

Berücksichtigung der Mehrwertsteuer (MWST) bei der Abschlussprüfung Hinweise aus der Prüferpraxis

4. November 2014

Felix Ort
Engagement Partner
Ernst & Young AG



Disclaimer: die Aussagen des Referenten entsprechen seiner persönlichen Meinung und stimmen nicht zwingend mit der Meinung der Treuhand-Kammer oder von Ernst & Young überein



Themen / Inhaltsverzeichnis

- ▶ Ziele des Referates
- ▶ Empfehlungen und Hinweise zur Berücksichtigung der MWST bei der Abschlussprüfung (Auswahl)
- ▶ Spannungsfeld des Wirtschaftsprüfers
- ▶ Verantwortung des Managements
- ▶ Pflichten des Abschlussprüfers (ordentliche Prüfung)
- ▶ Hauptprobleme
- ▶ Vorgehen bei der Prüfung der Mehrwertsteuer (ordentliche Prüfung)
- ▶ Prüfung der MWST

Themen / Inhaltsverzeichnis

- ▶ Kommunikation mit dem Kunden
- ▶ Zusammenfassung Praxishinweise
- ▶ 7 wichtige MWST-Risiken

Beilagen

- Prüfungshinweis 20
- Artikel aus dem ST 2012/1-12
- MWST-Fragestellungen
- MWST-Abrechnung (effektive Abrechnung)

Ziele des Referates

- ▶ Es ist bekannt, welche Empfehlungen bei der Prüfung der MWST zu berücksichtigen sind
- ▶ Wissen, wie die Prüfung der MWST effektiv und effizient vorgenommen werden kann
- ▶ Worauf ist bei der Kommunikation mit dem Kunden besonders zu achten
- ▶ 7 wichtige MWST-Risiken mit möglichem Einfluss auf die Jahresrechnung

Empfehlungen und Hinweise zur Berücksichtigung der MWST bei der Abschlussprüfung (Auswahl)

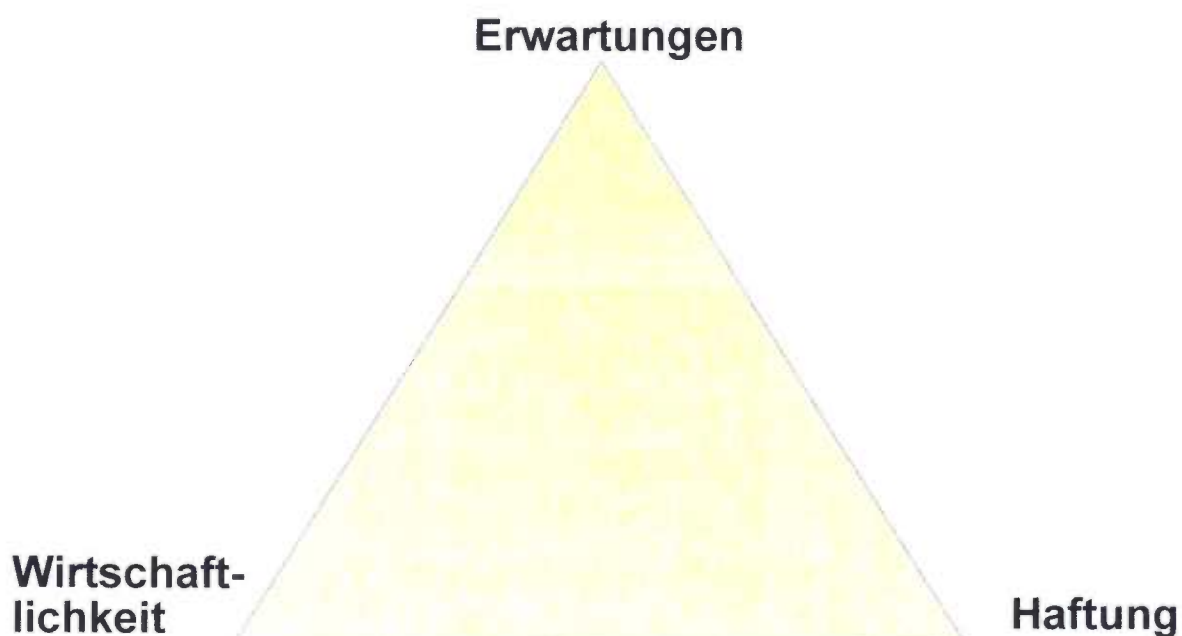
a) Für eingeschränkte Revisionen

- ▶ Standard zur eingeschränkten Revision
- ▶ Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band „Eingeschränkte Revision“; Dezember 2013

b) Ordentliche Revisionen

- ▶ Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2013
- ▶ Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 2009, Band 2 „Abschlussprüfung“
- ▶ Schweizer Prüfungshinweis 20 (PH 20): Berücksichtigung der Mehrwertsteuer (MWST) bei der Abschlussprüfung (gültig für Prüfung von Abschlüssen, die nach dem 15.12.2013 enden)
- ▶ Diverse Fachartikel im Treuhänder etc

Spannungsfeld des Wirtschaftsprüfers



Verantwortung des Managements

Es liegt in der Verantwortung des Managements, unter Aufsicht der für die Überwachung Verantwortlichen sicherzustellen, **dass die Geschäftstätigkeit der Einheit in Übereinstimmung mit den Bestimmungen der Gesetze und anderer Rechtsvorschriften ausgeübt wird.** Dies schliesst die Einhaltung der Bestimmungen in Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften ein, durch welche die auszuweisenden Beträge und Angaben im Abschluss einer Einheit festgelegt werden. – PS 250, Ziff. 3

Pflichten des Abschlussprüfers (ordentliche Prüfung)

.... Der Abschlussprüfer ist jedoch weder dafür verantwortlich, Verstösse zu verhindern, noch kann vom Abschlussprüfer die Aufdeckung der Verstösse gegen sämtliche Gesetze und andere Rechtsvorschriften erwartet werden.

Der Abschlussprüfer ist dafür verantwortlich, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, dass der Abschluss als Ganzes frei von einer wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellung ist. Bei der Durchführung einer Abschlussprüfung berücksichtigt der Abschlussprüfer den massgeblichen gesetzlichen und sonstigen regulatorischen Rechtsrahmen... – PS 250, Ziff. 4f (Auszug)

Hauptprobleme

1. MWST = Transaktionssteuer -> die MWST-lich korrekte Abwicklung kann von Transaktion zu Transaktion unterschiedlich sein
2. Entscheidungen zur Abwicklung werden ohne Berücksichtigung von MWST-lichen Aspekten gefällt (Verlagerung von IP, Verkauf Betriebsliegenschaften, Einführung Kommissionärsstruktur, Ausgliederung der Administration ins Ausland, etc)
3. Auch nicht im MWST-Register eingetragene Unternehmen können MWST Risiken haben (z.B. aufgrund der Bezugssteuer)
4. Nicht ausreichende Kenntnisse der aktuellen relevanten MWST-Regelungen (insb. bei Transaktionen im Ausland)

Vorgehen bei der Prüfung der Mehrwertsteuer (ordentliche Revision)

1. Schritt Beurteilung der Wesentlichkeit

2. Schritt Planung und Risikobeurteilung

- a) Planung und Risikoanalyse durch den Prüfer (PH 20; ST 2012/1-2, S 47ff)
- b) Analyse durch den Kunden
 - MWST-Fragestellung Schweiz -> vgl. Beilage
 - MWST-Fragestellung Ausland -> ST 2012/1-2, Seite 46 (Abbildung 3)
- c) und/oder Besprechung der Risiken mit Kunde (allenfalls MWST-Spezialist beiziehen)

Vorgehen bei der Prüfung der Mehrwertsteuer (ordentliche Revision)

3. Schritt Allgemeine Prüfungshandlungen

4. Schritt Prüfungshandlungen in kritischen Bereichen

5. Schritt Einverlangen Vollständigkeits- erklärung und Berichterstattung

Prüfung der MWST

Allgemeine Fragen

- ▶ Geschäftsfelder des Revisionskunden? -> Was macht er, in welchen Ländern ist er tätig?
- ▶ Wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr?
- ▶ Sachgerechte Organisation und interne Kontrollen, um eine korrekte Abrechnung der MWST sicherzustellen?
- ▶ Haben Steuerrevision, andere Nachforschungen oder Rückfragen seitens der Steuerbehörden stattgefunden -> Einblick in entsprechende Korrespondenz zur Feststellung allf. Nachforderungen **WPH LSE**

WPH LSE = «weitergehende Prüfungshandlungen eingeschränkte Revision

MPH LSE = «minimale» Prüfungshandlung eingeschränkte Revision

MWST-Abrechnung als Prüfprogramm

[illegible]

Seite 13

Abendveranstaltung 4. November 2014 – Treuhand-Kammer Sektion Zürich

Prüfung entlang der MWST-Abrechnung (Befragung, analytische Prüfungen, allg. Prüfungen)

**Ziff. 200
Entgelt**

- Alle Entgelte deklariert?
- Liegt eine Umsatzabstimmung vor?
MPH LSE
- Nachweis aufgrund der Umsatzabstimmung (JR -> MWST-Abrechnung), dass alle Entgelte deklariert sind?
 - Auch z.B. Anlageverkäufe und Kostenweiterverrechnungen, die nicht über den Umsatz gebucht werden
- Abweichungen zwischen JR und MWST-Abrechnungen erläutert/ dokumentiert?
- Nachvollzug der Umsatzabstimmung
WPH LSE

Seite 14

Abendveranstaltung 4. November 2014 – Treuhand-Kammer Sektion Zürich

Prüfung entlang der MWST-Abrechnung (Befragung, analytische Prüfungen, allg. Prüfungen)

Ziff. 200 - 280 Abzüge	○ Entsprechen die deklarierten Abzüge unserem Verständnis der Tätigkeit der Unternehmung? ○ Sind die Veränderungen gegenüber dem Vorjahr plausibel (z.B. prozentualer Anteil der Abzüge (steuerbefreite Leistungen, Leistungen im Ausland, ausgenommenen Leistungen nach Art. 21 MWST) am Gesamtentgelt?
Ziff. 231 Leistungen im Ausland	○ Ausland <-> Ausland Lieferungen und werkvertragliche Leistungen im Ausland deklariert?

Prüfung entlang der MWST-Abrechnung (Befragung, analytische Prüfungen, allg. Prüfungen)

Ziff. 301 – 341 Entgelt nach Steuersätzen	○ Entspricht die Aufteilung unseren Erwartungen? ○ Sind Veränderungen gegenüber dem Vorjahr plausibel?
Ziff. 381 Bezugssteuer	○ Entspricht die Deklaration unseren Erwartungen? • Bekannte Dienstleistungsbezüge enthalten (grössere Honorare Dritter, Lizenzen, Belastungen vom Konzern aus dem Ausland • Einkäufe von (aktivierten) IP, Patentrechten etc enthalten?

Prüfung entlang der MWST-Abrechnung (Befragung, analytische Prüfungen, allg. Prüfungen)

Ziff. 399 Geschuldete Steuer	○ Abgestimmt mit dem Umsatzsteuerkonto? WPH LSE
Ziff. 400, 405 Vorsteuer	○ Entspricht Vorsteuerabzug unseren Erwartungen? ○ Sind die Veränderungen gegenüber dem Vorjahr plausibel?
Ziff. 410 Einlage- entsteuerung	○ Sofern wesentlich -> begründet, Nachweise vorhanden?

Prüfung entlang der MWST-Abrechnung (Befragung, analytische Prüfungen, allg. Prüfungen)

Ziff. 415 Vorsteuer- korrekturen	○ Vorsteuerkorrektur erfolgt, wenn Abzüge unter Ziff 230 (ausgenommene Entgelte)?
Ziff. 420 Vorsteuerkürzung	○ Vorsteuerkürzung erfolgt, wenn Mittelflüsse unter Ziff. 900 (Subventionen, etc)?
Ziff. 479 Vorsteuerabzug	○ Mit den Vorsteuerkonten abgestimmt? WPH LSE
Ziff. 500 bzw. 510 Schuld/Guthaben gegenüber ESTV	○ Mit Bilanzkonto (MWST-Guthaben, Steuerzahllastkonto) abgestimmt? MPH LSE

Detailprüfung (Risikobereiche) entlang der MWST-Abrechnung

Ziff. 220 – 280 Abzüge	○ Abzüge begründet, Nachweise vorhanden? ⇒ retrograde Prüfung ⇒ bei stichprobenweisen Belegprüfungen, wesentliche Posten einbeziehen
Ziff. 400, 405 Vorsteuern	○ Vorsteuern begründet, Nachweise vorhanden? ⇒ retrograde Prüfung ⇒ bei stichprobenweisen Belegprüfungen, wesentliche Posten einbeziehen (z.B. Veranlagungsverfügung MWST bei Einfuhrsteuern)

Kommunikation mit dem Kunden

Folgende Unterlagen zielen auch darauf ab, eine ungerechtfertigte Erwartung der Gesellschaft zu vermeiden

- ▶ Auftragsbestätigung
- ▶ Vollständigkeitserklärung
- ▶ Weiter hilft es, wenn der Kunde eine Risikobeurteilung selbst vornimmt

Mängel und erforderlichen Abklärungsbedarf frühzeitig im Management Letter oder in einer Besprechungsnotiz allf. sogar im umfassenden Bericht aufnehmen

Heikel ist es aber, im Management Letter prominent auf untergeordnete Feststellungen im Bereich MWST hinzuweisen

Zusammenfassung Praxishinweise

- ▶ Korrekte/vollständige Umsatzabstimmung einverlangen
- ▶ Risikobeurteilung durch den Kunden vornehmen lassen
- ▶ Nachweise einverlangen, dass bei MWST-lich heiklen (neuen) Geschäftstätigkeiten / Auslandsgeschäften die MWST-lich korrekte Behandlung abgeklärt wurde
- ▶ Unterlagen zur letzten MWST-Revision durch die Steuerverwaltung einverlangen
- ▶ Auftragsbestätigung und Vollständigkeitserklärungen einfordern (sicherstellen, dass auch Vertreter der obersten Unternehmensleitung mit unterzeichnen)
- ▶ MWST-Risiken frühzeitig (in der Planungsphase) identifizieren und mit Kunde besprechen

Zusammenfassung Praxishinweise

- ▶ MWST-Prüfung möglichst so frühzeitig durchführen, dass Kunde Zeit für zusätzliche Abklärungen hat
- ▶ Bei erhöhten MWST-Risiken kann es sinnvoll sein, einen MWST-Spezialisten beizuziehen bzw. beiziehen zu lassen
- ▶ Auf Risiken und wesentliche Transaktionen fokussieren
- ▶ Mängel bei der Kontrolle oder fehlende rechtzeitige Abklärungen bei neuen Geschäftsfeldern mit erhöhtem MWST Risikopotential in der Berichterstattung an Kunde adressieren (Management Letter, umfassender Bericht an VR etc)

Zusammenfassung Praxishinweise

- ▶ MWST-Beratung nur durch die Spezialisten (und nicht im Rahmen der Durchführung des Revisionsmandates -> Spezialauftrag)
- ▶ Ausbildung/Weiterbildung der mit der Prüfung betrauten Personen (Sensibilisierung für die Risiken)

7 wichtige MWST-Risiken

1. Leistungserbringung an Gesellschaften in sog. offshore Ländern ohne ausreichende Substanz -> Risiko Durchgriff
2. Nicht fakturierte Leistungen an nicht MWST-registrierte Konzerngesellschaften -> Risiko MWST-Belastung ohne Vorsteuerabzug
3. Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen aus dem Ausland durch nicht MWST-registrierte Gesellschaft -> Risiko Bezugssteuer, die nicht geltend gemacht werden kann
4. Verkauf oder sale&lease back von Betriebsliegenschaften ohne Option/Meldverfahren -> Risiko Aufrechnung Eigenverbrauch

7 wichtige MWST-Risiken

5. Umsatzsteuerpflicht im Ausland; grenzüberschreitende Reihengeschäfte -> Risiko ausl. MWST
6. Zu tiefe MWST-Sätze oder Behandlung als steuerbefreite Leistung ohne ausreichende Nachweise -> Risiko Aufrechnung
7. Frühere Abklärungen mit der ESTV bzw. durch Berater werden nicht mehr hinterfragt, auch wenn Geschäftstätigkeit erweitert/verlagert wurde oder wenn MWSTG oder ESTV-Praxis geändert hat -> alte Regelungen sind nicht mehr anwendbar

SCHWEIZER PRÜFUNGSHINWEIS 20: BERÜCKSICHTIGUNG DER MEHRWERSTEUER (MWST) BEI DER ABSCHLUSSPRÜFUNG

Datum der ersten Veröffentlichung: 20. Januar 2014
Mit letzter Änderung vom: -



INHALTSVERZEICHNIS	Textziffer
Einleitung	1-5
Verantwortung des Steuerpflichtigen	6-7
Pflichten der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung sowie der Geschäftsleitung	8-15
Prüfung durch den Abschlussprüfer	16-23
Risikoeinschätzung und Prüfungshandlungen	24-33
Vollständigkeitserklärung	34
Berichterstattung	35-41
Rücktritt vom Mandat	42
Anhang 1: Ergänzung der Vollständigkeitserklärung (Beispiel)	
Anhang 2: Risikoeinschätzung und Prüfungshandlungen	

Der vorliegende Prüfungshinweis (PH) wurde vom Ausschuss des Vorstands der TREUHAND-KAMMER am 17. Januar 2014 verabschiedet. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2013 enden. Er ist im Zusammenhang mit den fachlichen Verlautbarungen der TREUHAND-KAMMER zu verstehen.

Einleitung

- 1 Von der Mehrwertsteuer (MWST) sind praktisch sämtliche Unternehmen betroffen. In Abhängigkeit von Art und Umfang der Tätigkeit eines Unternehmens kann die Auswirkung der MWST auf den Abschluss erheblich sein, womit ein Risiko wesentlicher falscher Darstellungen im Abschluss besteht (Ausweis der Steuerforderungen und/oder -verbindlichkeiten; Rückstellungen für MWST-Risiken).
- 2 Für die rechtmässige Buchführung und Rechnungslegung ist die Unternehmensleitung verantwortlich (z.B. bei einer AG der Verwaltungsrat). Zu den entsprechenden gesetzlichen Vorschriften zählt auch das **Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz; MWSTG, SR 641.20; vgl. Art. 70 MWSTG)** samt nachgeordneten Erlassen sowie allfällig analog anwendbare ausländische Bestimmungen.
- 3 Der Abschlussprüfer plant und führt die Prüfung so durch, dass wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss mit hinreichender Sicherheit erkannt werden.¹
- 4 Dieser PH soll dem Abschlussprüfer Hinweise für die Prüfung geben, soweit diese in Zusammenhang mit Einflüssen der MWST auf den Abschluss steht. Insbesondere soll sie den Prüfer in Fragen der Risikoeinschätzung, bei der Planung und Durchführung seiner Arbeiten sowie bei der Berichterstattung betreffend die MWST unterstützen.
- 5 Dieser PH gibt keine Anleitung für die technische Handhabung der MWST durch den Steuerpflichtigen.

Verantwortung des Steuerpflichtigen

- 6 Der Steuerpflichtige ist für die korrekte und fristgerechte Deklaration der Entgelte mit den entsprechenden Steuersätzen, der Bezugsteuer sowie der Vorsteuern, unter Berücksichtigung einer allenfalls erforderlichen Korrektur, verantwortlich.
- 7 Infolge des Selbstveranlagungsprinzips (Art. 71 und 72 MWSTG) liegt die volle und alleinige Verantwortung für die korrekte Umsetzung der relevanten Rechtsvorschriften beim steuerpflichtigen Unternehmen selbst (im Unterschied zu den direkten Steuern, wo die Veranlagung durch die Steuerbehörde erfolgt), spätestens im Zeitpunkt der Finalisierung. Die Frist endet mit der ordentlichen Deklarationsfrist der Abrechnungsperiode, in welche der 180. Tag nach dem letzten Geschäftsabschluss fällt. Eine wichtige Voraussetzung für die korrekte Selbstveranlagung ist eine zweckmässige Organisation von Rechnungswesen und Buchführung.

¹ PS 200 „Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den Schweizer Prüfungsstandards“

Pflichten der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung sowie der Geschäftsleitung

Pflichten im Allgemeinen

- 8 Es ist Pflicht der Unternehmensleitung (z.B. bei einer AG des Verwaltungsrates: Art. 716a Abs. 1 OR), sicherzustellen, dass
 - die Buchführung den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung (Art. 957a Abs. 2 OR) folgt;
 - die Rechnungslegung die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellt, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können (Art. 958 OR);
 - die für das Unternehmen geltenden Gesetze und anderen Vorschriften (je nach Rechtsform) eingehalten sind (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 5 OR).

Die Pflichten der Unternehmensleitung umfassen insbesondere auch die Ausgestaltung des Rechnungswesens und der Finanzkontrolle (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR).

Pflichten in Bezug auf die MWST

- 9 Um eine rechtmässige Buchführung und Jahresrechnung unter Einbezug der MWST-Belange zu gewährleisten, muss die Unternehmensleitung die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und weiteren Vorschriften sowie die Praxis der Steuerbehörden im Bereich der MWST im In- und Ausland beachten.
- 10 Die Unternehmensleitung ist dafür verantwortlich, die Gesellschaft in das MWST-Register bzw. in analoge Steuerregister im Ausland eintragen zu lassen, sofern die Voraussetzungen für eine Steuerpflicht erfüllt sind.
- 11 Die Unternehmensleitung muss zum Beispiel beachten, dass sich in der Schweiz eine Abrechnungspflicht auch bei Bezug von Leistungen von Unternehmen aus dem Ausland ergibt. Dies gilt selbst bei fehlender Steuerpflicht, wenn der im MWSTG festgelegte Grenzbetrag pro Kalenderjahr (von derzeit CHF 10'000) für solche Leistungen überschritten wird.
- 12 Der Steuerpflichtige muss seine Mittelzuflüsse anhand der gesetzlichen Bestimmungen mehrwertsteuerlich korrekt qualifizieren (z.B. steuerbar oder ausgenommen). In gleicher Weise ist auch der anzuwendende Steuersatz zu bestimmen. Um die sachgerechte mehrwertsteuerliche Qualifikation der Mittelzuflüsse nachzuweisen, ist insbesondere in komplexen Verhältnissen eine Dokumentation (z.B. in Form eines Leistungskataloges) anzulegen, die den Nachvollzug durch Dritte ermöglicht.
- 13 Der Steuerpflichtige ist dafür verantwortlich, dass die Nachweise für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Mittelzuflüsse und Vorsteuern sowie die sonstigen von Gesetz und Behörden vorgeschriebenen Unterlagen so aufbewahrt werden, dass die gesetzlichen Auskunftspflichten erfüllt werden können. In der Schweiz gilt für Belege, welche Immobilien betreffen, eine Aufbewahrungsfrist von mindestens 25 Jahren, für übrige Belege von mindestens 10 Jahren.

- 14 Sofern dem Steuerpflichtigen die mehrwertsteuerlich korrekte Handhabung der Geschäftstransaktionen nicht klar ist, obliegt es ihm selbst, sich rechtzeitig Klarheit zu verschaffen (z.B. durch schriftliche Anfrage bei der zuständigen Steuerbehörde oder Beizug eines Beraters).
- 15 Die Abschlussprüfung bedingt die Unternehmensleitung weder von den genannten Pflichten im Allgemeinen noch von den Pflichten in Bezug auf die MWST.

Prüfung durch den Abschlussprüfer

Ziel der Prüfung; Aufgaben des Abschlussprüfers

- 16 Das vom Abschlussprüfer abgegebene Prüfungsurteil bezieht sich darauf, ob der Abschluss in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit dem massgebenden Regelwerk der Rechnungslegung aufgestellt wurde.² Der Abschlussprüfer unterliegt den relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen und behält eine kritische Grundhaltung während der gesamten Prüfung bei. Er ist sich bewusst, dass Umstände bestehen können, die dazu führen, dass der Abschluss wesentliche falsche Darstellungen enthält.
- 17 Die Abschlussprüfung ist darauf ausgerichtet, hinreichende Sicherheit zu geben, dass der Abschluss als Ganzes frei von einer wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellung ist.³ "Hinreichende Sicherheit" ("reasonable assurance") ist ein Konzept, das sich auf das Zusammentragen von Nachweisen bezieht, die der Berufsangehörige benötigt, um darauf basierend eine Schlussfolgerung über die Sachverhaltsinformationen als Ganzes ziehen zu können.⁴ Sie bezieht sich somit auf den ganzen Prüfungsprozess.
- 18 Der Abschlussprüfer prüft, ob die Jahresrechnung in Darstellung und Inhalt Gesetz und Statuten entspricht und ob die Buchführung die Kriterien der Ordnungsmässigkeit erfüllt.
- 19 Der Abschlussprüfer trägt bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung der Bedeutung der MWST im Verhältnis zur Jahresrechnung als Ganzes angemessene Rechnung. Er legt die Prüfungshandlungen gemäss seiner Einschätzung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen in der Jahresrechnung fest, welche als Folge unsachgemässer Behandlung der MWST entstehen können.

Abgrenzung des Prüfungsauftrags

² PS 200
³ PS 200
⁴ PS 500 „Prüfungsnachweise“

- 20 Der Abschlussprüfer macht in seinem Prüfungsurteil keine Aussage zu einzelnen Positionen der Jahresrechnung (wie Steuerforderungen und/oder -verbindlichkeiten, Rückstellungen für MWST-Risiken).
- 21 Das Prüfungsurteil über den Abschluss als Ganzes beinhaltet keine Zusage der Zweckmässigkeit von Risikomanagement und internen Kontrollen des Unternehmens in Bezug auf die MWST. Ebenso wenig äussert sich der Abschlussprüfer im Urteil dazu, ob das Unternehmen zur Handhabung der MWST optimierte Prozesse etabliert hat oder nicht.
- 22 Der Abschlussprüfer ist nicht dafür verantwortlich, dass in einem Unternehmen Verstösse gegen das MWSTG – bzw. entsprechende ausländische Gesetze – verhindert werden.
- 23 Die Abschlussprüfung beinhaltet keine systematische Suche nach dolosen Handlungen oder sonstigen Verstössen gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften wie z.B. Verstösse gegen das MWSTG oder entsprechende ausländische Gesetze. Zur Klarstellung des Inhalts der Abschlussprüfung werden die vereinbarten Bedingungen in der sog. Auftragsbestätigung schriftlich festgehalten.⁵

Risikoinschätzung und Prüfungshandlungen

Beurteilung der Organisation

- 24 In der Planungsphase beurteilt der Abschlussprüfer die inhärenten MWST-Risiken unter Berücksichtigung von Branche, Tätigkeit und Komplexität des Unternehmens sowie der allfälligen Zugehörigkeit zu einer MWST-Gruppe.
- 25 Lediglich mit Blick auf seine Zielsetzung (vgl. Tz.16 ff.) beurteilt der Abschlussprüfer Organisation und interne Kontrollen im Bereich MWST hinsichtlich des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos. Er befragt dazu Vertreter des Unternehmens. Hierbei kann *Anhang 2, Teil A* des vorliegenden Prüfungshinweises als Hilfsmittel dienen. In der Planungsphase beschränkt sich der Prüfer auf die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und damit zusammenhängenden Tätigkeiten.

Allgemeine aussagebezogene Prüfungshandlungen

- 26 Die allgemeinen aussagebezogenen Prüfungshandlungen in *Anhang 2, Teil B* können dem Abschlussprüfer auf effiziente Art zu einer aussagekräftigen Beurteilung verhelfen.
- 27 Kommt der Abschlussprüfer aufgrund seiner Beurteilung der Organisation des Unternehmens im Bereich MWST oder des Ergebnisses der allgemeinen Prüfungshandlungen zum Schluss, dass das Risiko einer wesentlichen falschen Darstellung im Abschluss auf ein vertretbar niedriges Mass beschränkt werden kann, sind keine weiteren Prüfungshandlungen angezeigt.

Ergänzende Prüfungshandlungen in kritischen Bereichen

⁵ PS 210 „Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge (Beispiel in der Anlage 1-1)“

- 28 Zeigt sich aufgrund der vorgenommenen Risikobeurteilung (vgl. Tz. 24 f.) oder der allgemeinen Prüfungshandlungen (vgl. Tz. 26 f.), dass das Risiko einer wesentlichen falschen Darstellung im Abschluss nicht auf ein vertretbar niedriges Mass beschränkt werden kann, sind zusätzliche Prüfungshandlungen erforderlich. Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit sind die noch nicht rechtskräftig festgesetzten Steuerforderungen und/oder -verbindlichkeiten der abgeschlossenen Steuerperioden heranzuziehen (z.B. in der Schweiz beträgt die Festsetzungsverjährung fünf Jahre, für ausländische MWST können abweichende Fristen gelten).
- 29 Der Abschlussprüfer identifiziert die kritischen Bereiche, in denen ein erhöhtes Risiko einer wesentlichen falschen Darstellung im Abschluss anhand von Prüfungshandlungen gemäss den Textziffern 24 bis 27 nicht auf ein vertretbar niedriges Mass beschränkt werden kann und nimmt dort entsprechende Prüfungshandlungen vor (bei Bedarf ist ein Sachverständiger beizuziehen).⁶
- 30 In dieser Phase kann es angezeigt sein, dass in Ergänzung zur Einschätzung des Konzepts interner Kontrollen im Bereich MWST (vgl. Tz. 25) zweckmässige Wirksamkeitsprüfungen vorgenommen werden.
- 31 Der Abschlussprüfer soll – gegebenenfalls gestützt auf die Wirksamkeitsprüfungen (vgl. Tz. 30) – soweit möglich analytische Prüfungshandlungen und erst bei Bedarf Einzelfallprüfungen vornehmen.⁷
- 32 Kann der Abschlussprüfer in komplexeren Verhältnissen (Branche, Rechtsstrukturen, grenzüberschreitende Transaktionen, Geschäftstätigkeiten im Ausland) durch die Prüfungshandlungen das Risiko einer wesentlichen falschen Darstellung im Abschluss nach seiner Einschätzung nicht auf ein vertretbar niedriges Mass beschränken, ist es in der Regel zweckmässig, die Unternehmensleitung zu ersuchen, ein Gutachten eines Sachverständigen⁸ beizubringen.
- 33 Bringt die Unternehmensleitung trotz Aufforderung kein Gutachten eines Sachverständigen bei, entscheidet der Abschlussprüfer, ob infolge der fehlenden Möglichkeit, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen - aufgrund einer von der Unternehmensleitung auferlegten Beschränkung des Prüfungsumfangs - der Bericht dadurch beeinflusst wird (eingeschränktes Prüfungsurteil, versagtes Prüfungsurteil, Nichtabgabe eines Prüfungsurteils).⁹

Vollständigkeitserklärung

- 34 Der Abschlussprüfer verlangt von der Unternehmensleitung eine Vollständigkeitserklärung. Die Unternehmensleitung bestätigt darin ausdrücklich ihre Verantwortung für die Jahresrechnung und somit implizit auch für die korrekte Behandlung der MWST. In besonderen Verhältnissen kann es angezeigt sein, die Verantwortung der Unternehmensleitung im Bereich der MWST besonders zum Ausdruck zu bringen. Die in den Anlagen 2 und 2-1 von PS 580¹⁰ beispielhaft

⁶ PS 620, „Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers“

⁷ PS 500

⁸ PS 500, Textziffer 8

⁹ PS 705 „Modifizierung des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“

¹⁰ PS 580 „Schriftliche Erklärungen“

aufgeführten Erklärungen werden dann durch einen Textbaustein wie in *Anhang 1* dieses Prüfungshinweises ergänzt.

Berichterstattung

- 35 In Bezug auf die Berichterstattung wird auf PS 260¹¹ verwiesen.
- 36 Erkenntnisse über bedeutende Schwächen der internen Kontrollen und über MWST-Risiken, die der Abschlussprüfer aus seinen Prüfungshandlungen im Bereich der MWST gewinnt, bringt er der Unternehmensleitung in geeigneter Form zur Kenntnis. In dieser Kommunikation bringt er – sofern als zweckdienlich erachtet – überdies klar zum Ausdruck, dass mit dem Prüfungsurteil keine Zusicherung der zweckmässigen und korrekten Handhabung der MWST abgegeben wird.
- 37 Ist ein Sachverhalt durch den Abschlussprüfer – evtl. auch nach Beiziehung eines Sachverständigen – mehrwertsteuerlich nicht hinreichend beurteilbar und sind die möglichen Auswirkungen auf die Jahresrechnung wesentlich, kann der Abschlussprüfer zum Schluss kommen, dass eine Modifizierung des Prüfungsurteils oder ein Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Vermerk des Abschlussprüfers anzubringen ist.¹²
- 38 Bei einer Auseinandersetzung zwischen Unternehmen und Steuerbehörden kann eine wesentliche Unsicherheit über den Verfahrensausgang bestehen. Soweit nicht bereits in Form von Rückstellungen oder darin enthaltenen stillen Reserven ausreichende Deckung für dieses Risiko besteht sowie der Sachverhalt wesentlich und im Anhang sachgemäss offen gelegt ist, bringt der Abschlussprüfer im Vermerk einen Absatz zur Hervorhebung des Sachverhalts wegen Unsicherheit hinsichtlich eines Verfahrens an.¹³
- 39 Der Abschlussprüfer ist sich bewusst, dass die Prüfung Verhältnisse oder Ereignisse aufdecken kann, die zu Zweifeln Anlass geben, ob ein Unternehmen gesetzliche oder andere Vorschriften einhält; davon können auch Vorschriften im MWST-Recht betroffen sein. Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen schreibt das Gesetz dem Abschlussprüfer vor, wem und in welcher Form er festgestellte Verstösse gegen Gesetz oder Statuten meldet.¹⁴
- 40 Der Abschlussprüfer beurteilt, ob aus allfälligen Verstössen gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften wesentliche falsche Darstellungen resultieren, die im Abschluss nicht angemessen berücksichtigt sind, und ob er deswegen ein eingeschränktes oder ein versagtes Prüfungsurteil abzugeben hat oder sogar die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils erklären muss.¹⁵
- 41 Da Verstösse gegen das MWST-Recht neben zivilrechtlichen auch zu strafrechtlichen Konsequenzen für das Unternehmen bzw. dessen Leitungsorgane führen können, wird die Berichterstattung in solchen Fällen besonders sorgfältig erfolgen. Dabei wird auch der

¹¹ PS 260 „Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen“

¹² PS 705; PS 706 „Hervorhebung eines Sachverhalts und Hinweis auf sonstige Sachverhalte durch Absätze im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers“

¹³ PS 706

¹⁴ PS 250 „Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss bei einer Abschlussprüfung“

¹⁵ PS 705

Ermessensspielraum, der bei der Beurteilung von Sachverhalten in aller Regel besteht, gebührend zum Ausdruck gebracht.

Rücktritt vom Mandat

- 42 Ist das Unternehmen nicht bereit, die Massnahmen zu treffen, welche der Abschlussprüfer unter den gegebenen Umständen für notwendig erachtet, kann er in schwerwiegenden Fällen zum Schluss kommen, vom Mandat zurückzutreten. Ein Faktor, der diese Schlussfolgerung beeinflusst, kann sein, dass das Unternehmen sich weigert, dringend notwendige Abklärungen zur Beseitigung von Unsicherheiten im Bereich der MWST vorzunehmen, welche einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben können.

Anhang 1: Ergänzung der Vollständigkeitserklärung (Beispiel)

In der Vollständigkeitserklärung gegenüber der Revisionsstelle einer AG¹⁶ kann z.B. folgende Erklärung eingefügt werden:

„Wir sind für die Einhaltung der gesetzlichen und anderen Vorschriften im Bereich der MWST verantwortlich. Insbesondere gewährleisten wir, dass die MWST im In- und gegebenenfalls im Ausland korrekt abgerechnet wird sowie Unklarheiten im Bereich MWST zeitnah abgeklärt werden. Gesetzesänderungen, Gerichtsentscheide und Praxisänderungen der Steuerbehörden mit Auswirkung auf unser Unternehmen haben wir sachgerecht verfolgt. Gemäss unseren Abklärungen bestehen im Bereich der MWST keine wesentlichen Risiken bzw. sind die bekannten Risiken in der Jahresrechnung angemessen berücksichtigt.“

Die in der beispielhaften Aufzählung in der Anlage von PS 580 enthaltene Erklärung betreffend Einhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften („Die...AG hat alle vertraglichen Vereinbarungen eingehalten, [...] auf die Jahresrechnung haben könnten“) wird dann entsprechend angepasst.

¹⁶PS 580

Anhang 2: Risikoeinschätzung und Prüfungshandlungen

Die nachstehende Arbeitshilfe ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

Entsprechende Arbeitspapiere des Vorjahres werden mit herangezogen.

Die Arbeitshilfe gliedert sich wie folgt:

- Eingangsfragen zur Steuerpflicht und MWST-Registrierung
- Fragen zur Organisation (Teil A)
- Allgemeine Prüfungshandlungen (Teil B)

11

Die nachstehende Arbeitshilfe ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

Eingangsfragen zur Steuerpflicht und MWST-Registrierung				Referenz	Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund
1	Ist das Unternehmen für MWST-Zwecke im In- oder Ausland registriert?	Ja	Nein		Falls ja → weiter mit Teil A Falls nein → weiter mit Frage 1a
1a	Wenn nein, liegt eine plausible Erklärung für die Nichtregistrierung vor?	Ja	Nein		Falls ja → keine weiteren Prüfungshandlungen notwendig. Falls nein → weitere angemessene Prüfungshandlungen sind vorzunehmen.
2	Wird bei einer bestehenden Befreiung von der MWST-Pflicht die gesetzliche Vorschrift zur Deklaration der Bezugsteuer angemessen beachtet?	Ja	Nein		
3	Wird die Pflicht/Notwendigkeit allfälliger Registrierungen im Ausland ausreichend überwacht und umgesetzt?	Ja	Nein		

12

Die nachstehende Arbeitshilfe ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

A Fragen zur Organisation

Das entsprechende Feld ist anzukreuzen (Nein-Antwort = potenzielles MWST-Risiko). Die Informationen können durch Befragung des MWST-Verantwortlichen und/oder des CFO gewonnen werden.

Fragen zur Organisation				Referenz	Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund
A 1	Ist festgelegt, wer für die Behandlung der MWST und deren Qualitätssicherung verantwortlich ist und liegt das notwendige Fachwissen vor?	Ja	Nein		
A 2	Hat diese Person Kenntnisse der Geschäftsprozesse und wird sie laufend über ausserordentliche Geschäftstransaktionen und Prozessänderungen informiert?	Ja	Nein		
A 3	Wenn ja, hat diese Person eine Position, um Entscheide und Massnahmen bei Mitarbeitern durchzusetzen und hat sie nicht nur eine funktionale Verantwortung im Konzern, sondern ist sie effektiv in eine rechtliche Verantwortung als Teil der geprüften Gesellschaft eingebunden (z.B. Handelsregistereintrag)?	Ja	Nein		

13

Fragen zur Organisation				Referenz	Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund
A 4	Gibt es interne Richtlinien zu den wesentlichen Fragen im Unternehmen bezüglich der Handhabung der MWST und werden sie laufend aktuellen Entwicklungen angepasst?	Ja	Nein		
A 5	Werden bei neuen Geschäftsvorfällen oder strukturellen Veränderungen die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen ausreichend abgeklärt?	Ja	Nein		
A 6	Werden im Ausland Direktlieferungen oder Reihengeschäfte ausgeführt? Wenn ja, wurde die internationale MWST-Pflicht in unterschiedlichen Jurisdiktionen laufend abgeklärt?	Ja	Nein		
A 7	Ist eine für die MWST-Handhabung zweckmässige Organisation vorhanden? • Korrekte Erfassung der Geschäftsvorfälle • Korrekte Deklaration und Abrechnung • Prüfspur (MWST-Abrechnung → Journal → Beleg) • Umsatz- und Vorsteuerabstimmung • Finalisierung • Ablage/Aufbewahrung • etc.	Ja	Nein		

14

Fragen zur Organisation (Fortsetzung)				Referenz	Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund
A 8	Beurteilt das Management die internen Kontrollen im Bereich MWST als ausreichend, und wurden diese Kontrollen im IKS sachgemäss dokumentiert?	Ja	Nein		
A 9	Fand in den drei letzten, der Prüfungsperiode vorangegangenen Jahren eine Revision durch die Steuerbehörde oder einen externen Berater statt?	Ja	Nein		
A 9 a	Wenn ja, kam es zu keinen wesentlichen Feststellungen?	Ja	Nein		
A 9 b	Wenn ja, wurden die Weisungen der Steuerbehörden oder die Empfehlungen des Beraters umgesetzt?	Ja	Nein		
A 9 c	Ist die Gesellschaft in ein hängiges MWST-Verfahren involviert?	Ja	Nein		

15

Fragen zur Organisation (Fortsetzung)				Referenz	Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund
A 10	Ergeben sich aus Korrespondenz mit den Steuerbehörden und/oder dem Berater keine Anhaltspunkte auf wesentliche steuerliche Auswirkungen, die berücksichtigt werden müssten?	Ja	Nein		
	Gesamtbeurteilung der MWST-Organisation: Besteht aufgrund der Erkenntnisse aus den vorstehenden Fragen eine MWST-Organisation, die den wesentlichen Risiken der MWST ausreichend Rechnung trägt? <i>Wenn ja, können zur Erlangung zusätzlicher Urteilssicherheit fallweise die unter B erwähnten Prüfungshandlungen durchgeführt werden. Wenn nein, sind die Prüfungshandlungen in Teil B angezeigt und je nach Risikosituation zusätzliche Abklärungen und Prüfungshandlungen durchzuführen.</i>	Ja	Nein		

16

Die nachstehende Arbeitshilfe ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

B Allgemeine Prüfungshandlungen

Die nachstehenden Beispiele allgemeiner Prüfungshandlungen können der Erlangung zusätzlicher Urteilssicherheit dienen.

Allgemeine aussagebezogene Prüfungshandlungen				Referenz	Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund
B 1	Hat das Unternehmen für das der Prüfungsperiode vorangegangene Geschäftsjahr eine plausible und nachvollziehbare Umsatzabstimmung entsprechend den Anforderungen von Art. 128 Abs. 2 MWSTV erstellt? <i>Die Umsatzabstimmung ist vom Unternehmen innert 180 Tagen zu erstellen, und allfällige Abweichungen sind zu begründen.</i>	Ja	Nein		

17

B 2	Die analytische Prüfung der in- und gegebenenfalls ausländischen MWST-Deklarationen zeigt keine nicht den Erwartungen entsprechenden Abweichungen. Mögliche analytische Prüfungshandlungen: • Vorjahresvergleich • Umsatzaufteilung (steuerbar / steuerbefreit / ausgenommen / Nichtentgelte / Steuersätze) • Vorsteuerkorrektur bei wesentlichen ausgenommenen Umsätzen	Ja	Nein		
B 3	Ist der Ausweis der MWST in der Jahresrechnung korrekt und vollständig? • Steuerforderungen und/oder -verbindlichkeiten • Rückstellungen für MWST-Risiken • Offenlegung allfällige aktuelle oder frühere Zugehörigkeit zu einer MWST-Gruppe im Anhang. <i>Der Nachweis ist vom Unternehmen zu erbringen.</i>	Ja	Nein		

18

Die Empfehlung zur Prüfung, welche die Berücksichtigung der Mehrwertsteuer (MWST) im Rahmen der Abschlussprüfung behandelt (PE 1), wurde überarbeitet. Die überarbeitete Version berücksichtigt die Veränderungen bei der MWST und die Entwicklungen im Bereich der Prüfung der letzten Jahre. Sie gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2012 oder danach beginnen [1].

NIKLAUS HONAUER
FELIX ORT
CLAUDIUS RUEGSEGER
ANDREAS RUSSI

EMPFEHLUNG ZUR PRÜFUNG DER MWST

Hinweise zur Handhabung von MWST-Risiken in der Abschlussprüfung

1. EINLEITUNG

Im Jahre 2006 wurde die PE 1 erstmals herausgegeben. In der Zwischenzeit haben sich sowohl im Bereich der MWST als auch im Bereich der Prüfung Änderungen ergeben, welche eine Überarbeitung der PE 1 nahelegen.

Per 1. Januar 2010 wurde ein grundlegend überarbeiteter Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) in Kraft gesetzt. Dieses führte zu einer geänderten Gewichtung der MWST-Risiken der Unternehmen. Insbesondere die Risiken im Bereich des Formalismus wurden entschärft. Die hohe Eigenverantwortung der Unternehmen besteht jedoch nach wie vor. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass die Komplexität des MWSTG mit mehreren Steuersätzen und vielen Ausnahmen unverändert hoch und somit risikobehaftet ist.

Seit der Publikation der ersten Fassung der PE 1 wurden im Gesellschaftsrecht per 1. Januar 2008 die neuen Bestimmungen zur Revisionspflicht in Kraft gesetzt. Diese unterscheiden zwischen einordentlichen und einer eingeschränkten Revision. Damit ändert sich auch der Anwendungsbereich der PE 1, weil diese Empfehlung im Zusammenhang mit dem Schweizer Prüfungsstandards (PS) steht und somit nur bei ordentlichen Revisionen zur Anwendung kommt. Eingeschränkte Revisionen erfolgen nach dem separaten Standard zur eingeschränkten Revision, welcher seinerseits ebenfalls Empfehlungen für Prüfungshandlungen im Bereich der MWST enthält. Sie sind primär auf die Situation bei kleineren Unternehmen ausgerichtet. Die PE 1 ist unverändert eine Empfehlung. Es besteht keine Verbindlichkeit bei der Umsetzung. Für Abschlüsse für Perioden, die am 1. Januar 2012 oder danach beginnen, gelten für die ordentliche Revision neu die angehobenen Grosseinkriterien «20-40-250» [2].



NIKLAUS HONAUER, DR. IUR.
HSG, RECHTSANWALT,
LEITER MWST BERATUNG
SCHWEIZ, PRÄSIDENT
DES MWST-KOMPETENZ-
ZENTRUMS DER
TREUHAND KAMMER
PARTNER, PWC
ZÜRICH/BASEL



FELIX ORT
BETRIEBSÖKONOM HWV,
DIPLOM WIRTSCHAFTS-
PRÜFER
ENGAGEMENT PARTNER,
ERNST & YOUNG AG
ZÜRICH

Damit wird die gleichzeitig in Kraft gesetzte neue Fassung der PE 1 primär nur noch bei der Prüfung von grosseren Unternehmen zur Anwendung empfohlen.

2. ZIEL UND ZWECK

Die Überarbeitung der PE 1 erfolgte mit dem Ziel, ein besseres Instrument an die neuen Gegebenheiten anzupassen und damit sowohl aus formeller Sicht wie insbesondere auch aus materieller Sicht den Veränderungen Rechnung zu tragen. An der Kernzielsetzung der PE 1 hat sich mit der Überarbeitung nichts geändert: Sie soll – die unterschiedlichen Verantwortlichkeiten von Unternehmen und Prüfer und – die Prüfungspflichten gemäss Schweizer Prüfungsstandards aufzeigen, – den Prüfer mit Arbeitshilfen (PE 1, Anhang 2) unterstützen und – Möglichkeiten der Kommunikation mit dem Kunden aufzeigen.

Insgesamt ist es das Ziel der PE 1, Unsicherheiten bezüglich der im Bereich MWST notwendigen Prüfarbeiten und Vorgehensweise zu beseitigen und Abhilfe zu leisten. Mit der Revision des MWSTG standen bei vielen Unternehmen die Erleichterungen in formellen Belangen stark im Vordergrund. Die unveränderte und in erheblichem Ausmass bestehende materiellen Risiken der MWST fanden oft nicht die entsprechende Beachtung. Die PE 1 zeigt daher auf, welche Pflichten der steuerpflichtigen Unternehmen und den verantwortlichen Organen auch nach der Revision des MWSTG auferlegt werden.

Bei der Überarbeitung wurde auch der potenzielle Einsatz bei den Prüfungen hinterfragt. Die PE 1 ist ein nicht verbindlicher Teil der PS, welche ihrerseits Grundlage für die

ordentliche Prüfung nach Schweizer Recht darstellen. Dies führt dazu, dass diese Empfehlung primär bei grösseren Unternehmen zur Anwendung kommen wird, welche zudem in der Regel über ein dokumentiertes internes Kontrollsystem verfügen, dessen Existenz entsprechend den Bestimmungen von Art. 728a OR ebenfalls geprüft wird. Da grössere Schweizer Unternehmen nicht nur national tätig sind, wurden bei der Überarbeitung bewusst die ausländischen Umsetzungen stärker gewichtet, als dies im ersten PE 1 im Jahre 2006 der Fall war. Im nachfolgenden Kapitel 3 wird noch weiter auf die Bedeutung ausländischer Umsatzsteuern bei Schweizer Prüfkunden eingegangen.

PE 1 geht unverändert auf die einzelnen Aspekte der Prüfung ein und enthält wiederum eine Arbeitshilfe, welche bei der Risikoinschätzung und den Prüfungshandlungen unterstützend beigegeben werden kann. Über die Vorgehensweise bei der Abschlussprüfung gibt das Kapitel 4 detailliert Auskunft.

Im Bereich der Kommunikation mit dem Kunden stehen die Unterpunkte Vollständigkeitserklärung, Berichterstattung im Zentrum. Auch bei diesen Punkten sind in der PE 1 Hilfestellungen zur Vorgehensweise in Form von Textvorlagen bzw. Referenzen zu den entsprechenden PS-Bestimmungen enthalten.

Insgesamt ist zu beachten, dass die PE 1 unverändert eine Hilfestellung ist, welche für den spezifischen Bereich MWST aufzeigt, wie die einzelnen, sich aus den PS und den Gesetzen ergebenden Pflichten im Bereich der MWST auf eine zu prüfende Unternehmung und den Ablauf einer Prüfung auswirken können. Die Anwendung erfolgt wie bei jeder Prüfungsempfehlung auf freiwilliger Basis.

3. BEDEUTUNG DER MWST FÜR DIE UNTERNEHMUNG

Für die Unternehmung hat die MWST eine wesentliche Bedeutung. Sie ist als Selbstdeklarationssteuer ausgestaltet und birgt in deren Umsetzung wesentliche Risiken. Die Unternehmung – und nicht der Abschlussprüfer [3, 4] – hat eine Reihe von Aspekten zu beachten, um die MWST korrekt abzuwickeln. Es beginnt mit der Frage, ob die Unternehmung MWST-pflichtig ist und dies nicht nur in der Schweiz, sondern auch im Ausland. Bei einer Steuerpflicht sind die materiellen und formellen Vorschriften zu beachten sowie die geschuldeten Steuern periodengerecht zu begleichen. Fehler in den Prozessabläufen oder im EDV-System sowie falsche mehrwertsteuerliche Qualifikationen können zu massiven Steuernachbelastungen führen. Zusätzlich drohen Verzugszinsen, Bussen oder gar die Eröffnung



CLAUDIUS RUEGSEGER
LIC. RER. POL., DIPLOM
WIRTSCHAFTSPRÜFER
SENIOR MANAGER,
KPMG ZÜRICH



ANDREAS RUSSI
DIPLOM WIRTSCHAFTSPRÜFER,
DIPLOM EXPORTE IN RECH-
NUNGSLEGUNG UND
CONTROLLING PARTNER,
MITGLIED DES MWST-KOM-
PETENZENTRUMS DER
TREUHAND KAMMER
KPMG AG ZÜRICH

nung eines strafrechtlichen Verfahrens. Wird eine Registrierungsspflicht im Ausland nicht erkannt, drohen z. B. in der EU mit Steuersätzen von bis zu 25% Nachbelastungen, welche einen empfindlichen Minderungsverlust nach sich ziehen können [5].

3.1 Registrierungspflichten. Eine Registrierungspflicht bei Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit in der Schweiz ist meist gegeben. Werden Geschäftstätigkeiten im Ausland ausgeübt, muss die Registrierungspflicht zusätzlich

«Die Unternehmung – und nicht der Abschlussprüfer – hat eine Reihe von Aspekten zu beachten, um die MWST korrekt abzuwickeln.»

lich in den entsprechenden Ländern überprüft werden. Dies ist herausfordernd, wenn die gesetzlichen Grundlagen in einer anderen Sprache als zum Beispiel in Deutsch oder Englisch abgefasst sind. Zusätzlich ist in diversen Ländern das Bestellen eines Steuerstellvertreters notwendig. Eine Registrierung im Ausland ist nicht nur aus organisatorischer Sicht aufwendig, sondern birgt zusätzliche Risiken. Durch die vermehrte Zusammenarbeit der EU-Staaten untereinander werden u. a. intergemeinschaftliche Lieferungen mit den innergemeinschaftlichen Erwerbern verglichen. Fehlt die eine oder andere Deklaration, konnte unangenehme Post einer ausländischen Steuerbehörde ins Haus stehen. Ist eine Registrierung durch Übergang der Steuer-schuld auf den Empfänger nicht nötig, so muss die Rückzahlung der angefallenen Vorsteuer im Rückerstattungsverfahren beantragt werden.

3.2 Qualifikation der Geschäftsvorgänge aus Sicht der MWST. Bei einer Transaktionssteuer muss jeder unternehmerische Vorgang qualifiziert werden. Dabei steht hier nicht die Rechnungslegung, sondern die MWST im Vordergrund. Dies bedingt, dass die Aspekte der MWST ins Tagesgeschäft eingebettet werden. Dabei sind nicht nur die mehrwertsteuerspezifischen Vorkehrungen im Rechnungswesen, sondern auch die übrigen Unternehmensbereiche miteinzubeziehen [6]. Bereits in der vertraglichen Vorbereitung eines Leistungswechsels sollte die mehrwertsteuerliche Qualifikation festgehalten werden. Generelle

Hinweise zur MWST sind auch in den allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) empfehlenswert. Die Steuerüberwälzung richtet sich gemäss Art. 6 Abs. 1 MWSTG immer nach privatrechtlichen Vereinbarungen. Wird nicht vertraglich vereinbart, ob sich der Preis inkl. oder exkl. MWST versteht, konnte die Überwälzung vom Leistungsempfänger abgelehnt werden. Die mehrwertsteuerliche Qualifikation hat mit Vorteil also nicht erst im Moment der Erfassung in der Finanzbuchhaltung stattzufinden, sondern bereits bei der Planung und in der Verhandlungsphase von Rechtsgeschäften. Eine korrekte Qualifikation von Leistungen und die Frage der subjektiven Steuerpflicht gewinnen an Bedeutung, wenn eine Leistung im Ausland erbracht werden soll. Hier gilt vorab zu prüfen, ob eine Steuerpflicht im Ausland ausgelöst wurde und ob eine (zusätzliche) Registrierung im Ausland unumgänglich ist oder ob nicht eine andere Lösung (Sprach Abwicklungsort z. B. in Bezug auf den Leistungsfluss, Vermeidung von Incoerms) möglich wäre[7].

3.3 Deklarationspflichten und Bezahlung der Steuer. Werden die Schweizer MWST-Deklarationen nicht fristgerecht eingereicht, bzw. die Steuerzahllast nicht periodengerecht überwiesen, drohen Verzugszinsen oder gar Bussen. Deklarationsperioden können dem Unternehmen entsprechend monatlich oder quartalsweise sein[8]. Die eingereichten Deklarationen erlangen jedoch erst nach Ablauf der sogenannten Finalisierungsfrist – 240 Tage nach Ablauf des Geschäftsjahrs – definitiven Charakter. Bei einer Registrierung in einem EU-Mitgliedsstaat sind neben der meist monatlichen Deklarationspflicht zusätzlich die Einreichung einer allfälligen zusammenfassenden Meldung der innergemeinschaftlichen Lieferungen sowie Intrastat-Meldungen notwendig. Einreichungsform und -pflichten von allfälligen Jahresdeklarationen sind zusätzlich zu prüfen. Die Rückerstattung von Vorsteuer Guthaben unterliegt in gewissen EU-Ländern massig längeren Fristen, was Vorsteuer Guthaben zu langfristigen Forderungen werden lässt. Analog Überlegungen sind auch bei Geschäftsaktivitäten ausserhalb der EU anzustellen.

3.4 Organisatorische Aufgaben. Um allen Pflichten nachzukommen, muss ein Unternehmen spezielle, auf die MWST ausgerichtete, organisatorische Massnahmen vorkehren.

3.4.1 Ausgestaltung Rechnungswesen/EDV-System. Eine wichtige Voraussetzung für eine korrekte Selbstveranlagung ist eine zweckmässige Organisation von Rechnungswesen und Buchführung[9]. Dabei stehen der Aufbau sowie die regelmässige Anpassung des im Einsatz stehenden EDV-Systems an die unternehmerischen Prozesse im Vordergrund. Alle in einer Unternehmung vorhandenen Umsatz- und Vorsteuerarten sollten entweder mittels MWST-Codes oder durch entsprechende Konti (zum Beispiel steuerbar oder nicht steuerbar) in der Finanzbuchhaltung nachvollziehbar sein. Dabei genügt es nicht, nur die Steuerforderung bestehend aus der geschuldeten Ausgangssteuer und der abzielbaren Vorsteuer in der Bilanz auszuweisen. Jeder ein-

Abbildung 1: AUSWAHL VON INDIZIEN, DIE AUF EIN ERHÖHTES INHÄRENTES MWST-RISIKO SCHLIESSEN LASSEN

Indiz	Wahrscheinlichkeit
a) Wesentliche von der Steuer ausgenommen Leistungen/Nichterlöse (z.B. Subventionen)	Hoch
b) Wesentliche Leistungen zu reduzierten MWST-Sätzen	Mittel
c) Mehrwertsteuerpflichtige Leistungen mit Konzerngesellschaften/Nahverwandten, welche nicht oder nicht zu marktconformen Preisen fakturiert wurden	Mittel
d) Ausserordentliche Geschäftstransaktionen wie Börsengang, Zusammenschlüsse, Abschlüsse, Verkauf Betriebsliegenschaften, Reorganisation/Restrukturierung usw.	Mittel
e) Komplexe Auslandsstrukturanforderungen, bauseitliche bzw. werkvertragliche Leistungen im Ausland	Mittel
f) MWST-Pflicht im Ausland	Mittel
g) Rückwirkende Anpassung von Transferpreisen	Mittel
h) Unternehmen in der Gesundheitsversicherungs- oder Finanzbranche	Mittel
i) Immobilienhandel, Vermietung ohne Option, Nutzungsänderung	Mittel
j) Gesellschaft mit Prinzipal- oder Kommissionsstruktur	Mittel
k) Refakturierergesellschaft (im Konzern) für im Ausland erbrachte Leistungen	Mittel
l) Rechnungsstellung (Debitoren/Kreditoren) nur auf elektronischen Weg	Mittel
m) Verfahren des Auswahlsatzes mit den Sparten oder Zahlkategorien im In- oder Ausland	Mittel

zelne Vorgang begründet eine Steuerbasis, einen Steuersatz sowie einen allfälligen Steuerbetrag. Dabei genötigen rein bilanzielle Vorgänge meist keine Steuerbasis[10]. Vorgänge, welche zu 0% MWST zu versteuern sind, generieren lediglich eine Steuerbasis, jedoch keinen Steuerbetrag und steuerbare Vorgänge jeweils eine Steuerbasis und eine zum entsprechenden Steuersatz geschuldete Steuer. Jegliche Steuerbasen sollten in Kombinationen mit den entsprechenden Konten in der Finanzbuchhaltung mittels EDV-Auswertung einfach und rasch nachvollziehbar sein. Nur so besteht eine Basis, um in nützlicher Frist korrekte MWST-Deklarationen sowie eine revisionsstrahlige Umsatzabstimmung gemäss Art. 128 Abs. 2 *Mehrwertsteuerverordnung* (MWSTV) zu erstellen. Um die zusätzlichen Deklarationsverpflichtungen in den EU-Mitgliedsstaaten einzuhalten, u. a. für die zusammenfassende Meldung, müssen die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern des Leistungsempfängers sowie für die In-

Abbildung 2: PRÜFUNGSHANDLUNGEN IN KRITISCHEN BEREICHEN

Kritische Bereiche und Prüfungsanforderungen	Mögliche Prüfungsanforderungen
Nachfolgende Bereiche sind nur dann von Bedeutung, wenn allfällige Fehler einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben und - Das Risiko wesentlicher Fehlaussagen aufgrund der Beurteilung der Organisation und dem Ergebnis der Allgemeinen Ergebnisorientierten Prüfungsanforderungen nicht bereits auf einen vorzeichen niedriges Mass beschränkt werden konnte	Die Prüfungen erfolgen in der Regel retrograd ausgehend von den ungesicherten MWST-Abrechnungen über die Hauptbuchkonten sowie über evtl. Hilfsbücher/Journale auf die jeweiligen Belege/Nachweise[3].
I. Umsatz Das Unternehmen tätigte Umsätze, die nicht zum Normalsteuersatz abgerechnet wurden[3]; ist die Qualifikation dieser Umsätze korrekt? Das Unternehmen deklarierete steuerbefreite Lieferungen[4] und Dienstleistungen im Ausland und 0%[5]; sind die Nachweise für die Steuerbefreiung bzw. für den Leistungsort Ausland vorhanden?	Einsicht in die ausgestellten Rechnungen sowie evtl. zugrundeliegenden Verträge. Stimmt die erbrachte Leistung bzw. die Leistungsbeschreibung mit dem verwendeten MWST-Satz überein? Einsicht in die ausgestellten Rechnungen und Prüfung, ob entsprechende Nachweise für die Steuerbefreiung vorliegen: a) Für Lieferungen ins Ausland (Art. 23 MWSTG) Ausfuhrnachweis b) Für Ausland, Ausland-Lieferungen, Rechnungen und Transportbelege, aufgrund derer die Lieferung nachweislich im Ausland erfolgte. Dabei ist wichtig, dass die Unterzeichnung der Steuerpflicht im Ausland abgeklärt hat (Dokumentation einsehen)? Falls nein, ist Abklärung noch zu veranlassen. c) Für als im Ausland erbrachte geltende Dienstleistungen (Art. 8 MWSTG) Prüfung, ob aufgrund Rechnung und evtl. zugrundeliegender Verträge die Dienstleistung nach Art. 8 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 Investitionsgesellschaften erforderlich. Einsicht in Rechnungen sowie die notwendigen von den ausländischen Missionen und internationalen Organisationen ausgefüllten Formulare. Prüfung, ob die formellen und materiellen Anforderungen[7] erfüllt sind und die Umsätze deklariert wurden. Prüfen, ob die Registrierungspläne abgeklärt und die Umsätze deklariert wurden. Einsicht in die Leistungsverrechnungen und entsprechende Vereinbarungen. Prüfung, ob die erzielten Umsätze brutto abgerechnet werden und bei Leistungen an Nahverwandte zu Drittvergleichspreisen.
Das Unternehmen erbrachte Lieferungen und Dienstleistungen an Nahverwandte; hält die Verrechnung dem Drittvergleich stand? Das Unternehmen deklarierete ausgenommene Umsätze[10]; ist die Qualifikation dieser Umsätze korrekt?	Einsicht in die Leistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die im Inland nicht registriert sind, wurden diese Leistungen vollständig deklarier[14] und die Bezugsteuer (vom bezugssteuerpflichtigen Unternehmen) korrekt abgerechnet? II. Bezugssteuer [13] Prüfung, ob die Leistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland abgerechnet werden. Befragung des Unternehmens und kritische Durchsicht der ohne MWST-Code verbuchten Leistungsbezüge. Die Prüfung ist insbesondere dann angezeigt, wenn auf der bezogenen Leistung vermutlich kein oder nur ein stark reduzierter Vorsteuertrag geltend gemacht werden kann.

Abbildung 2: PRÜFUNGSHANDLUNGEN IN KRITISCHEN BEREICHEN (FORTSETZUNG)

[illegible]

trastat-Meldungen zusätzliche zolltechnische Informationen erfasst werden

3.4.2 *Formvorschriften*. Sobald in der Schweiz eine Steuer überwälzt wird, sind gewisse Formvorschriften zu beachten. Das EAW-System muss somit entsprechend programmiert werden, damit bei der Fakturierung steuerbelasteter Leistungen der anwendbare Steuersatz – und optional – die Steuer ausgewiesen werden. Bei Dokumenten, mit welchen über nicht der Steuer unterliegende Leistungen abgerechnet werden, z. B. beim Defranchise Exportleistungen, ist darauf zu achten, dass kein Steuersatz bzw. kein Text „0,0% MWST“ ausgewiesen wird. Andernfalls ist die ausgewiesene Steuer gemäss Art. 27 Abs. 2 MWSTG geschuldet, sind die Formvorschriften in der Schweiz nicht mehr so streng, bewegt sich die EU in eine andere Richtung. Formelle Vorgaben, z. B. zu innergemeinschaftlichen Lieferungen oder Dreiecksgeschäften, sind dort unbedingt zu berücksichtigen.

3.4.3 *Buchführung und Aufbewahrung*. Zusätzlich zu den MWST-Deklarationen sind die Vorschriften zur Buchführung und Aufbewahrung gemäss Art. 70 MWSTG zu beachten. Dabei gebührt der elektronischen, papierlosen Aufbewahrung

von Unterlagen gemäÙ Art. 121 MWSTV spezielle Aufmerk-
samkeit. Wird ein EDV-System oder eine Software-Version
nicht weiter verwendet, ist der Zugriff auf die Daten und
deren Überprüfbarkeit über die Dauer der Verjährungsfris-
ten unbedingt sicherzustellen. Abweichende Verjährungs-
fristen in anderen Ländern sind vor der periodischen Ver-
nichtung von relevanten Daten und Unterlagen zu prüfen.
Beispiel: in einzelnen EU-Ländern muss zur Steuerbefrei-
ung von innergemeinschaftlichen Lieferungen ein Trans-
portnachweis beigebracht werden können. Fehlen solche
Dokumente oder sind diese nicht binnen nützlicher Frist
beizubringen, drohen unter Umständen massive Nachbe-
lastungen von lokalen Ausgangssteuern. Dasselbe gilt in
der Schweiz für jegliche Exportnachweise und sonstige für
die Prüfautor notwendigen Unterlagen.

3.5 **Strafbestimmungen.** Fehlt eine gesetzeskonforme Umsatzabschätzung und würde anlässlich einer MWST-Revision durch die *Edg. Steuerverwaltung* (ESTV) festgestellt, dass vor-
sätzlich oder fahrlässig die Steuerföhrde und zulasten des Staats verkurzt worden ist, kann die ESTV gemäss Art. 96 MWSTG-Bussen von biszu CHF 800'000 ausprechen. Gegen Geschäfts-
betriebe kann gemäss Art. 100 MWSTG nur eine Busse bis

Abbildung 3: MEHRWERTSTEUER CHECKLISTE ZUR IDENTIFIKATION AUSLÄNDISCHER UMSATZSTEUERRISIKEN

Ergebnisse Wirtschaftsprüfung im Ausland	Für Unternehmen, die Lieferungen in Dienstleistungen im Ausland erbringen (unter Ziff. 221 in der Schöffer'schen MWST-Abrechnung nachfolgend)	Anlaufpunkt/Adressen für die Erbringung mehrwertsteuerlich relevanter Leistungen bzw. für die MWST-Erficht im Ausland	Waren, z.B.	Lager im Ausland	Rechtsgebiete (Waren- und Rechnungswesen nicht identisch!)	Betriebsstätten im Ausland	Dienstleistungen an private Konsumenten im Ausland	Ergebnis der Analyse/Abklärung
1	In welchem Landen ist das Unternehmen sowie allfällige Betriebsstätten im Umsatzsteuerzweck registriert?	Wer ist im Unternehmen für internationale MWST-Behandlung verantwortlich?	Wie wird der Rechtsstand bezüglich internationaler MWST beurteilt?	Sind die verantwortlichen Personen über Neuerungen des MWST-Rechts im jeweiligen Land informiert?	Werden die Auswirkungen der Änderungen auf die Unternehmung analysiert und dokumentiert?	Gibt es Shared Service Centers in denen Buchhaltungsfunktionen (Erstellung von Ausgangsrechnungen, Buchung von Eingangsrechnungen usw.) wahrgenommen werden?	Verfügen die involvierten Mitarbeiter/innen über die notwendigen MWST-Kenntnisse?	Gibt es in den letzten zwei/drei Jahren eine Umstrukturierung des Geschäftsmodells oder sonst massgebliche Änderungen in der Lieferkette?
2	Falls ja, wie wird sie gestellt, das solche Änderungen rechtzeitig erstellt und mehrwertsteuerlich korrekt implementiert werden?	Wurde eine Übersicht aller Transaktionen, Rechnungsflüsse und deren mehrwertsteuerliche Behandlung (z.B. Transaktionsmapping) erstellt und wird sie regelmässig aktualisiert?	Erstellt oder erhält die Unternehmung elektronische Rechnungen und/oder archiviert das Unternehmen Belege elektronisch?	Falls ja, wurde die rechtliche/umsatzsteuerliche Konformität in den jeweiligen Ländern abgeklärt und dokumentiert?	Wurde im Rahmen der Implementierung des derzeit genutzten ERP-Systems das Rechnungswesen von Eingangs- und Ausgangsrechnungen (pro) und der Registrierung/Rechnungsstellung hinsichtlich der umsatzsteuerlichen formalen Anforderungen von Umsatzsteuerexperten überprüft?	Wie wird sichergestellt, dass Gesetzänderungen rechtzeitig berücksichtigt werden?	Werden umsatzsteuerrelevante Buchungen durch das ERP-System automatisiert?	Falls ja, wurden die umsatzsteuerrelevanten IT-Systemenstellungen hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Funktionalität kontrolliert?
3	Spezielle Transaktionen	Trifft die Gesellschaft komplexe umsatzsteuerliche Transaktionen, z.B.	Grenzüberreitende/innergemeinschaftliche Renditen	Geschäfte (Waren- und Rechnungswesen nicht identisch)	Wertverfälschende Lieferungen			

Abbildung 3: MEHRWERTSTEUER CHECKLISTE ZUR IDENTIFIKATION AUSLÄNDISCHER UMSATZSTEUERRISIKEN (FORTSETZUNG)

Kriterien für die Identifizierung möglicher Risiken für Ausland			
Spezielle Transaktionen			
9	Verbringen eigener Waren über EU- oder Zollgrenzen; → intergemeinschaftlicher Erwerb; → intergemeinschaftliche Leistung		
10	Nimmt das Unternehmen rückwirkende Anpassungen der Transferpreise vor? → Falls ja, wie werden diese mehrwertsteuerlich und zollrecht- lich gehandhabt?		
11	Wird Ware in Konsignations- oder Zollfreilagern im Ausland gelagert?		
12	Werden intergemeinschaftliche Erwerbe in den Umsatz- steuerklärungen gemeldet? → Wenn ja, in welchen Ländern?		
13	Gibt es Verträge und Gegenseitigkeitsgeschäfte (sog. Barter transactions / Austauschgeschäft)? → Führt das Unternehmen Telekommunikation- oder elektronische Dienstleistungen an Konsumenten im Ausland? → Falls ja, wurde die MWST-Pflicht abgelehnt?		
Abrechnungen, Abrechnungen/Kontrollen			
14	Wurden die erklärten Umsätze und die geltend gemachte Vorsteuer pro Registrierung im Unternehmen periodisch, monatlich mit der Buchhaltung abgestimmt (sog. Verprobung) und die Abstimmung dokumentiert?		
15	Wurden die Umsatzsteuerkonten (Umsatzsteuerzählst., Vorsteuer, Umsatzsteuer) zum Jahresende (Monatsende) abgeschlossen, d. h. weisen sie den Saldo von 0 auf?		
16	Gibt es Konten mit ausländischen Vorsteuerüberhangen/ Guthaben, die aus Vorpalten vorgetragen wurden, aber im laufenden Geschäftsjahr noch nicht ausgeglichen werden konnten?		
17	Wurden die zusammenfassenden Meldungen (ECSU) und die bisherigen Meldungen bzw. die im jeweiligen Land erforderlichen Meldungen mit den Umsatzsteuer-Vorabmeldungen abge- stimmt und die Abstimmung dokumentiert?		
18	Hat eine Kontrolle mit Feststellung zur Umsatzsteuer in den letzten zwei Jahren stattgefunden?		
19	→ Wenn ja, in welchen Ländern und mit welchen Ergebnissen?		
Schlussfolgerungen/Ergebnis der Analyse			
Aufgrund der bisher durchgeführten Analysen und Kontrollen hat das Unternehmen folgende Risiken (pro Land einzeln vermerken) festgestellt:			
Name	Datum	Unterschrift	

zu einem Betrag von CHF 100 000 ausgesprochen werden.
Für höhere Strafbeträge muss ein Vergehen einer natürlichen
Person vorliegen und dieser auch nachgewiesen werden kön-
nen. Im Fokus waren die für die MWST verantwortliche Perso-
nen, Mitglieder der Geschäftsführung oder des Verwaltungsrats.
Im Ausland gelten oft noch drakonischere Strafen.

pflichtige und somit die Unternehmensleitung trägt die
umfassende und alleinige Verantwortung für die vollstän-
dige und fristgerechte Erstellung und Einreichung der
MWST-Deklarationen [1]. Dazu gehört auch die Abklärung

«Eine effiziente und effektive
Prüfung setzt voraus, dass die Wesent-
lichkeit korrekt festgelegt wird.»

der MWST-Pflicht im In- und Ausland und die Beachtung
in den entsprechenden Ländern geltenden Gesetzesvor-
schriften und Behördenanforderungen. Ferner obliegt letztlich
auch die korrekte Darstellung der Jahresrechnung (unter
Berücksichtigung von MWST-Forderungen, -Verpflichtun-
gen und -Risiken) der Unternehmensleitung [3].

4.1.2 Ziel der Abschlussprüfung Die Ziele und allgemeinen
Grundsätze der Abschlussprüfung sind in PS 200 [4.4] ge-
regelt [5]. Grundsätzlich prüft die Revisionsstelle nach
Art. 728 Abs. 1 des Obligationenrechts (OR), ob die Jahres-
rechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bi-
lanzgewinns Gesetz und Statuten entsprechen. Gemäss
PS 250 [6] kann nicht erwartet werden, dass die Nicht-
einhaltung gesetzlicher oder anderer Vorschriften durch ein
Unternehmen im Rahmen einer Abschlussprüfung aufge-
deckt wird. Allerdings muss der Abschlussprüfer bei der
Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen, der
Beurteilung ihrer Ergebnisse und der Berichterstattung
berücksichtigen, dass die Nichteinhaltung gesetzlicher und
anderer Vorschriften den Abschluss wesentlich beeinflussen
kann.

4.2 Konkrete Hinweise zur Prüfungsdurchführung
Die Prüfung der MWST kann folgende fünf Schritte um-
fassen [7]:
→ Beurteilung der Wesentlichkeit; → Planung und Risiko-
analyse; → allgemeine Prüfungshandlungen; → Prüfungs-
handlungen in kritischen Bereichen; → Einwertungen einer
Vollständigkeitserklärung und Berichterstattung

4.2.1 Beurteilung der Wesentlichkeit Eine effiziente und effektive
Prüfung setzt voraus, dass die Wesentlichkeit [8] korrekt
festgelegt wird. Dabei ist zu beachten, dass jeweils nicht nur
der akivierte oder passivierte Saldo der noch nicht ausge-
glichenen MWST-Abrechnungen als Ausgangspunkt ver-
wendet wird. Massgebend sind vielmehr das Total der ab-
zuführenden MWST und das Total der geltend gemachten
Eingangsteuer im laufenden Jahr. Ferner sind auch Risiken
aus Vorjahren einzubeziehen [9].

4.2.2 Planung und Risikoanalyse Die Prüfung im MWST-Ber-
eich erfordert eine sorgfältige Beurteilung der MWST-Ri-
siken bereits in der Planungsphase. Je nach Ergebnis wird
der Prüfer den Bezug eines MWST-Experten erwägen.

Dabei ist das Augenmerk einerseits auf spezifische MWST-
Risiken zu richten, welche sich aufgrund der Branche, des

Tätigkeitsgebiets und der Komplexität der Transaktionen
der Unternehmung ergeben [20].

Gewisse Indizien lassen häufig auf ein höheres inhärentes
MWST-Risiko [21] schliessen. Bei dieser ersten Grobbeurtei-
lung ist selbstverständlich stets auch die Wesentlichkeit zu
beachten (vgl. Abbildung 4).

Bei der Risikoanalyse sind ferner die Organisation
und die internen Kontrollen im Bereich der MWST der Un-
ternehmung zu berücksichtigen. Sind sie geeignet, eine im
Wesentlichen korrekte Abrechnung der MWST zu gewähr-
leisten? Zur Beurteilung der Organisation steht dem Prüfer
in Anhang 2, Teil A der PE 1 eine Reihe möglicher Fragen zur
Verfügung. Es ist denkbar, die Frageliste der Unternehmung
zur Beantwortung vorzulegen. Die Antworten können an-
schliessend zur Validierung mit dem CFO oder dem Verant-
wortlichen für die MWST besprochen werden.

4.2.3 Allgemeine Prüfungshandlungen Mögliche allgemeine er-
gebnisorientierte Prüfungshandlungen gehen aus An-
hang 2, Teil B der PE 1 hervor. Kernstück stellt dabei die
Plausibilisierung der vom Unternehmen erstellten Umsatz-
abstimmung dar [22]. Mit Vorteil wird dazu die Umsatzab-
stimmung des Prüfers einverlangt. Liegt diese noch nicht
vor [23], wird sich der Prüfer vergewissern, dass die Umsatz-
abstimmung für das der Prüfungsperiode vorangegangene
Geschäftsjahr plausibel und nachvollziehbar ist. Der Prüfer
wird sich dabei auch die Frage stellen, ob die Umsatzabst-
immung [24] im Wesentlichen vollständig ist. Dabei lohnt es
sich, auf folgende Punkte zu achten:

- Sind alle Umsätze deklariert, auch alle im Ausland (z. B.
aufgrund von Lieferungen im Ausland) erbrachten Leistun-
gen? → Sind auch Umsätze deklariert, die nicht über Erlös-
konten verbucht wurden (z. B. aufwändig verbuchte
Weiterverrechnungen, Verkäufe von Anlagevermögen)?
→ Wurden Ertragsabgrenzungen berücksichtigt, bzw. neu-
realisiert? → Wurden Subventionen und dergleichen dekla-
riert [25]? → Wurden Abweichungen zwischen der Buchhal-
tung und den eingereichten/entsprechenden MWST-Ab-
rechnungen analysiert sowie nachvollziehbar und plausibel
begründet?

Zeigt die Umsatzabstimmung, dass die MWST-Abrechnun-
gen die Eingelte vollständig berücksichtigen, so lassen sich
mögliche Prüfungsrisiken direkt aus den MWST-Abrech-
nungen ablesen. So z. B.

- Ziff. 220 «von der Steuer befreite Leistungen»: Liegen die
Nachweise für die Steuerbefreiung vor?
- Ziff. 221 «Leistungen im Ausland» [26]: Befindet sich der
Ort der Leistung tatsächlich im Ausland und ist dies genu-
gend dokumentiert? Sofern ja, wurde eine allfällige MWST-
Pflicht im Ausland abgeklärt, bzw. erfolgte eine Abrech-
nung im Ausland?

→ Ziff. 230 «nicht steuerbare Leistungen», für die nicht op-
tiert wird: Fallen die erbrachten Leistungen unter die aus-
genommenen Leistungen gemäss Art. 21 MWSTG?

PE 1 führt in Anhang 2, Teil B noch zwei weitere nützliche
allgemeine Prüfungen auf.

4.2.4 *Ergänzende Prüfungshandlungen in kritischen Bereichen.* Es ist nicht Sache des Abschlussprüfers, die korrekte Abrechnung der MWST in der Schweiz und im Ausland sicherzustellen. Dies gehört zu den Aufgaben des Unternehmens. Stellt der Prüfer jedoch fest, dass das Unternehmen in einem

«Zeigt die Umsatzabstimmung, dass die MWST-Abrechnungen die Entgelte vollständig berücksichtigen, so lassen sich mögliche Prüfungsrisiken direkt aus den MWST-Abrechnungen ablesen.»

Bereich tätig ist, der mehrwertsteuerechtlich komplex ist [27], tut er gut daran, sich zu vergewissern, ob die Gesellschaft für die Abrechnung der MWST genügend Aufmerksamkeit schenkt. Kommt der Prüfer aufgrund der Beurteilung der Organisation, der internen Kontrollen im MWST-Bereich und der allgemeinen Prüfungshandlungen zum Schluss, dass sich das Risiko einer wesentlichen Fehlaussage

in der Jahresrechnung nicht auf ein vertretbar niedriges Mass beschränkt, sind fallweise weitere Prüfungen angebracht. Eine nicht abschliessende Auswahl ergänzender Prüfungen findet sich in *Abbildung 2*.

Ist das Unternehmen [28] ausserhalb der Schweiz tätig, bestehen möglicherweise auch MWST-Risiken im Ausland. Sofern sich der Leistungsort im Ausland befindet, kann dies auch eine MWST-Pflicht [29] im entsprechenden Land zur Folge haben.

Auch hier mag ein Fragenkatalog helfen, die mehrwertsteuerlichen Bereiche zu identifizieren. Mögliche Fragen geben aus *Abbildung 3* hervor. Die Aufschlüsselung kann kundenspezifisch noch ergänzt und dem Kunden zur Vorbereitung auf die Zwischenrevision abgegeben werden. Zeigt die Analyse, dass komplexe Verhältnisse vorliegen und dass das Unternehmen Abklärungen zur Sicherstellung einer korrekten mehrwertsteuerlichen Abwicklung

Risiken bestehen können, sind weitere Schritte angezeigt. Die Unternehmensleistung ist anzuhalten, die erforderlichen Abklärungen noch in Auftrag zu geben [30]. Ferner wird der Abschlussprüfer das Ergebnis der vom Unternehmen in Auftrag gegebenen Analyse mit Vorteil noch durch einen eigenen MWST-Spezialisten kritisch durchsehen lassen.

4.2.5 *Einverlangen einer Vollständigkeitserklärung und Berichterstattung* Sofern die MWST wesentlich für die Unternehmung ist, lohnt es sich sicherzustellen, dass ein entsprechender Passus in der Vollständigkeitserklärung zur Jahresrechnung Eingang findet. In der PE 1 findet sich ein entsprechender Textbaustein [31].

Verbesserungsvorschläge sollten mit dem Kunden besprochen und in einem Management Letter oder Schlussbesprechungsprotokoll festgehalten werden. Nützlich ist, wenn in diesen Unterlagen der Kunde auch seinen Kommentar und wie er den Hinweis zu Verbesserung umsetzen will festhält (wer, was und bis wann). Das entsprechende Dokument kann den umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat beifolgt werden. Auf diese Weise ist dokumentiert, dass auch der Verwaltungsrat von der Revisionsstelle informiert wurde.

5. FAZIT

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die MWST bei der Abschlussprüfung nach wie vor ein relevantes Prüfungs-

Anmerkungen: 1) Die Autoren bilden die Arbeitsgruppe, welche von der Kommission für Wirtschaftsprüfung für die Überarbeitung der Artengesetz wurde und gehören bereits der Arbeitsgruppe MWST an, welche in den Jahren zuvor zu der Empfehlung zur Prüfung der MWST entworfen 2) Vgl. Kilböld, Theoret. Erörterung der Schwellenwerte von Art. 777 OR, § 201/10, § 799ff. 3) Um die Lektüre nicht zu übermäßig erschweren, erscheinen in diesem Text die Personenbezeichnungen in der maskulinen Form. Werden dann nur natürliche Personen verstanden, so steht stets selbstverständlich Systemisch gemeint. 4) Der Revisor findet nicht systemisch kein Normverstoß, aber eine Verletzung von Gesetz, Statuten oder Organisationsvorschriften. Als Schlüsse ziehen Vgl. Bochs, Peter-Schweizer, Arbeitsrecht, 47. Aufl. 2009, § 3090 R 230. 5) In einzelnen Fällen, wie z.B. bei der Besteuerung von Auslandsgeldern, sind die Gesetze nicht anwendbar. 6) Vgl. Buz, Arsen, MWST – alles was Paare der Organisation, § 200/15, § 901ff. 7) Um die MWST Registrierung im Ausland und damit verbunden Compliance Anforderungen, werden von den Unternehmen in der Praxis oft als sehr aufwendig eingeschätzt. 8) Unternehmen, welche die Selbststeuerung Methode anwenden, rechnen üblicherweise ab 9) Schweizer Prüfungsstandards (P. 1) Berücksichtigung der Mehrwertsteuer, Punkt 7 Verantwortung des Steuerpflichtigen. 10) Eine Ausnahme bilden hier die Art. 6 und 7 der P. 1, 201/10, dazu Vgl. § 113, nach Rechtsform sind die Verwaltungen Art. 602 und 700 Abs. 1 Ziff. 6, die Geschäftsführer oder andere Organe für die Erstellung der Jahresrechnung verantwortlich. 11) Schweizer Prüfungsstandards (P. 200) Ziff. 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 228, 229, 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 290, 291, 292, 293, 294, 295, 296, 297, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 311, 312, 313, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 339, 340, 341, 342, 343, 344, 345, 346, 347, 348, 349, 350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358, 359, 360, 361, 362, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374, 375, 376, 377, 378, 379, 380, 381, 382, 383, 384, 385, 386, 387, 388, 389, 390, 391, 392, 393, 394, 395, 396, 397, 398, 399, 400, 401, 402, 403, 404, 405, 406, 407, 408, 409, 410, 411, 412, 413, 414, 415, 416, 417, 418, 419, 420, 421, 422, 423, 424, 425, 426, 427, 428, 429, 430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, 437, 438, 439, 440, 441, 442, 443, 444, 445, 446, 447, 448, 449, 450, 451, 452, 453, 454, 455, 456, 457, 458, 459, 460, 461, 462, 463, 464, 465, 466, 467, 468, 469, 470, 471, 472, 473, 474, 475, 476, 477, 478, 479, 480, 481, 482, 483, 484, 485, 486, 487, 488, 489, 490, 491, 492, 493, 494, 495, 496, 497, 498, 499, 500, 501, 502, 503, 504, 505, 506, 507, 508, 509, 510, 511, 512, 513, 514, 515, 516, 517, 518, 519, 520, 521, 522, 523, 524, 525, 526, 527, 528, 529, 530, 531, 532, 533, 534, 535, 536, 537, 538, 539, 540, 541, 542, 543, 544, 545, 546, 547, 548, 549, 550, 551, 552, 553, 554, 555, 556, 557, 558, 559, 560, 561, 562, 563, 564, 565, 566, 567, 568, 569, 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 582, 583, 584, 585, 586, 587, 588, 589, 590, 591, 592, 593, 594, 595, 596, 597, 598, 599, 600, 601, 602, 603, 604, 605, 606, 607, 608, 609, 610, 611, 612, 613, 614, 615, 616, 617, 618, 619, 620, 621, 622, 623, 624, 625, 626, 627, 628, 629, 630, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637, 638, 639, 640, 641, 642, 643, 644, 645, 646, 647, 648, 649, 650, 651, 652, 653, 654, 655, 656, 657, 658, 659, 660, 661, 662, 663, 664, 665, 666, 667, 668, 669, 670, 671, 672, 673, 674, 675, 676, 677, 678, 679, 680, 681, 682, 683, 684, 685, 686, 687, 688, 689, 690, 691, 692, 693, 694, 695, 696, 697, 698, 699, 700, 701, 702, 703, 704, 705, 706, 707, 708, 709, 710, 711, 712, 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719, 720, 721, 722, 723, 724, 725, 726, 727, 728, 729, 730, 731, 732, 733, 734, 735, 736, 737, 738, 739, 740, 741, 742, 743, 744, 745, 746, 747, 748, 749, 750, 751, 752, 753, 754, 755, 756, 757, 758, 759, 760, 761, 762, 763, 764, 765, 766, 767, 768, 769, 770, 771, 772, 773, 774, 775, 776, 777, 778, 779, 780, 781, 782, 783, 784, 785, 786, 787, 788, 789, 790, 791, 792, 793, 794, 795, 796, 797, 798, 799, 800, 801, 802, 803, 804, 805, 806, 807, 808, 809, 810, 811, 812, 813, 814, 815, 816, 817, 818, 819, 820, 821, 8

Schreibweise, zu erklären. Für diese ist in der Regel keine Begründung erforderlich. **27** Aus Sicht der MWST ist z. B. die Abgrenzung als komplex zu betrachten. Neben der Bezug auf die Leistung, mehr oder weniger qualitativ, auch der Leistungsart, auch die der Kosten, Berechnung des Vorausschlags, bzw. die Abgrenzung des Vorsteuerskalküls. Gleiches gilt auch für Unternehmen, die im Gesundheitssektor tätig sind, sowie für Gemeinnützige und viele andere Bereiche, wo spezifische Regelungen gelten (Immobilienbildung, Sport, Kultur usw.) Neben der inhaltlichen Seite, sollten auch bei der Beurteilung der MWST-Platzierung unterbühnliche und unterbühnliche Schlüsselwerte, Fragen liegen. Die MWST-Sätze in der Regel wesentlich unter diejenigen in der Schweiz. **30** Vgl. dazu Ziff. 2 der RF. **31** Sofern das zu prüfende Unternehmen Teil einer MWST-Gruppe ist, kann der Textabsatz 2 B. wie folgt angepasst werden – Die Gesellschaft ist Mitglied der MWST-Gruppe der Z (Name der MWST-Gruppe einsetzen) und demzufolge nicht durch die Anwendung der MWST-Gruppe befreit. Die Gesellschaft wird somit für die Einhaltung der geltenden Bestimmungen hinsichtlich der MWST in der Schweiz verantwortlich. Insbesondere gewährleistet, dass die dem Gruppenager gewährten internen MWST-Abrechnungen korrekt sind und transparenten im Bereich der MWST zu sein abgeklärt werden. Gesetzestextänderungen. Gerichtsentscheidungen und Praxisänderungen der ESTV mit Auswirkungen auf die MWST-Deklaration haben, soweit es um Unternehmen betrifft, daher keine Wirkung. Aufgrund der bisher dem Gruppenager eingeräumten internen MWST-Abrechnungen sowie aufgrund der soliden Haltung gegenüber dem Staat, haben die MWST-Gruppe lediglich einen geringen Einfluss auf die Abgrenzung der Kosten bzw. die Kosten in der Jahresrechnung angestrichen. Dieser Gewähr leisten wir, dass ein, allfällige, MWST-Platzierung abgeklärt und sofern erforderlich korrigiert abgegrenzen in den entsprechenden Liniereingaben in den entsprechenden Liniereingaben werden.»

Gesellschaft
Blanzschichtag

Allgemein		MWST - Fragestellungen	Anmerkungen
1	a)	Sind die Waren und Dienstleistungsbewegungen im Inland steuerfrei? (Art. 10 Abs. 2 lit. a) MWSTG)	
2	a)	100.000 oder Verzicht auf MWST Befreiung?	
3	b)	Falls nein, ist die Abrechnungspflicht aufgrund der Bezüge von Leistungen von Unternehmen im Ausland gegeben (Art. 45 Abs. 1 und 2 MWSTG)?	
4	c)	Ist dies der Fall oder besteht eine materiell wesentliche Belastung mit 2 MWSTG?	
5	d)	Welche Gesellschaft bei Vorliegen einer Lieferungsleistung (Lsg) die Kosten für Audit, Durchführen der GV sowie die Kosten für das Führen der Buchhaltung und Konzernstellung?	
6	e)	Wird der Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen im Ausland (Dritte und Konzerngesellschaften) deklariert (Art. 45 MWSTG)? Wie wird die vollständige Deklaration sichergestellt?	
7	f)	Neuwerterungsverantwortung	
8	a)	Wie ist für Neuwerterungsverantwortung verantwortlich?	
9	b)	Wie ist der Kenntnisstand und wie informiert sich diese Person über Neuierungen und deren Auswirkungen auf die Unternehmung?	
10	a)	Kennet diese Person die Waren, Dienstleistungs- und Rechnungsfälle der Unternehmung?	
11	b)	Wie wird sichergestellt, dass Änderungen in den Geschäftsprozessen rechtzeitig erfasst, mehrwertsteuerlich korrekt abgeleitet und implementiert werden?	
12	c)	MWST-Abrechnung / Umsatzab- und Vorsteuerabrechnung	
13	d)	Wird kontrolliert, ob die MWST-Abrechnungen konsistent sind (z.B. Verhältnis deklariert Umsatz zu geltend gemachten Vorsteuer)? Durch wen erfolgt diese Kontrolle?	
14	e)	Wird mindestens einmal pro Jahr eine Umsatzabrechnung zwischen dem geprüften Jahresabschluss und den MWST-Abrechnungen gemäss Umsatzzeiten erstellt (Art. 128 Abs. 1 und 2 MWSTG)?	
15	f)	Werden die deklarierten Vorsteuer mit den Vorsteuerhöfen einmal pro Jahr gemäss Art. 128 Abs. 3 MWSTG abgeglichen? Werden die Vorsteuerhöfen pro Jahresende abgeschlossen, d.h. weisen sie den Saldo von null aus?	
16	g)	Ermöglicht die Aufbewahrung der Originalebelege den Anforderungen der MWST und werden bei einer elektronischen Archivierung die erforderlichen Vorkehrungen getroffen (Art. 70 MWSTG)?	
17	h)	Wie wird die MWST Pflicht im Ausland abgeleitet? Wie wird die vollständige Deklaration von im Ausland steuerpflichtigen Umsätzen bewahrt?	
18	i)	Umsatz	
19	j)	Ist das Vorgehen zur Feststellung der mehrwertsteuerlichen Qualifikation von Umsätzen festgelegt, d.h. gibt es Entscheidungsbaum, Handbücher oder Handlungsanweisungen? Werden diese periodisch aktualisiert?	
20	k)	Ist die Kontrolle der korrekten mehrwertsteuerlichen Qualifikation der Umsätze durch den Steuerprüfer (SPS) und werden die Kontrollen durchgeführt / dokumentiert?	
21	l)	Steuerbefreierte Inlandlieferungen und Exporte, Ziffer 220 der MWST-Deklaration	
22	m)	Sind bei Lieferungen ins Ausland / Exporten vom Zoll originalseingetragene Exportschweiser / Veranlagungsverfügungen eingeholt? (Art. 10 Abs. 2 lit. a) MWSTG)	
23	n)	Ist bei steuerbefreiten Leistungen an diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen (MWST-Erl. 17 Art. 107 Abs. 1 lit. a) MWSTG die erforderliche Dokumentation vorhanden?	
24	o)	Umsätze mit Ort der Leistung im Ausland, Ziffer 221 der MWST-Deklaration	
25	p)	Wie wird bei Ausland Ausland Lieferungen (auch Lieferungen ab Lager im Ausland oder werkvertragliche Lieferungen im Ausland) der Nachweis der Abfertigung oder Montage im Ausland erbracht? (Transportpapiere, Vertrag, Rechnung)? Wird die Steuerpflicht im Ausland abgeleitet und wie wird eine vollständige Deklaration im Ausland sichergestellt?	
26	q)	Ist bei steuerbefreiten Leistungen an passive Investitionsgesellschaften die erforderliche Dokumentation betreffend Investitionsgesellschaften vorhanden und wird diese überprüft und stimmt die MWST-Qualifikation mit der Praxis der ESTV überein?	
27	r)	Sind alle ausgenommen Umsätze in Ziffer 230 der MWST-Deklaration erfasst (z.B. Finanzentgelte, Inanspruchnahme ohne Option, Schulungen ohne Beratungscharakter)?	

MWST - Fragestellungen		Anmerkungen
14	Meldeverfahren, Ziff. 225 der MWST-Deklaration Erfolgt bei Umsatzrückstellungen, Voraussetzung von Unternehmenseinzel- oder Legenschaft eine korrekte Dokumentation (bspw. Deklaration in Ziff. 225 der MWST-Deklaration und Entschuldig. Form 764)?	
15	Nichtumsätze (Art. 18 Ziff. 2 MWSTG) Deklarieren das Unternehmen Subventionen, andere öffentlich-rechtliche Beiträge, Kürzungen etc. als andere Mittelzuflüsse gemäss Art. 18 Abs. 2 in Ziff. 900 der Abrechnung?	
16	Steuerbare Umsätze Werden Leistungskombinationen aus steuerbaren und ausgenommenen Leistungen angeboten? Wie werden diese mehrwertsteuerlich behandelt?	
17	a) Werden von ihrem Unternehmen Management Fees anderen Unternehmen in Rechnung gestellt? Falls ja, ist das entsprechende Personal in ihrem Unternehmen angestellt?	
18	b) Wird bei Verkäufen von Sachanlagen – sofern wesentlich – die MWST auf dem Verkaufspreis (nicht nur auf dem Buchgewinn) abgerechnet?	
19	Vorsteuer Hat eine Enlagenerklärung (Ziff. 410 der MWST-Deklaration) stattgefunden? Wurde die Berechnung dokumentiert? Ist sie korrekt?	
20	18 Macht das Unternehmen von der Möglichkeit des freien Voraussetzungsabbaus Gebrauch? Falls ja, sind die materiellen Voraussetzungen nach Art. 28 MWSTG bzw. Art. 82 ff. MWSTV erfüllt?	
21	19 Liegen Einfuhrschweiser im Original oder bei der Anwendung von e-dec Import die elektronische Veranlagungsverfügungen (EVV) vor (falls vom Zoll erlaubte Einfuhrsteuer in Abzug gebracht wird)?	
22	20 Bei der Erzielung von ausgenommenen Umsätzen und Abrechnungsgarantien (Veränderungen des Verhältnisses der Nutzung für steuerbare / von der Steuer ausgenommene Zwecke) wird die elektronische Kopie des EVV an den Steuerprüfer (SPS) übergeben? (Ziff. 410 der MWST-Deklaration) vorgenommen? Ist die Methode dokumentiert? Wird die direkt zurechenbare Vorsteuer nicht geltend gemacht?	
23	21 Bei Leistungen an das Personal, handelt es sich um entgeltliche Leistungen (Leistungen die im Lohnausweis aufgeführt werden müssen)? Beschreibt die Unternehmung Expatrates und trägt sie diese in die Kopie des EVV ein? Werden die privaten Steuerrenditen (z.B. Kapitalerträge) in der Kopie des EVV geltend gemacht bzw. wird eine Vorsteuerkorrektur (Ziff. 415 der MWST-Deklaration) vorgenommen, ist die Methode dokumentiert?	
24	22 Wie wird der Vorsteuer Abzug bei Geschäftsanlagen, die auch für private Zwecke verwendet werden können, ermittelt (effektiv/pauschal)?	
25	23 Bei Erhalt von Subventionen und/oder anderen öffentlich rechtlichen Beiträgen, wurde eine Vorsteuerkürzung (Ziff. 420 der MWST-Deklaration) vorgenommen und ist die Methode dokumentiert?	
26	Sonstiges	
27	24 Ist (oder war) die Gesellschaft Teil einer MWST-Gruppe? Wird die vollständige Haltung gegenüber der ESTV im Abhang durchgeführt?	
28	25 Wird bei Weiterverrechnungen innerhalb der MWST-Gruppe überprüft, ob die Vorsteuerkürzungen auf die gruppeninternen Umsätze (z.B. zwischen Tochtergesellschaften) und auf die separate MWST-Codes und werden diese zum Jahresende abgestimmt?	
29	Legenschaft	
30	26 Werden die von der MWST ausgenommenen resp. die steuerbaren (z.B. optischen) Erträge ein Legenschaft vollständig dokumentiert?	
31	b) Wie werden Erfindung und Abbruch von Legenschaften mehrwertsteuerlich behandelt?	
32	27 Bei Nutzungsänderungen (Veränderungen des Verhältnisses der Legenschaft) wird die Legenschaft in der Legenschaft (Veränderung/Voraussetzung von Legenschaften) wird separatweise / jährlich eine Vorsteuerkorrektur vorgenommen und in Ziffer 415 resp. 410 der MWST-Abrechnung dokumentiert? Ist die Methode dokumentiert und korrekt?	

MWST - Fragestellungen		Anmerkungen
Aufgabe MWST Risiken im Ausland		
27	Erfolgt Produktion und/oder Auslieferung der Waren durch die Schweizer Gesellschaft ausserhalb der Schweiz? Wurde eine allfällige Mehrwertsteuerpflicht im Ausland geprüft?	
28	Erfolgt die Gesellschaft im Ausland verwertungsfähige Leistungen? Wurde eine allfällige Mehrwertsteuerpflicht im Ausland geprüft?	
29	Ist die Gesellschaft bei alternativen Rohstoffgeschäften (Geschäfte zwischen mehr als 2 Parteien, Auslieferung direkt von ersten Unternehmer in der Reihe an den letzten Unternehmer der Reihe) involviert? Wurden die Mehrwertsteuerbefreiungen im Ausland abgeklärt?	
Festgestellte MWST Risiken		
in der Schweiz		
im Ausland		
Gekennzeichnete Massnahmen		

Ort, Datum: _____ Name und Unterschrift: _____

Abrechnungsperiode:
Einreichdatum und Zahlungsfrist:
Valuta (Verzugszins ab):
MWST-Nr:
Ref-Nr:

I. UMSATZ (zitierte Artikel beziehen sich auf das Mehrwertsteuergesetz vom 12.06.2009)

Total der vereinbarten bzw. vereinnahmten Entgelte (Art. 39), inkl. Entgelte aus Übertragungen im Meldeverfahren sowie aus Leistungen im Ausland

In Ziffer 200 enthaltene Entgelte aus nicht steuerbaren Leistungen (Art. 21), für welche nach Art. 22 optiert wird

Abzüge:

Von der Steuer befreite Leistungen (u.a. Exporte, Art. 23), von der Steuer befreite Leistungen an begünstigte Einrichtungen und Personen (Art. 107 Abs. 1 Bst. a)

Leistungen im Ausland

Übertragung im Meldeverfahren (Art. 38, bitte zusätzlich Form. 764 einreichen)

Nicht steuerbare Leistungen (Art. 21), für die nicht nach Art. 22 optiert wird

Entgeltsminderungen

Diverses (z.B. Wert des Bodens)

Steuerbarer Gesamtumsatz (Ziff. 200 abzüglich Ziff. 289)

Ziffer	Umsatz CHF	Umsatz CHF
200		
205		
220		
221 +		
225 +		
230 +		
235 +		
280 +		Total Ziff. 220 bis 280
289		289
299		

II. STEUERBERECHNUNG

Satz	Leistungen CHF ab 01.01.2011	Steuer CHF / Rp. ab 01.01.2011	Leistungen CHF bis 31.12.2010	Steuer CHF / Rp. bis 31.12.2010
Normal	301	3,0%	300	7,6%
Reduziert	311	2,5%	310	2,4%
Beherbergung	341	3,8%	340	3,6%
Bezugsteuer	381		380	

Total geschuldete Steuer (Ziff. 300 bis 381)

Vorsteuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand

Vorsteuer auf Investitionen und übrigen Betriebsaufwand

Einlageentsteuerung (Art. 32, bitte detaillierte Aufstellung beilegen)

Vorsteuerkorrekturen: gemischte Verwendung (Art. 30), Eigenverbrauch (Art. 37)

Vorsteuerkürzungen: Nicht-Entgelte wie Subventionen, Tourismusabgaben (Art. 33 Abs. 2)

An die Eidg. Steuerverwaltung zu zahlender Betrag

Guthaben der steuerpflichtigen Person

Steuer CHF / Rp.
400
405 +
410 +
415 -
420 -
Total Ziff. 400 bis 420
479
500
510 =

III. ANDERE MITTELFLÜSSE (Art. 18 Abs. 2)

Subventionen, durch Kurven eine eingenommene Tourismusabgaben, Entsorgungs- und Wasserwerkbeiträge (Bst. a-c)

Spenden, Dividenden, Schadenersatz usw. (Bst. d-l)

Der/die Unterzeichnende bestätigt die Richtigkeit seiner/ihrer Angaben:

Datum

Kontaktperson: Name, Tel.-Nr., E-Mail

Rechtsverbindliche Unterschrift