kontrolle einen hohen Stellenwert bei. Die Kon-

Abbildung 5: **NACHFORDERUNGEN JE BETRIEBSGRÖSSE IN ÖSTERREICH UND DER SCHWEIZ**

2002, in Mio. CHF	Österreich		Schweiz
	Nachforderungen gesamt	davon MWST	Nachforderungen MWST
Grösstbetriebe G1	573	87	85
Grossbetriebe G2	264	69	54
Grossbetriebe G3	64	30	39
Mittelbetriebe M	321	158	33
Kleinbetriebe K1	160	85	13
Kleinbetriebe K2	351	214	7
Kleinbetriebe K3	164	86	9
Total	1897	729	240

Abbildung 6: **NACHFORDERUNGEN JE PRÜFUNG IN ÖSTERREICH UND DER SCHWEIZ**

2002, in CHF	Österreich		Schweiz
	Nachforderungen je Prüfung	davon MWST	Nachforderungen MWST
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

trolltätigkeit ist stark auf Anzahl, Dauer und Einnahmen der Kontrollen ausgerichtet. Die MWST-Inspektoren verfügen bei der Auswahl der Prüfungsfälle und bei der Schwerpunktsetzung über eine relativ grosse Autonomie. Ablauf und Inhalt von Prüfungen sind in Österreich durch das Verfahrensrecht weitgehend geregelt. → Die Verfahren für die Auswahl der Prüfungsfälle sollen neu konzipiert und umgesetzt werden. Bei der Auswahl der Prüfungsfälle ist es möglich, die branchenbezogenen Risiken und die Risiken in grösseren Unternehmen besser abzudecken, u. a. indem die Ergebnisse von früheren Kontrollen systematisch ausgewertet werden. Dies ist umso wichtiger, da die Anzahl Inspektoren in der Schweiz beschränkt ist.

Eine der tragenden Ideen der vorliegenden abgestimmten Prüfung mit dem österreichischen Rechnungshof war, die Auswahlverfahren in der Schweiz mit Ideen zu bereichern. Das österreichische Bundesministerium für Finanzen erarbeitet u. a. schon seit mehreren Jahren sogenannte Betrugsbekämpfungsberichte, in denen jährlich die wichtigsten Ergebnisse der MWST-Kontrollen (und anderer Kontrollen) zusammenfassend evaluiert werden. Moderne Methoden der Risikoanalyse sind in Österreich entwickelt worden und ein eigenes

Team im Bundesministerium für Finanzen ist mit der elektronischen Auswahl von Prüfungsfällen beschäftigt.

Das Steuergeheimnis gehört in Österreich und in der Schweiz zu den tragenden Prinzipien des Steuerrechts. Im Rahmen des Parallel-Audit wurde schon am Start eine gegenseitige Verpflichtung eingegangen, dass keine Daten über Steuerpflichtige ausgetauscht würden. Dies half die Offenheit und die notwendige Vertrauensbasis mit den Steuerverwaltungen in den beiden Ländern herzustellen. Eine wichtige Spielregel war auch, dass ausschliesslich die EFK den Kontakt mit der ESTV pflegte, während allein der österreichische Rechnungshof den Kontakt mit dem Bundesministerium für Finanzen und den Finanzämtern in Österreich zu wahren hatte.

Durch die konsequente Veröffentlichung ihrer Evaluationsberichte sucht die EFK bessere Transparenz über die Wirtschaftlichkeit und über die Wirkungen der Massnahmen des Bundes – auch der steuerpolitischen Massnahmen – zu schaffen [2]. Der Fokus auf die Einnahmeseite und die Kontrollsysteme (Wer kontrolliert die Kontrolleure?) gehört auch in den kommenden Jahren zu den prioritären Prüfungsaufgaben der EFK. ■

Anmerkungen: 1) Die Klassifizierung ist im Bericht der EFK zu finden: Kontrolle der Mehrwertsteuer, Parallel-Audit der Eidg. Finanzkontrolle und des österreichischen Rechnungshofs, S. 37

<http://www.efk.admin.ch/>. Erwähnenswert: Kleinbetriebe K2: Umsatz unter EUR 110 000, Arbeitnehmer unter 10. Kleinbetriebe K3: kein steuerpflichtiger Umsatz und keine Arbeitnehmer.

2) Die Evaluationsberichte der EFK sind auf der Web-Seite publiziert, siehe: <http://www.efk.admin.ch/>.

RÉSUMÉ

Contrôle TVA en Suisse et en Autriche

Le Contrôle fédéral des finances et la Cour des comptes autrichienne ont comparé le contrôle de la *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) auprès des contribuables en Suisse et en Autriche dans le cadre d'un audit parallèle. La comparaison a notamment porté sur l'organisation et les résultats des contrôles.

En Autriche, la TVA, l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur le bénéfice des personnes morales et les cotisations sociales sont contrôlés par la même unité, à savoir un des 41 offices des finances régionaux. Par ailleurs, une unité spécialisée contrôle spécifiquement les grandes entreprises. En Suisse, les contrôles TVA sont centralisés à l'*Administration fédérale des contributions* (AFC) à Berne, tandis qu'une organisation de contrôle décentralisée est mise en place en Autriche. La Suisse compte environ 300 000 contribuables TVA et l'Autriche plus d'un million. Ce nombre élevé s'explique avant tout par le fait

qu'en Suisse, les limites de chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement sont relativement élevés (CHF 75 000 en Suisse contre EUR 22 000 en Autriche).

Voici les trois principaux enseignements que l'on peut tirer de la comparaison:

→ 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 en Suisse qu'en Autriche. Cette productivité est notamment due au fait que la Suisse affiche un intervalle bien plus long entre les contrôles et qu'un bon nombre d'entreprises sont contrôlées pour la première fois;

→ l'AFC accorde une grande importance au nombre, à la durée et au rendement des contrôles dans le cadre de la gestion de ses collaborateurs. Dans cette perspective, ceux-ci disposent d'une grande autonomie dans l'organisation et la réalisation de leur contrôle. Le déroulement

et le contenu des contrôles sont fixés de manière plus stricte dans la législation autrichienne;

→ les procédures de sélection des entreprises à contrôler doivent être redéfinies. Il est possible de mieux tenir compte des risques par branche et par taille des sociétés, notamment en analysant de manière systématique les résultats des contrôles antérieurs. Ceci paraît d'autant plus important vu le faible effectif des inspecteurs en Suisse.

Notons, par ailleurs, que la Suisse est un des derniers pays d'Europe où le contrôle TVA n'est pas coordonné avec d'autres types d'impôts. Des informations détaillées, ainsi que les recommandations proposées par le Contrôle fédéral, peuvent être consultées dans les rapports publiés sur le site Internet du CDF (www.cdf.admin.ch). CC/ES