

Felix Ort

MWST-Risiken in der Abschlussprüfung

Erwartungen, Verantwortung und Prüfung

Die Mehrwertsteuer (MWST) stellt für den Abschlussprüfer eine besondere Herausforderung dar. Von ihm wird erwartet, dass er aufgrund seiner Prüfungen rechtzeitig darauf hinweist, falls die MWST nicht korrekt abgewickelt und abgerechnet wird. Gleichzeitig wird eine effiziente und möglichst kostengünstige Revision gefordert. Dazu kommt, dass die MWST in gewissen Bereichen dermassen komplex ist, dass nur noch ein erfahrener MWST-Spezialist die Gefahren des MWST-Dschungels ausreichend kennt, um Fehler im Bereich der MWST aufzudecken. Dieser Artikel stellt die Verantwortung in bezug auf die MWST klar. Ferner werden konkrete Hinweise zur Prüfungsdurchführung im Bereich der MWST gegeben.

1. Einleitung

Von der MWST sind praktisch sämtliche Unternehmen, deren Jahresrechnung einer Abschlussprüfung zu unterziehen ist, betroffen. In Abhängigkeit von Art und Umfang der Tätigkeit eines Unternehmens kann der finanzielle Einfluss der MWST auf die Jahresrechnung erheblich sein. Demzufolge kann ein inhärentes Risiko wesentlicher Fehlaussagen in der Jahresrechnung bestehen.

Dieses inhärente Risiko soll durch das Unternehmen mittels geeigneter Massnahmen (Organisation, internes Kontrollsystem) auf ein Minimum reduziert werden.



Felix Ort, Betriebsökonom HWV, dipl. Wirtschaftsprüfer und MWST-Berater, Partner, Ernst & Young AG, Mitglied Arbeitsgruppe MWST der Kommission für Wirtschaftsprüfung, Zürich

Ist diese Voraussetzung beim zu prüfenden Unternehmen nicht gegeben, hat dies der Abschlussprüfer bei seiner Prüfungsplanung zu berücksichtigen. Die zusätzlich erforderlichen Prüfungen (allenfalls unter Beizug eines MWST-Spezialisten) werden aber unweigerlich zu einem Mehraufwand führen.

2. Expectation Gap

Eine vor knapp zwei Jahren durchgeführte Umfrage bei Unternehmen in der Schweiz [1] hat gezeigt, dass 77% der befragten Unternehmen erwarten, dass die MWST im Rahmen der ordentlichen Revision geprüft wird. 46% der befragten Unternehmen gingen davon aus, dass die MWST im Rahmen der ordentlichen Revision auch tatsächlich geprüft wurde (*Abbildung 1*). Die Umfrage liefert allerdings keine Hinweise, bei wie vielen Unternehmen die MWST-Situation durch den Abschlussprüfer auch wirklich in dem Mass geprüft wurde, wie dies vom Unternehmen erwartet worden ist.

Eine sowohl für Unternehmen wie Abschlussprüfer negative Erwartungslücke gilt es zu vermeiden. Dem Abschlussprüfer stehen dazu folgende Mittel zur Verfügung:

- Auftragsbestätigung;
- Vollständigkeitserklärung;
- mündliche und schriftliche Berichterstattung (z. B. Schlussbesprechung, Management Letter).

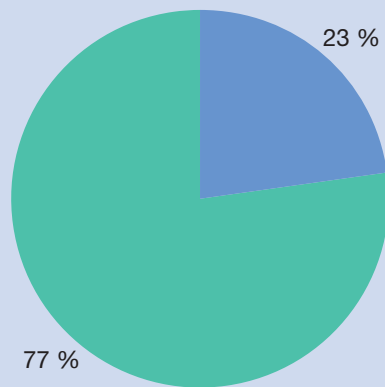
2.1 Auftragsbestätigung

Zur Klarstellung des Inhalts der Abschlussprüfung und zwecks Vermeidung von Missverständnissen ist es

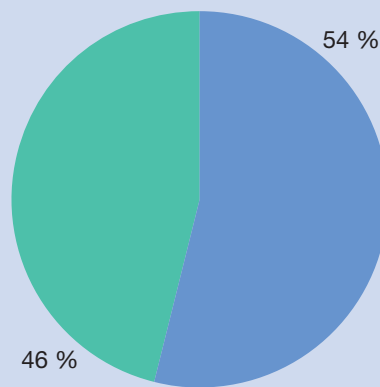
Abbildung 1

Erwartungen des Kunden – Expectation Gap

Erwartung, dass MWST durch Revisionsstelle geprüft wird



Beurteilung, ob MWST anlässlich Revision geprüft wurde



■ nein ■ ja

Quelle: Studie PWC «Wie viel ist die Mehrwertsteuer wert», April 2004

wichtig, dass Kunde und Prüfer die Auftragsbedingungen in einer Auftragsbestätigung schriftlich festhalten. Der Anhang des Schweizer Prüfungsstandards (PS) 210 «Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers» enthält Beispiele von Auftragsbestätigungen. Bei Bedarf kann der in den Bestätigungen formulierte Absatz zur Verantwortung für die Erstellung der Jahresrechnung wie folgt ergänzt werden:

«Insbesondere obliegt es dem Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung sicherzustellen, dass die anwendbaren Gesetze und Vorschriften (z. B. im Bereich der direkten Steuern, der Mehrwertsteuer, der Sozialversicherungen, des Umweltschutzes) eingehalten werden.»

2.2 Vollständigkeitserklärung

Der Abschlussprüfer kann sich in der Vollständigkeitserklärung bestätigen lassen, dass das Unternehmen alles unternommen hat, um die MWST korrekt abzurechnen. Ein entsprechender Textbaustein könnte wie folgt lauten:

«Wir sind uns bewusst, dass wir auch für die Beachtung der Gesetze und Vorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer verantwortlich sind. Wir haben deshalb

sichergestellt, dass die Mehrwertsteuer korrekt abgerechnet wird und dass Unklarheiten im Bereich der Mehrwertsteuer laufend abgeklärt werden. Gesetzesänderungen, Gerichtsentscheide sowie Praxisänderungen der Eidg. Steuerverwaltung mit Auswirkung auf die Mehrwertsteuerdeklaration haben wir, soweit sie unser Unternehmen betreffen, ebenfalls laufend verfolgt. Aufgrund der bisher eingereichten Mehrwertsteuerabrechnungen bestehen gemäss unseren Abklärungen keine nennenswerten Risiken, beziehungsweise die Risiken übersteigen die bilanzierte Rückstellung nicht.»

Ist die Unternehmensleitung aufgrund von Unsicherheiten im Bereich der MWST nicht bereit, die Vollständigkeitserklärung zu unterzeichnen, so wird auch der Abschlussprüfer nicht ohne weiteres in der Lage sein, die Jahresrechnung zu bestätigen.

2.3 Mündliche und schriftliche Berichterstattung

Weist der Abschlussprüfer anlässlich der Schlussbesprechung oder im Management Letter auf (geringfügige) Mängel im Bereich der MWST hin (z. B. fehlende Abrechnung des Eigenverbrauchs auf den Geschäftsfahrzeugen),

kann dies vom Unternehmen falsch interpretiert werden. Ohne weitere Präzisierung kann der Eindruck entstehen, dass die MWST vom Abschlussprüfer umfassend geprüft wurde und keine wesentlichen Fehler im Bereich der MWST vorliegen.

Der Abschlussprüfer tut somit gut daran, bei den vorgebrachten Feststellungen im Bereich der MWST darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der Abschlussprüfung keine umfassende Prüfung im Bereich der MWST vorgenommen wurde und dass eine vertiefte Prüfung bzw. Analyse zu weiteren (und auch wesentlicheren) Feststellungen führen könnte.

3. Verantwortung des Unternehmens für die korrekte Abrechnung der MWST

Die Verantwortung für die Buchführung und die Erstellung einer den jeweiligen gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Jahresrechnung liegt unbestrittenermassen beim zuständigen Leitungsorgan des Unternehmens. Die dabei zu beachtenden gesetzlichen Vorschriften umfassen auch die in- und ausländischen Gesetze zur MWST und die dazu erlassenen Vorschriften.

In bezug auf die MWST ist die Verantwortung des Unternehmens bzw. der Unternehmensleitung umfassend:

- Eintragung der Unternehmung ins MWST-Register bzw. in analoge Steuerregister im Ausland, sofern die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt sind. Dabei ist zu beachten, dass sich z. B. in der Schweiz eine Abrechnungspflicht auch ohne Steuerpflicht bei Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland ergibt, sofern der im Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) festgelegte Grenzbetrag pro Kalenderjahr (von derzeit CHF 10 000) überschritten wird. Ferner kann auch aufgrund der Weiterverrechnung eingekaufter Leistungen die Steuerpflicht ausgelöst werden.
- Korrekte und fristgerechte Deklaration der Umsätze, des Eigenverbrauchs, des Bezugs von Dienstlei-

stungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland sowie der Vorsteuern, letztere unter Berücksichtigung einer allenfalls erforderlichen Kürzung.

- MWST-Qualifikation der Entgelte (z.B. steuerbar oder ausgenommen) anhand der gesetzlichen Bestimmungen und der Praxisanweisungen. In gleicher Weise ist auch der Steuersatz (Normalsatz, reduzierter Steuersatz, Spezialsatz für Beherbergung) zu bestimmen.

gen in der Jahresrechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Für die Einhaltung jener Gesetze und Vorschriften, die sich nach seiner Beurteilung wesentlich auf den Abschluss auswirken können, muss der Prüfer hinreichende Prüfungsnachweise erlangen.

Zu prüfen ist insbesondere, ob die Jahresrechnung in Darstellung und Inhalt Gesetz und Statuten entspricht und ob

sentlichkeit der MWST in der zu prüfenden Jahresrechnung.

5.1 Beurteilung der Wesentlichkeit

Für die Beurteilung der Wesentlichkeit ist nicht der aktivierte oder passivierte Saldo der noch nicht ausgeglichenen MWST-Abrechnungen massgebend, sondern vielmehr das Total der MWST auf dem Umsatz [3], dem Eigenverbrauch sowie den Dienstleistungsbezügen von Unternehmen mit Sitz im Ausland betreffend das ganze zu prüfende Geschäftsjahr. Desgleichen ist auch der Gesamtbetrag der im Prüfungsjahr geltend gemachten Vorsteuern zu berücksichtigen. Ferner sind auch mögliche Risiken der Vorjahre einzubeziehen. Somit dürfte die MWST in den meisten zu prüfenden Unternehmen wesentlich sein.

5.2 Prüfungsablauf

Der Ablauf der Prüfung gestaltet sich wie folgt:

- Planung und Risikoanalyse;
- Allgemeine Prüfungshandlungen;
- Prüfungshandlungen in kritischen Bereichen.

5.3 Planung und Risikoanalyse

In der Planungsphase beurteilt der Prüfer die inhärenten Mehrwertsteuerrisiken unter Berücksichtigung von Branche, Tätigkeit und Komplexität des Unternehmens sowie einer allfälligen Zugehörigkeit zu einer MWST-Gruppe.

Aufgrund der Besprechung der Organisation sowie der internen Kontrollen im Bereich der MWST mit dem Mandanten erfolgt die Beurteilung der Organisation [4] hinsichtlich der inhärenten Risiken und Kontrollrisiken.

Im Rahmen der Revisionsplanung soll sich der Abschlussprüfer ferner erkundigen, ob sich die Geschäftstätigkeit des Unternehmens gegenüber dem Vorjahr wesentlich geändert hat (neue Produkte, Märkte, Verrechnungsflüsse) und ob die Auswirkungen auf die Umsatzsteuer abgeklärt wurden.

«In bezug auf die MWST ist die Verantwortung des Unternehmens bzw. der Unternehmensleitung umfassend.»

- Abklären der MWST-Handhabung von Geschäftstransaktionen, für welche die korrekte Abwicklung unklar ist (z.B. durch schriftliche Anfrage bei der Eidg. Steuerverwaltung [ESTV], Beizug eines Beraters).

Infolge des Selbstveranlagungsprinzips (Art. 46 MWSTG) liegt die volle und alleinige Verantwortung für die korrekte Umsetzung der relevanten Gesetzesbestimmungen und Vorschriften beim steuerpflichtigen Unternehmen selbst. Und dies in einem viel höheren Mass als bei den direkten Steuern, wo zumindest die Veranlagung durch die Steuerbehörden erfolgt.

Um die Vornahme einer sachgerechten MWST-Qualifikation der Entgelte nachzuweisen, empfiehlt es sich, in komplexen Verhältnissen eine Dokumentation (z.B. in Form eines Leistungskataloges) anzulegen, die auch den Nachvollzug durch Dritte ermöglicht.

4. Verantwortung des Abschlussprüfers

4.1 Ziel der Abschlussprüfung, Aufgaben des Abschlussprüfers

Der Abschlussprüfer hat eine Abschlussprüfung so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussa-

die Buchführung die Kriterien der Ordnungsmässigkeit (z.B. Bruttoprinzip, keine unzulässigen Verrechnungen von Aktiven und Passiven, Aufwand und Ertrag) erfüllt [2].

4.2 Abgrenzung des Prüfmandates

Die Abschlussprüfung beinhaltet keine systematische Suche nach Gesetzesverstössen, wie z.B. Verstösse gegen das MWSTG oder gegen entsprechende ausländische Gesetze zur Umsatzsteuer. Die vom Kunden einzuverlangende Auftragsbestätigung (vgl. PS 210 «Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers») hält dies explizit fest.

Es ist ebenso nicht Teil der Abschlussprüfung zu beurteilen, ob die MWST-Abwicklung für den Kunden optimal erfolgt. Der Abschlussprüfer ist letztlich auch nicht dafür verantwortlich, dass in einem Unternehmen Verstösse gegen das MWSTG bzw. entsprechende umsatzsteuerliche Vorschriften und Gesetze im Ausland verhindert werden.

5. Prüfung der MWST

Um eine effiziente Prüfung zu ermöglichen, wird der Abschlussprüfer unwesentliche Positionen der Jahresrechnung nicht oder nur analytisch prüfen. Somit stellt sich die Frage nach der We-

Wurde z.B. abgeklärt, ob aufgrund der geänderten Geschäftstätigkeit neu die Voraussetzungen für die MWST-Pflicht im In- und Ausland erfüllt sind?

Auch der Wegfall der Steuerpflicht [5] kann MWST-Folgen haben. Mit dem Wegfall der Steuerpflicht ist die Eigenverbrauchssteuer geschuldet [6]. Die Eigenverbrauchssteuer ist auf den noch vorhandenen Warenvorräten und Anlagegütern und Betriebsmitteln (inkl. Betriebsliegenschaft!) geschuldet, die wegen des früher getätigten Vorsteuerabzuges steuerunbelastet sind.

5.4 Allgemeine Prüfungshandlungen

Die nachfolgenden allgemeinen Prüfungshandlungen [7] führen in vielen Fällen auf effiziente Art zu aussagekräftigen Resultaten:

- a) kritische Beurteilung der MWST-Abrechnungen;
- b) Nachvollzug der Umsatzabstimmung;
- c) Prüfung von Abstimmungen und des Ausweises der MWST in der Jahresrechnung;
- d) Kritische Durchsicht der Vorsteuerplausibilisierung;
- e) Kritische Durchsicht der Berechnung der Vorsteuerkürzung.

5.4.1 Kritische Beurteilung der MWST-Abrechnungen

Im Rahmen einer analytischen Prüfung werden die MWST-Abrechnungen des Prüfungsjahres mit denen des Vorjahres verglichen und hinsichtlich Konsistenz geprüft:

- Haben sich das Total der deklarierten Entgelte und der geltend gemachten Abzüge gegenüber dem Vorjahr wesentlich geändert?
- Weicht die Aufteilung der Umsätze nach Steuersätzen [8] wesentlich gegenüber dem Vorjahr ab?
- Haben die Vorsteuerabzüge gegenüber dem Vorjahr zugenommen?
- Sofern die ausgenommenen Umsätze gegenüber dem Vorjahr wesentlich gestiegen sind, wurde auch die Vorsteuerkürzung [9] erhöht?

Sofern die Veränderungen nicht plausibel erklärt werden können, sind weitere Abklärungen erforderlich.

5.4.2 Nachvollzug der Umsatzabstimmung

Einer der möglichen wesentlichen Fehler ist, dass nicht alle Entgelte (im Sinne der MWST) vom Unternehmen erkannt und abgerechnet werden. Besonders heikel ist dies bei Verrechnungs- oder Gegengeschäften [10]. Für den Prüfer kann die Aufdeckung der unvollständigen Abrechnung der Entgelte besonders schwierig sein. Folgende Prüfungshandlungen stehen im Vordergrund:

- Befragung des Unternehmens im Rahmen der Planung und Risikoanalyse;
- Nachvollzug der Umsatzabstimmung.

Die Umsatzabstimmung ist vom Unternehmen zu erstellen und für die Prüfung einzuverlangen. Liegt keine korrekte und nachvollziehbare Umsatzabstimmung vor, ist die Prüfung der vollständigen Abrechnung der Entgelte nicht möglich. Und damit kann auch nicht beurteilt werden, ob die Umsatzsteuer vollständig abgeführt bzw. passiviert wurde.

Legt das Unternehmen (trotz Nachfrage) keine Umsatzabstimmung zur Prüfung vor, kann der Prüfer eine überschlägige Abstimmung selbst vornehmen [11].

Ist das Unternehmen auch im Ausland mehrwertsteuerpflichtig, sind die entsprechenden Umsätze in der Umsatzabstimmung gesondert aufzuführen. Auch diese Umsätze müssen mit der im jeweiligen Land eingereichten MWST-Abrechnung abgestimmt werden.

5.4.3 Prüfung von Abstimmungen und des Ausweises der MWST in der Jahresrechnung

Die Prüfung der Abstimmung der Vorsteuer- und der Umsatzsteuerkonten (allenfalls über ein MWST-Zahllastkonto) mit den MWST-Abrechnungen sollte in der Regel ohne besonderen Aufwand möglich sein. Bestehen Dif-

ferenzen, sind diese vom Unternehmen abzuklären und zu begründen. Dasselbe gilt für die Abstimmung der unter den übrigen Forderungen oder Verbindlichkeiten in der Jahresrechnung ausgewiesenen MWST mit den jeweiligen Hauptbuchkonten.

Schwieriger ist die Beurteilung, ob eine Rückstellung betreffend MWST-Risiken notwendig und/oder angemessen ist. Berechnung und Begründung der Rückstellung sind in jedem Fall durch das Unternehmen zur Verfügung zu stellen. Sofern Zweifel über die Angemessenheit bestehen, wird in der Regel ein MWST-Spezialist beizuziehen sein.

Ist (oder war) das Unternehmen Teil einer MWST-Gruppe, ist zu prüfen, ob dieser Sachverhalt im Anhang der Jahresrechnung offengelegt wird [12].

5.4.4 Kritische Durchsicht der Vorsteuerplausibilisierung

Insbesondere in Fällen, wo ein Unternehmen in einem grösseren Umfang Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezieht oder keinen vollen Vorsteuerabzug geltend machen kann, ist vom Unternehmen der Vorsteuerabzug zu plausibilisieren [13]. Aufgrund der Vorsteuerplausibilisierung kann beurteilt werden, ob die Dienstleistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland im wesentlichen vollständig deklariert wurden und der geltend gemachte Vorsteuerabzug im Einklang mit der Geschäftstätigkeit steht.

Der Abschlussprüfer beurteilt die Plausibilisierung und insbesondere die Erklärungen zu den Abweichungen. Liegt in den obenerwähnten Fällen keine Vorsteuerplausibilisierung vor, kann der Abschlussprüfer (nachdem er diese nochmals einverlangt hat) eine überschlägige Plausibilisierung selbst vornehmen.

5.4.5 Kritische Durchsicht der Berechnung der Vorsteuerkürzung

Die Vorsteuern sind zu kürzen, wenn das mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für eine steuerbare oder steuerbefreite als auch für eine

Abbildung 2

Prüfungshandlungen in kritischen Bereichen**Kritische MWST-Bereiche und Fragestellung¹**

Die nachfolgenden Bereiche sind nur dann von Bedeutung, wenn allfällige Fehler einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben.

Mögliche Prüfungshandlungen

Die Prüfungen erfolgen retrograd, ausgehend von den eingereichten MWST-Abrechnungen über die Hauptbuchkonten sowie über evtl. Hilfsbücher/Journale auf die jeweiligen Belege.

I. Umsatz, Dienstleistungsbezug

Das Unternehmen tätigte Umsätze, die nicht zum Normal-satz abgerechnet wurden; ist die Qualifikation dieser Umsätze gerechtfertigt?

Einsicht in die ausgestellten Rechnungen sowie evtl. die zugrunde liegenden Verträge. Stimmt die erbrachte Leistung bzw. die Leistungsbeschreibung mit dem verwendeten MWST-Satz überein?

Das Unternehmen deklarierte steuerbefreite Lieferungen und Dienstleistungen im Ausland (0%); sind die Nachweise für die Steuerbefreiung vorhanden?

Einsicht in die ausgestellten Rechnungen und Prüfung, ob entsprechende Nachweise für die Steuerbefreiung vorliegen:
a) für Lieferungen ins Ausland: vom Zoll originalgestempelte Exportpapiere
b) für Ausland-Ausland-Lieferungen: Rechnungen und Transportbelege, aufgrund deren die Lieferung nachweislich im Ausland erfolgte
=> Wichtig: Hat die Unternehmung die Steuerpflicht im Ausland abgeklärt (Dokumentation einsehen)? Falls nein, ist Abklärung noch zu veranlassen
c) für Dienstleistungen an Empfänger im Ausland: Prüfung, ob aufgrund der Rechnung und evtl. des zugrunde liegenden Vertrags die Dienstleistung nach Art. 14 MWSTG eindeutig als im Ausland erbracht gilt. Bei Dienstleistungen an Bankkunden im Ausland ist zusätzlich Formular A einzusehen. Weitere Prüfungen sind bei Leistungen an passive Investmentgesellschaften erforderlich².

Das Unternehmen deklarierte steuerbefreite Leistungen an diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen (0%); sind die Nachweise für die Steuerbefreiung vorhanden?

Einsicht in Rechnungen sowie in die notwendigen von den ausländischen Missionen und internationalen Organisationen ausgefüllten Formulare. Prüfung, ob die formellen und materiellen Anforderungen erfüllt sind³?

Das Unternehmen war im Ausland tätig (Betriebsstätten, Werklieferungen, Warenlager, Ausland-Ausland-Umsätze); sind die MWST-Folgen (z. B. Registrierung) im Ausland abgeklärt?

Prüfen, ob die Registrierungspflicht abgeklärt und die Umsätze deklariert wurden.

Das Unternehmen erzielte Verrechnungsgeschäfte mit Dritten oder Nahestehenden; wurden die Umsätze korrekt abgerechnet?

Einsicht in die Leistungsverrechnungen und in entsprechende Vereinbarungen. Prüfung, ob die erzielten Umsätze brutto abgerechnet werden und bei Leistungen an Nahestehende zu Drittvergleichspreisen.

Das Unternehmen erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen an Nahestehende; hält die Verrechnung dem Drittvergleich stand?

Das Unternehmen deklarierte ausgenommene Umsätze; ist die Qualifikation dieser Umsätze gerechtfertigt?

Einsicht in die Rechnungen sowie in allfällige zugrunde liegende Vereinbarungen. Prüfung, ob die erbrachten Leistungen gemäss Art. 18 MWSTG von der MWST ausgenommen sind⁴.

Das Unternehmen bezog steuerbare Dienstleistungen aus dem Ausland; wurden diese vollständig deklariert?

Prüfung, ob die Bezüge von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland abgerechnet werden: Befragung des Unternehmens und kritische Durchsicht der ohne MWST-Code verbuchten Leistungsbezüge.

Kritische MWST-Bereiche und Fragestellung	Mögliche Prüfungshandlungen
II. Eigenverbrauch	
Das Unternehmen übernahm Teil- oder Gesamtvermögen eines anderen Unternehmens mittels Meldeverfahren; wurde ein allfälliger Eigenverbrauch abgerechnet (erforderlich, sofern die Vorsteuerabzugsquote der übertragenden Gesellschaft höher war bzw. nicht bekannt ist)?	Einsicht in das der ESTV eingereichte Formular für das Meldeverfahren. Prüfung, ob abgeklärt wurde, ob Eigenverbrauch abzurechnen ist. Kritische Durchsicht der Bemessung eines allfälligen Eigenverbrauchstatbestands.
Das Unternehmen änderte die Nutzung ihrer Immobilien; wurde der Eigenverbrauch abgerechnet?	Prüfung, ob a) Eigenverbrauch auf den (ohne Option) vermieteten oder verkauften Betriebsliegenschaften abgerechnet wurde; b) Eigenverbrauch abgerechnet wurde, sofern eine Option (z. B. aufgrund von Mieterwechsel) wegfiel.
Das Unternehmen erstellte/renovierte Bauten auf eigene Rechnung; wurde eine allfällige Eigenverbrauchssteuer korrekt ermittelt?	Prüfung, ob a) der Eigenverbrauch abgerechnet wurde, sofern die Liegenschaften nicht bzw. nicht vollumfänglich für steuerbare Zwecke genutzt werden und die Voraussetzungen für den Eigenverbrauch erfüllt waren ⁵ ; b) die Berechnung des Eigenverbrauchs nachvollziehbar und plausibel ist.
Die Mitarbeiter konnten von Vergünstigungen profitieren (z. B. Geschäftsfahrzeuge, Rabatte, Gratisverpflegung usw.); wurde der Eigenverbrauch genügend berücksichtigt?	Befragung des Unternehmens, ob Leistungen an Mitarbeiter unter den Selbstkosten abgegeben wurden. Sofern ja, prüfen, ob die Deklaration des Eigenverbrauches ausreichend ist.
III. Vorsteuerabzug	
Das Unternehmen machte Vorsteuern geltend. Wurden die formellen Voraussetzungen beachtet?	Prüfung, ob a) die Rechnungen den formellen Anforderungen von Art. 37 MWSTG entsprechen und ob die eingekauften Leistungen in Zusammenhang mit der Erzielung steuerbarer bzw. steuerbefreiter Geschäftstätigkeit steht; b) die MWST-Einfuhrbescheinigung im Original vorliegen und mit den Lieferantenrechnungen abgestimmt werden können.
Wurden die materiellen Voraussetzungen beachtet (z. B. die Aufwendungen stehen im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen)?	
Das Unternehmen erhielt Subventionen, Spenden und/oder Sanierungsleistungen usw.; ist die vorgenommene Vorsteuerkürzung angemessen?	Prüfung, ob abgeklärt wurde, ob eine Vorsteuerkürzung erforderlich ist. Falls nicht, zusätzliche Abklärungen vornehmen lassen. Kritische Durchsicht der berechneten Vorsteuerkürzung.
<p>¹Keine abschliessende Darstellung.</p> <p>²Dienstleistungen an ausländische Offshore-Gesellschaften können u. U. der MWST unterliegen, vgl. hiezu Branchenbroschüre Nr. 14 «Finanzbereich», Ziff. 5.4 (gemäss Bericht des Bundesrates «10 Jahre MWST» wird eine für den Standort Schweiz vertretbare Regelung gefordert).</p> <p>³Die formellen und materiellen Voraussetzungen an steuerbefreite Leistungen an ausländische Missionen und internationale Organisationen sind in der im Sommer 2005 von der ESTV publizierten Broschüre «Diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen» detailliert festgehalten.</p> <p>⁴Um die Vornahme einer sachgerechten mehrwertsteuerlichen Qualifikation der Entgelte nachzuweisen, soll das mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen insbesondere in komplexen Verhältnissen eine Dokumentation (z. B. in Form eines Leistungskataloges) anlegen, die auch den Nachvollzug durch Dritte ermöglicht.</p> <p>⁵Vgl. hiezu die geänderten Voraussetzungen gemäss Broschüre «Praxisänderungen ab 1. Januar 2005» der ESTV, Ziff. 2.2.1. Vgl. Rudolf Schumacher, Partielle Nutzungsänderungen, in ST 11/05.</p>	

von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendet. Neben den von der Steuer ausgenommenen Umsätzen im Sinne von Art. 18 MWSTG können auch steuerrechtlich nicht als Umsätze geltende Einnahmen (z. B. Dividenden) und Nichtentgelte (Subventionen,

Spenden) zu einer Vorsteuerkürzung führen.

In den Praxisanweisungen der ESTV werden verschiedene Modelle zur Berechnung der Vorsteuerkürzung aufgezeigt [14].

Der Abschlussprüfer kann bei der Durchsicht der Berechnung der Vorsteuerkürzung insbesondere auf folgende Punkte achten:

- Können die zur Berechnung bezogenen Zahlen (z. B. Umsätze,

Lohnsummen, m²) mit anderen Dokumenten abgestimmt werden (Umsatz z.B. mit der Umsatzabstimmung, Mitarbeiteranzahl oder Lohnsumme mit der Lohnbuchhaltung)?

- Ist die errechnete Vorsteuerkürzung in Anbetracht des Umfangs der von der Steuer ausgenommenen Umsätze [15] bzw. der Nicht-Umsätze [16] und der Nicht-Entgelte [17] ausreichend hoch?

Ferner kann sich der Abschlussprüfer vergewissern, dass das Unternehmen das verwendete Berechnungsmodell

fürten allgemeinen Prüfungen ausreichende Prüfsicherheit erlangt haben. Ist dies der Fall, kann auf weitere Prüfungen in der Regel verzichtet werden.

Je nach Situation ist die Prüfung der Verlässlichkeit der internen Kontrollen in den wesentlichen MWST-Bereichen in einem mehrjährigen Rhythmus zu empfehlen.

In der Praxis bewährt es sich zudem, gewisse MWST-relevante Prüfungen direkt bei der Prüfung anderer Gebiete vorzusehen. So kann z.B., wo immer

ohne weitere Prüfung häufig nicht ausgeschlossen werden kann.

5.5.2 Kritische Bereiche

Im Rahmen der beschriebenen allgemeinen Prüfungen kann sich der Abschlussprüfer vergewissern, dass der gegenüber der ESTV deklarierte Umsatz vollständig ist und dass der geltend gemachte Vorsteuerabzug sowie die allenfalls vorgenommene Vorsteuerkürzung plausibel sind. Somit bestehen hinsichtlich der MWST insbesondere noch folgende Risiken:

- Auf den Umsätzen wurde zu wenig in- und allenfalls ausländische MWST abgerechnet. Sei es, weil z.B.
 - a) Leistungen mehrwertsteuerlich falsch qualifiziert wurden,
 - b) bei Exportlieferungen die notwendigen originalgestempelten Ausfuhrdokumente fehlen oder
 - c) bei Dienstleistungen an Leistungsempfänger im Ausland die notwendigen buch- und belegmässigen Nachweise fehlen.
- Die aufgrund von Nutzungsänderungen geschuldete Eigenverbrauchssteuer wurde nicht vollständig abgerechnet.
- Der Bezug von steuerbaren Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland wurde nicht vollständig abgerechnet (insbesondere dann ein Risiko, wenn keine Rechnungen vorliegen sowie wenn dem Unternehmen kein voller Vorsteuerabzug zusteht).
- Vorsteuern wurden in einem zu hohen Mass geltend gemacht. Dies kann folgende Ursachen haben:
 - a) Vorsteuern wurden auf der Basis von Belegen geltend gemacht, die

«Nicht der Abschlussprüfer hat sicherzustellen, dass die MWST korrekt abgewickelt und abgerechnet wird, sondern das zu prüfende Unternehmen.»

regelmässig dahingehend prüft (bzw. durch einen externen MWST-Spezialisten prüfen lässt), ob es den aktuellen Verwaltungsanweisungen der ESTV entspricht und sachgerecht ist.

5.5 Prüfungshandlungen in kritischen Bereichen

5.5.1 Notwendigkeit zusätzlicher Prüfungen

Sofern das Unternehmen über eine angemessene Organisation sowie wirksame Kontrollen im Bereich MWST verfügt und keine komplexen MWST-Verhältnisse vorliegen, kann der Abschlussprüfer bereits aufgrund der Risikoanalyse und allenfalls durchge-

Eingangsrechnungen eingesehen werden (Prüfung der Einstandspreise der Vorräte und der wesentlichen Anlagezugänge, Prüfung, ob Aufwand geschäftsmässig begründet ist usw.), auch systematisch deren Konformität mit Art. 37 MWSTG geprüft werden.

Bestehen Mängel in der Organisation oder der Ausgestaltung der internen Kontrolle im Bereich der MWST und lässt auch das Ergebnis der allgemeinen Prüfungshandlungen nicht auf eine korrekte Abrechnung schliessen, sind in den als kritisch identifizierten Bereichen zusätzliche Prüfungen vorzusehen. Dasselbe gilt auch bei komplexen Verhältnissen, wenn das Risiko von Fehlern, die zu wesentlichen Fehlansagen in der Jahresrechnung führen,

- nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten oder
- b) Vorsteuern wurden geltend gemacht, obwohl die eingekauften Leistungen nicht in Zusammenhang mit einer steuerbaren Tätigkeit stehen.

5.5.3 Bestimmung der Prüfungshandlungen

Nicht der Abschlussprüfer hat sicherzustellen, dass die MWST korrekt abgewickelt und abgerechnet wird, sondern das zu prüfende Unternehmen. Von daher sind bei der Bestimmung der Prüfungen in den relevanten Risikogebieten vorerst die Fragen zu stellen: Wie stellt das Unternehmen im entsprechenden Risikogebiet sicher, dass Abwicklung und Abrechnung korrekt erfolgen? Welche organisatorischen Massnahmen und internen Kontrollen hat das Unternehmen vorgesehen, und beurteilt es diese als ausreichend?

Die Risikogebiete des Unternehmens sind aufgrund der Geschäftstätigkeit und Branchenzugehörigkeit zu identifizieren. Eine nicht abschliessende Aufzählung möglicher Risikofelder und entsprechender Prüfungen finden sich in *Abbildung 2*.

5.6 Berichterstattung


Je nach Bedeutung der aus der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse zur Rechnungslegung bzw. internen Kontrolle im Bereich der MWST ist dem Kunden angemessen Bericht zu erstatten (z.B. im Erläuterungsbericht, Management Letter). Es kann dabei empfehlenswert sein, auf die Verantwortung der Unternehmensleitung in bezug auf die MWST hinzuweisen. In besonderen Verhältnissen soll der Abschlussprüfer ausdrücklich festhalten, dass aufgrund der Abschlussprüfung keine Zusage zur zweckmässigen und korrekten Abwicklung der MWST gegeben wird.

Die Berichterstattung an die Unternehmensleitung darf selbstverständlich inhaltlich nicht im Widerspruch zum Revisionsbericht (z.B. zuhanden der Generalversammlung, Mitgliederversammlung) stehen.

Über wesentliche Mängel ist – unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften – an die entsprechenden Organe und Instanzen, unter bestimmten Umständen im gesetzlichen und/oder statutarischen Revisionsbericht zuhanden der General- bzw. Mitgliederversammlung, zu berichten.

6. Fazit

Gerade aufgrund der Komplexität der MWST ist es für den Abschlussprüfer äusserst schwierig, die wesentlichen MWST-Risiken bei dem zu prüfenden Unternehmen zu erkennen. Er sollte sich darauf abstützen können, dass das Unternehmen alles unternimmt, um die MWST korrekt abzuwickeln. Ist dies nicht der Fall (aufgrund der Komplexität, mangelnder personeller Ressourcen), ist der Beizug eines externen MWST-Spezialisten zur Risikobeurteilung in Erwägung zu ziehen. Der damit verbundene Aufwand ist letztlich auch im Interesse des Unternehmens, da so Fehler korrigiert und rechtzeitig Massnahmen getroffen werden können, um eine korrekte Abwicklung sicherzustellen.

Die Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhandkammer hat eine Arbeitsgruppe eingesetzt, die an der Erarbeitung einer Prüfungsempfehlung (PE) zur Prüfung der MWST ist. Ferner ist auch eine Überarbeitung des Handbuchs für Wirtschaftsprüfer (HWP) geplant. Somit wird der Abschlussprüfer in naher Zukunft zusätzliche Hinweise zur Prüfung der MWST erhalten. 

Anmerkungen

- 1 Studie der PWC «Wie viel ist die Mehrwertsteuer wert», April 2004.
- 2 Aufgaben und Verantwortung des Abschlussprüfers sind ausführlich in den Schweizer Prüfungsstandards (PS) festgehalten. Bei kleineren Gesellschaften gelten nach wie vor die Grundsätze zur Abschlussprüfung (GzA), vgl. die Richtlinie zur Abschlussprüfung (RzA) Nr. 5.
- 3 Massgebend ist das Total der Umsätze, d.h. inkl. ausgenommener und steuerbefreiter Entgelte, da u.U. die Qualifikation der Umsätze durch den Kunden (z.B. aufgrund fehlender Dokumentation) nicht zutreffend war.

- 4 Welche organisatorischen Massnahmen in einem Unternehmen zur Sicherstellung einer korrekten Abrechnung der MWST notwendig sind, vgl. Andreas Russi, MWST – Alles eine Frage der Organisation, in ST 11/05.
- 5 Der Wegfall der Steuerpflicht kann dabei verschiedene Gründe haben: Der steuerbare Umsatz unterschreitet aufgrund einer Verlagerung, Redimensionierung oder Aufgabe der Geschäftstätigkeit den Grenzwert; die Option, d.h. freiwillige Versteuerung, auf ausgenommenen Umsätzen wird aufgehoben bzw. fällt weg (z.B. freiwillige Versteuerung auf der Miete fällt aufgrund eines Mieterwechsels oder des Verkaufs der Liegenschaft ohne Option weg).
- 6 Vgl. hiezu die ausführlichen Hinweise in den Spezialbroschüren der ESTV Nr. 04 «Eigenverbrauch» und Nr. 05 «Nutzungsänderung».
- 7 Dazu benötigt der Abschlussprüfer vom Kunden folgende Unterlagen: alle MWST-Abrechnungen und Korrekturabrechnungen des Jahres, Saldenbilanz und Jahresrechnung sowie Umsatzsteuer- und Vorsteuerkonten, Umsatzabstimmung, Vorsteuerplausibilisierung, Berechnung der Vorsteuerkürzung.
- 8 Die Aufteilung der Umsätze nach den verschiedenen Steuersätzen (7,6%, 2,4% und 3,6%) ist in den Ziffern 070, 071 und 074 der MWST-Abrechnung ersichtlich.
- 9 Die Vorsteuerkürzung wird unter Ziff. 130 deklariert. Insbesondere bei Banken wird ein Teil der erforderlichen Vorsteuerkürzung (aufgrund der Vorsteuerpauschale für Banken) direkt bei den deklarierten anrechenbaren Vorsteuern berücksichtigt.
- 10 Es ist immer wieder anzutreffen, dass Gegengeschäfte nicht brutto erfasst werden. Gleichen sich die gegenseitig erbrachten Leistungen (z.B. im Bereich der Werbung, bei Natural sponsoring) der Unternehmen gar aus, kann eine buchhalterische Erfassung bei ungenügender Organisation und interner Kontrolle u.U. sogar ganz «vergessen» gehen.
- 11 Eine überschlägige Umsatzabstimmung (bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten) kann wie folgt vorgenommen werden: In einem ersten Schritt werden zu den in der Jahresrechnung ausgewiesenen Erträgen die Umsätze aus Verkäufen von Sachanlagen und Wertschriften addiert und die bereits in den Erträgen ausgewiesenen Gewinne aus Verkäufen von Anlagevermögen und Wertschriften subtrahiert. Hierauf werden die Kontokorrente sowie die wesentlichen Aufwandminderungen hinsichtlich möglicher Weiterverrechnungen an Dritte und Konzerngesellschaften kritisch durchgesehen und, sofern sie als Entgelt zu betrachten sind, ebenfalls dazugaddiert. Bildung und Auflösung von Ertragsabgrenzungen sind zu neutralisieren. Passivierte Kundenvorauszahlungen sind (da auch bei Abrechnung nach vereinbartem Entgelt, die MWST bereits bei Eingang der Kundenvorauszahlung abzurechnen ist) ebenfalls zum Entgelt hinzuzurechnen. In einem zweiten Schritt wird das Total der so ermittelten Entgelte mit der Summe aller in den MWST-Abrechnungen deklarierten Entgelten abgestimmt. Wesentliche Abweichungen sind zu klären. Die nicht zum Normalsatz abgerechneten Entgelte sind im Rahmen der weiteren Prüfungen mit den jeweiligen Konten/Journalen abzustimmen und mittels Stichproben der zugrunde liegenden Rechnungen/Belege auf korrekte mehrwertsteuerliche Qualifikation zu prüfen.

- 12 Die Unternehmen einer MWST-Gruppe haften gegenüber der ESTV solidarisch für MWST-Nachforderungen, Verzugszinsen und Bussen der MWST-Gruppe. Die Haftung erstreckt sich auf den Zeitraum, wo sie der MWST-Gruppe angehörten.
- 13 Die Vorsteuerplausibilisierung ist ein Vergleich der geltend gemachten Vorsteuern mit den mutmasslich auf den Leistungsbezügen angefallenen MWST. Dabei werden zuerst die Salden der verschiedenen Aufwandkonten vier Kategorien zugeteilt: 1. ohne MWST (z.B. Salärkonten, Mietaufwand, sofern der Vermieter nicht optiert hat), Zins- und Steueraufwand); 2. mit MWST zum Normalsatz (z.B. Warenaufwand, Beratungsleistungen); 3. mit reduziertem MWST-Satz von 2,4% (z.B. Warenaufwand, Ess- und Trinkwaren, Druckerzeugnisse – vgl. hierzu Art. 36 MWSTG); 4. MWST zum Sondersatz für Beherbergung von 3,6% (dürfte in den meisten Fällen unwesentlich sein). Die Zugänge im Anlagevermögen und in den Warenvorräten sind ebenfalls einer dieser Kategorien zuzuordnen. Anschliessend wird die MWST pro Kategorie berechnet unter Berücksichtigung der allgemeinen Vorsteuerkürzung von 50% für Verpflegung und der unternehmensspezifischen Vorsteuerkürzung (z.B. wegen gemischter Verwendung). Weicht der so ermittelte mutmassliche Vorsteuerabzug deutlich von den effektiv geltend gemachten Vorsteuern ab, sind zusätzliche Abklärungen erforderlich.
- 14 Vgl. hierzu insbesondere die Spezialbroschüre Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung» sowie Branchenbroschüre Nr. 14 «Finanzbereich» mit einer nur für Banken zulässigen Berechnung der Vorsteuerpauschale.
- 15 Ausgenommene Umsätze sind in Art. 18 MWSTG abschliessend aufgezählt. Auf einige dieser Umsätze kann optiert werden (vgl. Art. 26 MWSTG), wodurch sie neu als steuerbare Umsätze keinen negativen Einfluss auf den Vorsteuerabzug haben.
- 16 Als Nicht-Umsätze, welche zu einer Vorsteuerkürzung führen, gelten insbesondere: Dividenden eines Unternehmens, das als Geschäftszweck das Halten von Beteiligungen hat.
- 17 Insbesondere folgende Nicht-Entgelte führen zu einer Vorsteuerkürzung: Subventionen, Beiträge der öffentlichen Hand, Spenden. Vgl. hierzu auch Spezialbroschüre Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung».

RESUME

Risques liés à la TVA, lors de la révision

Pratiquement la totalité des entreprises dont le bilan est soumis à révision, est concernée par la *taxe sur la valeur ajoutée (TVA)*.

Un sondage effectué auprès d'entreprises suisses a révélé qu'un peu plus des trois quarts des entreprises interrogées attendent que la TVA soit vérifiée dans le cadre d'une révision ordinaire. Tant du point de vue des entreprises que de celui des organes de révision, il conviendrait de remédier à cette lacune au niveau des attentes en matière de vérification de la TVA. Dans sa confirmation de mandat, dans la déclaration d'intégralité et dans son rapport au client, le réviseur a la possibilité de souligner les responsabilités particulières de l'entreprise en matière de TVA et de faire clairement remarquer que sa mission ne consiste pas à mettre à jour des déficiences dans la déclaration et le paiement de la TVA. Sa mission consiste à organiser et à effectuer son audit de manière à identifier avec une probabilité raisonnablement acceptable les erreurs essentielles éventuellement contenues dans un bilan.

Si le réviseur estime que la TVA est un élément essentiel pour l'entreprise concernée (compte tenu du montant de TVA par rapport au chiffre d'affaires et aux prestations à soi-même, et par rapport au montant total des impôts préalables à faire valoir), il sera nécessaire de procéder à des contrôles de la TVA. Il est conseillé d'effectuer les vérifications suivantes:

1. évaluation critique des déclarations de TVA
2. vérification de la conformité du chiffre d'affaires déclaré
3. vérification des concordances par réconciliation (déclaration de TVA/comptabilité/bilan annuel) et de la présentation correcte de la TVA dans le bilan.
4. vérification critique de la plausibilité des impôts préalables
5. vérification critique du calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable

La vérification n° 4 doit être effectuée notamment lorsque des prestations de services sont acquises d'entreprises domiciliées à l'étranger (entreprises tierces, sociétés au sein d'un groupe

économique), représentent un volume important. La vérification n° 5 est nécessaire si l'entreprise réalise des volumes importants de chiffres d'affaires exclus de la TVA ou si elle reçoit des dons, des subventions ou similaires.

En outre, le réviseur devra apprécier, en matière de TVA, l'organisation et les contrôles internes que l'entreprise aura mis en place. Si, suite à cette évaluation ou au résultat de ses différentes vérifications, il parvient à la conclusion que le risque d'erreurs substantielles dans le bilan est limité à une probabilité raisonnable acceptable, le réviseur peut très souvent renoncer à procéder à des vérifications supplémentaires.

Dans le cas contraire, il faudra effectuer des vérifications spécifiques dans les domaines identifiés comme critiques. Le client en sera alors informé et il sera nécessaire, le cas échéant, de faire appel à un expert en TVA. Ainsi, il lui sera laissé l'opportunité de faire lui-même appel à un expert afin d'analyser ses risques en matière de TVA.

FO/JA