



**Rechnungshof
Österreich**

Unabhängig und objektiv für Sie.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht; Follow-up-Überprüfung

III-82 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXVI. GP

Reihe BUND 2018/4



Bericht des Rechnungshofes

Vorbemerkungen

Vorlage

Der Rechnungshof erstattet dem Nationalrat gemäß Art. 126d Abs. 1 Bundes–Verfassungsgesetz nachstehenden Bericht über Wahrnehmungen, die er bei einer Gebarungsüberprüfung getroffen hat.

Berichtsaufbau

In der Regel werden bei der Berichterstattung punktweise zusammenfassend die Sachverhaltsdarstellung (Kennzeichnung mit 1 an der zweiten Stelle der Textzahl), deren Beurteilung durch den Rechnungshof (Kennzeichnung mit 2), die Stellungnahme der überprüften Stelle (Kennzeichnung mit 3) sowie die allfällige Gegenüberung des Rechnungshofes (Kennzeichnung mit 4) aneinandergereiht. Das in diesem Bericht enthaltene Zahlenwerk beinhaltet allenfalls kaufmännische Auf– und Abrundungen.

Der vorliegende Bericht des Rechnungshofes ist nach der Vorlage über die Website des Rechnungshofes „<http://www.rechnungshof.gv.at>“ verfügbar.

IMPRESSUM

Herausgeber: Rechnungshof
1031 Wien,
Dampfschiffstraße 2
<http://www.rechnungshof.gv.at>

Redaktion und Grafik: Rechnungshof
Herausgegeben: Wien, im Jänner 2018

AUSKÜNFTE

Rechnungshof
Telefon (+43 1) 711 71 – 8644
Fax (+43 1) 712 49 17
E-Mail presse@rechnungshof.gv.at

[facebook/RechnungshofAT](https://www.facebook.com/RechnungshofAT)
Twitter: @RHSprecher

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	3
Kurzfassung	5
Kenndaten	7
Prüfungsablauf und –gegenstand	7
Befristungen	8
Förderungsbericht der Bundesregierung	12
Einnahmenausfälle	12
Ziele	14
Wirkungen	15
Verwaltungsaufwand	18
Einzelne Begünstigungen	22
Spendenbegünstigungen	22
Bildungsprämie und Bildungsfreibetrag	25
Sonderausgaben	26
Topf-Sonderausgaben	26
Kirchenbeitrag	28
Kinderfreibetrag	31
Verlustabzug (Verlustvortrag)	33
Schlussempfehlungen	35

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Entwicklung der steuerlichen Begünstigungen im Einkommensteuerrecht mit Befristung, 2011 bis 2016 _____	9
Tabelle 2:	Entwicklung der steuerlichen Begünstigungen im Einkommensteuerrecht ohne Befristung (Auszug), 2011 bis 2016 _____	10
Tabelle 3:	Vergleich der Personal-IST-Stände in der Finanzverwaltung für die Jahre 2010, 2014 und 2015 _____	21
Tabelle 4:	Begünstigte Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988, 2011 bis 2016 _____	24
Tabelle 5:	Topf-Sonderausgaben – Anzahl der Fälle, 2013 bis 2015 _____	27
Tabelle 6:	Topf-Sonderausgaben – Beträge, 2013 bis 2015 _____	27
Tabelle 7:	Kirchenbeitrag – Anzahl der Fälle, 2013 bis 2015 _____	29
Tabelle 8:	Kirchenbeitrag – Beträge, 2013 bis 2015 _____	29
Tabelle 9:	Kinderfreibetrag – Anzahl der Fälle, 2013 bis 2015 _____	31
Tabelle 10:	Kinderfreibetrag – Beträge, 2013 bis 2015 _____	31

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bzw.	beziehungsweise
EStG 1988	Einkommensteuergesetz 1988
EUR	Euro
(f)f.	folgend(e) (Seite, Seiten)
GZ	Geschäftszahl
GPLA	Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben
i.d.(g.)F.	in der (geltenden) Fassung
IT	Informationstechnologie
i.V.m.	in Verbindung mit
lit.	litera (Buchstabe)
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
Nr.	Nummer
rd.	rund
RH	Rechnungshof
S.	Seite
TZ	Textzahl(en)
vgl.	vergleiche
Z	Ziffer

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Wirkungsbereich

Bundesministerium für Finanzen

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht; Follow-up-Überprüfung

Kurzfassung

Der RH überprüfte im Dezember 2016 und im Jänner 2017 beim BMF die Umsetzung von Empfehlungen, die er bei einer vorangegangenen Gebarungsüberprüfung zum Thema „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“ (Reihe Bund 2013/3) abgegeben hatte. Das BMF setzte von den insgesamt 16 überprüften Empfehlungen drei vollständig, neun teilweise und vier nicht um. (TZ 1, TZ 13)

In seinem Vorbericht hatte der RH ausgeführt, dass sich der Rechtsbestand zum Einkommensteuerrecht seit Einführung des Einkommensteuergesetzes 1988 beträchtlich vergrößerte. Zahlreiche Gesetzesnovellen mit immer umfangreicheren und detaillierteren Bestimmungen führten zu einer wachsenden Verkomplizierung des Einkommensteuerrechts und damit zu einem zeitaufwendigen und teuren Vollzug. Die gemäß dem „Arbeitsprogramm der Bundesregierung 2013 bis 2018“ neu eingerichtete Steuerreform-Kommission legte Ende 2014 einen Reformpfad zur Harmonisierung und Steuervereinfachung vor. Dabei wurden ausgewählte Ausnahme- und Sonderbestimmungen im Einkommensteuergesetz 1988 insbesondere auf ihre ökonomische und soziale Wirkung geprüft. Diese Durchforstung umfasste allerdings nicht alle Steuerbegünstigungen. Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 wurden Begünstigungen teilweise gestrichen, aber auch neue eingeführt. Zuletzt erfolgte die Einführung weiterer Begünstigungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2016. Im überprüften Zeitraum konnte daher keine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht erreicht werden. (TZ 5, TZ 6)

Das BMF entsprach den Empfehlungen des RH teilweise, künftig Steuerbegünstigungen im Einkommensteuergesetz nur mehr befristet zu gewähren. Vier der im Zeitraum 2011 bis 2016 neu eingeführten Begünstigungen waren befristet; der überwiegende Teil der neu eingeführten sowie der bestehenden steuerlichen Begünstigungen galt allerdings unbefristet. Im Jänner 2017 bekannte sich die damalige Regierung in ihrem Arbeitsprogramm 2017/2018 zur Eindämmung der Rege-

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



lungsflut. Neue Regulierungen sollen demnach künftig für einen befristeten Zeitraum erlassen und bestehende drastisch reduziert werden. (TZ 2)

Im Sinne der Empfehlung des RH sprach sich die Steuerreform-Kommission in ihrem abschließenden Bericht vom Dezember 2014 für eine Vereinfachung und Neukodifizierung des Einkommensteuergesetzes 1988 aus. Dieses Vorhaben war bis zum Ende der Gebarungsüberprüfung jedoch noch nicht umgesetzt. (TZ 6)

Der RH hielt daher seine zentralen Empfehlungen aufrecht, nämlich die bestehenden Begünstigungen kritisch zu durchforsten sowie auf eine deutliche Verringerung der Steuerbegünstigungen im Einkommensteuerrecht hinzuwirken. Letztere sollten ferner nur noch befristet gewährt werden. Weiters sollte das BMF auf ein transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht hinwirken, um den Bürgerinnen und Bürgern die Einhaltung der Rechtsvorschriften zu erleichtern, um damit die Steuermoral zu heben und um zu einer Verwaltungsvereinfachung beizutragen. (TZ 13)

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Kenndaten

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht; Follow-up-Überprüfung	
Rechtsgrundlagen	<ul style="list-style-type: none"> – Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988, BGBl. Nr. 400 i.d.g.F. – Bundeshaushaltsgesetz 2013 – BHG 2013, BGBl. I Nr. 139/2009 i.d.g.F. – Transparenzdatenbankgesetz 2012 – TDBG 2012, BGBl. I Nr. 99 i.d.g.F. – Bundesfinanzgesetz 2013, BGBl. I Nr. 103/2012 – Bundesfinanzgesetz 2014, BGBl. I Nr. 38 – Bundesfinanzgesetz 2015, BGBl. I Nr. 39/2014 – Steuerreformgesetz 2015/2016 (StRefG 2015/2016), BGBl. I Nr. 118/2015 i.d.g.F. – EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 (EU-AbgÄG 2016), BGBl. I Nr. 77 i.d.g.F. – Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 (GG 2015), BGBl. I Nr. 160 i.d.g.F. – Abgabenänderungsgesetz 2016 (AbgÄG 2016), BGBl. I Nr. 117 i.d.g.F. – Sonderausgaben-DÜV, BGBl. II Nr. 289/2016 i.d.g.F. – WFA-Grundsatz-Verordnung – WFA-GV, BGBl. II Nr. 489/2012 i.d.g.F.

Einnahmen des Bundes aus der Einkommensteuer	2013	2014	2015	Veränderung 2013 bis 2015
	in Mio. EUR			in %
veranlagte Einkommensteuer	3.120,74	3.383,95	3.617,31	16
Lohnsteuer	24.597,13	25.942,26	27.272,36	11
Kapitalertragsteuer	2.589,93	2.769,47	3.863,09	49
EU-Quellensteuer	128,23	116,90	73,55	-43
Summe	30.436,03	32.212,57	34.826,31	14
Einnahmenausfälle an den Steuereinnahmen mindestens ¹	5.949	5.991	6.269	5
	in %			
Anteil der Einnahmenausfälle an den Steuereinnahmen mindestens ¹	20	19	18	-8

Rundungsdifferenzen möglich

¹ Die Zahlen sind dem Förderungsbericht 2015 der Bundesregierung entnommen, der jedoch nicht sämtliche Maßnahmen berücksichtigt.

Quellen: Bundesrechnungsabschlüsse 2013 bis 2015;
Förderungsbericht 2015 der Bundesregierung
gemäß § 47 Abs. 3 Bundeshaushaltsgesetz 2013

Prüfungsablauf und –gegenstand

- (1) Der RH überprüfte im Dezember 2016 und im Jänner 2017 beim BMF die Umsetzung von Empfehlungen, die er bei einer vorangegangenen Gebarungsüberprüfung zum Thema „Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht“ abgegeben hatte. Der in der Reihe Bund 2013/3 veröffentlichte Bericht wird in der Folge als Vorbericht bezeichnet.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



(2) Weiters hatte der RH zur Verstärkung der Wirkung seiner Empfehlungen deren Umsetzungsstand bei der überprüften Stelle nachgefragt. Das Ergebnis dieses Nachfrageverfahrens hatte er in seinem Bericht Reihe Bund 2014/16 veröffentlicht.

(3) Zu dem im Mai 2017 übermittelten Prüfungsergebnis nahm das BMF im August 2017 Stellung. Der RH erstattete seine Gegenäußerung im Jänner 2018.

Befristungen

2.1

(1) Der RH hatte dem BMF in seinem Vorbericht (TZ 5) empfohlen, darauf hinzuwirken, dass Steuerbegünstigungen im Einkommensteuerrecht künftig nur mehr befristet gewährt werden, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind. Bestehende Begünstigungen wären ebenso zu evaluieren.

(2) Im Nachfrageverfahren hatte das BMF auf seine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis verwiesen. Demnach seien Steuerbegünstigungen bereits derzeit befristet, wenn dies als sinnvoll angesehen werde (zum Beispiel Konjunkturbelebungsprogramme, Hebung der Anzahl von Breitbandanschlüssen¹). In vielen Fällen mache eine zeitliche Befristung keinen Sinn, weil der gewünschte Lenkungseffekt nur dann erreicht werden könne, wenn sich die Steuerpflichtigen auf eine längerfristig gesicherte Dispositionsgrundlage verlassen könnten. Das treffe im Besonderen auf die vom RH ausdrücklich angeführten „Begünstigungen“ betreffend Forschung, Bildung und Kinder zu. In Bereichen, die eine längerfristige Disposition (zum Beispiel alle Topf-Sonderausgaben sowie die Bildungs-, Forschungs- und Lehrlingsausbildungsprämie) erforderten, sei eine gewünschte Anreizwirkung nur dann zu erzielen, wenn die Steuerpflichtigen über den gesamten Dispositionszeitraum mit einer stabilen Rechtslage rechnen könnten. Eine Evaluierung von ab dem Jahr 2013 eingeführten Begünstigungen sei durch das Bundeshaushaltsgesetz 2013 gesetzlich vorgesehen.

(3) a) Der RH stellte nunmehr fest, dass von den — in den Jahren 2011 bis 2016 — neu eingeführten steuerlichen Begünstigungen im Einkommensteuergesetz 1988 vier befristet gewährt wurden:

¹ Anmerkung des RH: Voraussetzung für die Erlangung der Steuerbegünstigung war, dass die erstmalige Herstellung des Internetzugangs nach dem 30. April 2003 erfolgte und die Ausgaben vor dem 1. Jänner 2005 anfielen.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Tabelle 1: Entwicklung der steuerlichen Begünstigungen im Einkommensteuerrecht mit Befristung, 2011 bis 2016

steuerliche Begünstigung	Rechtsnorm im Einkommensteuergesetz 1988	zeitliche Befristung
Steuerbefreiung für Aushilfskräfte	§ 3 Abs. 1 Z 11 i.V.m. § 124b Z 310	für die Kalenderjahre 2017 bis 2019
Abzugsfähigkeit von Zuwendungen zur Vermögensausstattung einer gemeinnützigen Privatstiftung	§ 4b und § 18 Abs. 1 Z 8 i.V.m. § 124b Z 274	Abzugsfähigkeit tritt mit 1. Jänner 2016 in Kraft und ist anzuwenden, wenn die erstmalige Zuwendung nach dem 31. Dezember 2015 und vor dem 1. Jänner 2021 getätigt wird
Prämie für Registrierkasse	§ 124b Z 296 lit. b	für die Anschaffung eines Systems zur elektronischen Aufzeichnung der Barumsätze oder Umrüstung eines schon bestehenden Aufzeichnungssystems für den Einsatz im eigenen Betrieb nach dem 28. Februar 2015 und vor dem 1. April 2017
Prämie für umfassenden Nicht-raucherinnen- und Nichtrauchererschutz	§ 124b Z 268	für einen Betrieb, in dem spätestens zum 1. Juli 2016 ein dem umfassenden Nichtraucherinnen- und Nichtrauchererschutz entsprechendes Rauchverbot gewährleistet war

Quelle: BMF (Stand 31. Dezember 2016)

Der überwiegende Teil der neu eingeführten steuerlichen Begünstigungen wies keine zeitliche Befristung auf.

Die nachfolgende Tabelle führt demonstrativ einige neu eingeführte unbefristete steuerliche Begünstigungen an, die nicht den vom BMF angeführten Bereichen, die eine längerfristige Disposition erfordern, wie beispielsweise Forschung, Bildung und Kinder, zuzurechnen waren:

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Tabelle 2: Entwicklung der steuerlichen Begünstigungen im Einkommensteuerrecht ohne Befristung (Auszug), 2011 bis 2016

steuerliche Begünstigung	Rechtsnorm im Einkommensteuergesetz 1988
Steuerbefreiung für Ausgleichs- oder Ergänzungszulagen aufgrund sozial- oder pensionsrechtlicher Vorschriften	§ 3 Abs. 1 Z 4
Steuerbefreiung für das Pflegekarenzgeld	§ 3 Abs. 1 Z 5
Änderung der Steuerbegünstigung für Auslandsmontagen	§ 3 Abs. 1 Z 10
Steuerbefreiung für die Abgeltung von Grundstückswertminderungen	§ 3 Abs. 1 Z 33
Ausweitung der Spendenabzugsfähigkeit auf Organisationen, die sich dem Umwelt-, Natur- und Artenschutz widmen, Tierheime sowie freiwillige Feuerwehren und Landesfeuerwehrverbände	§ 4a Abs. 2 und 6
Erweiterung der begünstigten Spendenempfänger auf die Internationale Anti-Korruptions-Akademie	§ 4a Abs. 4e)
Änderung der Pendlerpauschale	§ 16 Abs. 1 Z 6
Verdoppelung des absetzbaren Kirchenbeitrags ab dem Kalenderjahr 2012 auf 400 EUR	§ 18 Abs. 1 Z 5
Einführung des „Jobtickets“	§ 26 Z 5 lit. b
Einführung des Pendlereuros	§ 33 Abs. 5 Z 4
Erhöhung des Pensionistenabsetzbetrags	§ 33 Abs. 6
Versteuerung der Urlaubersatzleistung nach dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz als sonstiger Bezug	§ 67 Abs. 5

Quelle: BMF (Stand 31. Dezember 2016)

Allerdings bekannte sich im Jänner 2017 die damalige Bundesregierung — laut Arbeitsprogramm 2017/2018² — zur nachhaltigen Entlastung von bürokratischen Lasten und beabsichtigte ein Grundsatzgesetz zu erlassen, das unter anderem ein „One in–One out für Gesetze und Förderungen“ enthalten wird. Demnach soll, wenn eine neue Regulierung oder Förderung eingeführt wird, nach Möglichkeit eine alte Regulierung oder Förderung aufgehoben werden. Weiters soll eine „Sunset Clause“ eingeführt werden, nach der neue Regulierungen nur für einen befristeten Zeitraum erlassen und bestehende in den nächsten Jahren drastisch reduziert werden sollen.

b) Hinsichtlich der Evaluierung der bestehenden Begünstigungen blieb das BMF bei seiner bisherigen Argumentation, wonach das Bundeshaushaltsgesetz 2013 eine interne Evaluierung von gesetzlichen Maßnahmen nur für neu eingeführte Begünstigungen oder für die Änderung bestehender Begünstigungen vorsieht („wirkungsorientierte Folgenabschätzung – WFA“).

Dies bedeutet jedoch, dass die Empfehlung des RH nur bei neuen Gesetzesvorhaben ab 2013 umgesetzt werden könnte, wie zum Beispiel beim Gemeinnützigkeits-

² Arbeitsprogramm der Bundesregierung 2017/2018, 5 Staat und Gesellschaft modernisieren, 5.1 Regelungsflut eindämmen, 1/2017, S. 31

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



paket 2015, dem Steuerreformpaket 2015/2016 oder dem Abgabenänderungsgesetz 2016, nicht jedoch bei bereits bestehenden Steuerbegünstigungen. Zudem wies der RH auf die im Jahr 2015 eingeführte „vereinfachte wirkungsorientierte Folgenabschätzung“ hin, die rückwirkend für Vorhaben seit 1. Jänner 2013 eingeführt wurde. Die vereinfachte wirkungsorientierte Folgenabschätzung sieht keine interne Evaluierung vor, das heißt es wird nicht untersucht, ob ein ausgeführtes Vorhaben die erwarteten Wirkungen oder wesentliche unerwartete Wirkungen zur Folge gehabt hat.

Darüber hinaus sah das „Arbeitsprogramm der Bundesregierung 2013 bis 2018“ die Einrichtung einer Arbeitsgruppe vor, die bis Ende 2014 einen Reformpfad zur Harmonisierung und Steuervereinfachung vorzulegen hatte. Gemäß dem Regierungsprogramm sollten die Ausnahme- und Sonderbestimmungen im Einkommensteuergesetz 1988 insbesondere auf ihre ökonomische und soziale Wirkung geprüft werden. Den Vorsitz der politischen Reformarbeitsgruppe hatte ein Sektionschef des BMF inne, die Auswertungen und Schätzungen zu den Aufkommenswirkungen stellte ebenfalls das BMF bereit. Der abschließende Bericht der Steuerreform-Kommission vom Dezember 2014 enthielt die Ergebnisse der durchgeführten Analysen von ausgewählten Begünstigungen im Einkommensteuerrecht. Ein wesentliches Ergebnis war die Erkenntnis der Notwendigkeit einer Vereinfachung und Neukodifizierung des Einkommensteuergesetzes 1988 (siehe [TZ 6](#)).

2.2

Das BMF setzte die Empfehlung des RH teilweise um, darauf hinzuwirken, Steuerbegünstigungen im Einkommensteuerrecht künftig nur mehr befristet zu gewähren und die bestehenden steuerlichen Begünstigungen zu evaluieren. Vier der im überprüften Zeitraum neu eingeführten Begünstigungen im Einkommensteuerrecht wiesen eine zeitliche Befristung auf, der überwiegende Teil der neu eingeführten Begünstigungen galt allerdings unbefristet.

Eine Evaluierung bestehender steuerlicher Begünstigungen unterblieb. Der RH anerkannte, dass die Steuerreform-Kommission im Jahr 2014 einen Bericht über Analysen ausgewählter steuerlicher Begünstigungen vorlegte, allerdings konnte dies eine regelmäßige Durchforstung der steuerlichen Begünstigungen nicht ersetzen.

[Der RH hielt seine Empfehlungen daher weiter aufrecht.](#)

2.3

Laut Stellungnahme des BMF würden Befristungen — soweit möglich — berücksichtigt.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Förderungsbericht der Bundesregierung

Einnahmefälle

3.1 (1) Der RH hatte dem BMF in seinem Vorbericht (TZ 7) empfohlen, die Wirkungen jeder einzelnen Begünstigung im Einkommensteuerrecht — im Sinne einer zu schaffenden Begriffsdefinition — jährlich nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte zu erheben und im Sinne von mehr Transparenz dem Nationalrat detailliert zu berichten.

(2) Im Nachfrageverfahren hatte das BMF hierzu mitgeteilt, dass es dem Parlament jährlich im Budgetausschuss mit dem Förderungsbericht über eine Vielzahl von Förderungen im Einkommensteuergesetz berichte. Der Förderungsbericht sei im letzten Jahr überarbeitet und erweitert worden.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass sich im überprüften Zeitraum die Darstellung der Steuerbegünstigungen in den jährlichen Förderungsberichten der Bundesregierung³ verändert hatte. Im Vergleich zum Vorbericht erhöhte sich die Anzahl der angeführten Einzelmaßnahmen (Kategorien) an Begünstigungen nach dem Einkommensteuergesetz 1988 von 27 im Förderungsbericht 2009 auf 30 im Förderungsbericht 2013; der Förderungsbericht 2015 wies 38 Steuerbegünstigungen aus. Gemäß dem Förderungsbericht 2015 führten diese Begünstigungen zu einem jährlichen Einnahmenverzicht in Höhe von rd. 6,27 Mrd. EUR (2015). Die angeführten Beträge beruhten — abgesehen von Einzelfällen — auf Schätzungen und Hochrechnungen des BMF. Weiters unterblieb bei jenen Ausnahmeregelungen, bei denen die für eine Schätzung notwendigen Unterlagen fehlten oder bei denen der Einnahmefall unerheblich war, eine Betragsangabe. Dies war im Förderungsbericht 2015 bei sechs Einzelmaßnahmen im Einkommensteuergesetz 1988 der Fall.

Im Vergleich zu den wenigen in den Förderungsberichten dargestellten Steuerbegünstigungen im Einkommensteuerrecht hatte der RH bereits im Vorbericht im Einvernehmen mit dem BMF insgesamt 504 Steuerbegünstigungen in Gesetzen und 232 in Verordnungen, insgesamt somit 736 (TZ 6, Fußnote 9, Stand Juli 2012) erhoben. Er hatte bereits im Vorbericht auf die große Abweichung bei der Anzahl der von ihm erhobenen und der ausgewiesenen Steuerbegünstigungen hingewiesen.

³ Die Bundesregierung legt dem Nationalrat jährlich eine Übersicht über die aus Bundesmitteln gewährten Förderungen vor (Förderungsbericht). Der Förderungsbericht dient als wesentliche Beurteilungsgrundlage für budget- und konjunkturpolitische Entscheidungen. Gemäß § 47 Abs. 3 Z 2 Bundeshaushaltsgesetz 2013 sind indirekte Förderungen Einnahmenverzichte des Bundes, die einer natürlichen oder juristischen Person für eine von dieser in ihrer Eigenschaft als Träger von Privatreechten erbrachten Leistung, an der ein vom Bund wahrzunehmendes öffentliches Interesse besteht, durch Ausnahmeregelungen von den allgemeinen abgabenrechtlichen Bestimmungen gewährt wurden (Steuerbegünstigungen).

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Er stellte nunmehr fest, dass zur Zeit der Gebarungsüberprüfung nach wie vor keine einheitliche Begriffsdefinition der steuerlichen Begünstigung bestand. Der im Förderungsbericht verwendete Begriff der indirekten Förderung (Steuerbegünstigung) war somit auch nicht deckungsgleich mit dem in anderen Bereichen, wie zum Beispiel dem in der Transparenzdatenbank⁴. Laut BMF werde derzeit an einer Vereinheitlichung des Begriffs gearbeitet. Eine jährliche Wirkungserhebung jeder einzelnen Begünstigung im Einkommensteuerrecht nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte setzte das BMF aufgrund der noch ausstehenden Begriffsdefinition nicht um.

3.2

Das BMF setzte die Empfehlung des RH nicht um. So wurden weder die Wirkungen der Begünstigungen im Einkommensteuerrecht — im Sinne einer zu schaffenden Begriffsdefinition — nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte erhoben, noch lag — im Sinne von mehr Transparenz — eine darauf beruhende detaillierte Berichterstattung an den Nationalrat vor.

Eine einheitliche und konsistente Systematik in Bezug auf Steuerbegünstigungen würde allerdings eine einheitliche Begriffsdefinition im Bundeshaushaltsgesetz und im Transparenzdatenbankgesetz voraussetzen.

Der RH hielt daher seine Empfehlung weiter aufrecht.

3.3

Das BMF teilte in seiner Stellungnahme mit, dass ihm eine derartige Vorgehensweise weder effizient noch zweckmäßig erscheine. Sämtliche Begünstigungen im Einkommensteuerrecht in ihren Wirkungen jährlich zu erheben und detailliert zu berichten, würde einen enormen personellen Ressourcenaufwand erfordern, der seitens der Finanzverwaltung nicht leistbar sei.

3.4

Der RH erwiderte dem BMF, dass zunächst eine einheitliche Begriffsdefinition für Steuerbegünstigungen im Einkommensteuerrecht als Grundlage für die Erhebung der Wirkungen erforderlich ist. Dies ermöglicht in der Folge den Aufbau einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis von tatsächlichen Sachverhalten. Da Steuerbegünstigungen Ausnahmen von der bestehenden Steuersystematik darstellen, ist es nach Ansicht des RH erforderlich, regelmäßig zu erheben, wie sich diese Begünstigungen finanziell auswirken, ob sie künftig noch erforderlich sind bzw. ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht. Im Sinne des Bundeshaushaltsgesetzes

⁴ Ziel der Transparenzdatenbank und des Transparenzportals ist es, in einer Darstellung allen natürlichen und juristischen Personen aufzuzeigen, welche Leistungen die öffentliche Hand für sie erbringt. Unter diesen Leistungen sind unter anderem Transferzahlungen, Förderungen, Steuerersparnisse und Sozialversicherungsleistungen in Geld- und Sachleistungen zu verstehen; siehe Bericht des RH „Transparenzdatenbank – Kosten und Nutzen, Ziele und Zielerreichung“ (Reihe Bund 2017/45).

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



setzes 2013 sollte daher das BMF dem Nationalrat im Rahmen der Förderungsberichte über durchgeführte Evaluierungen berichten, um Entscheidungsgrundlagen für das Weiterbestehen bzw. die Aufhebung von steuerlichen Ausnahmebestimmungen zur Verfügung zu stellen.

Der RH verblieb daher bei seiner Empfehlung.

Ziele

4.1 (1) Der RH hatte dem BMF in seinem Vorbericht (TZ 8) empfohlen, für Steuerbegünstigungen qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festzulegen. Die Ziele wären eindeutig zu formulieren, um die Zielerreichung zu überprüfen, aktiv zu steuern und um gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeiführen zu können.

(2) Im Nachfrageverfahren hatte das BMF auf seine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis verwiesen. Demnach sei diese Vorgehensweise ab dem Jahr 2013 für neu eingeführte Maßnahmen durch das Bundeshaushaltsgesetz 2013 verbindlich vorgesehen.

(3) Der RH stellte hierzu fest, dass das BMF bei seiner Argumentation aus dem Nachfrageverfahren bzw. der seinerzeitigen Stellungnahme verblieb, das heißt die Empfehlung des RH wurde nur bei neuen Gesetzesvorhaben ab 2013 umgesetzt, wie zum Beispiel beim Gemeinnützigkeitsgesetz 2015, dem Steuerreformgesetz 2015/2016 oder dem Abgabenänderungsgesetz 2016, nicht jedoch bei bereits bestehenden Steuerbegünstigungen. Zudem waren Steuerbegünstigungen, die mittels Abänderungsantrag zu einer Gesetzesvorlage eingebracht wurden, in der wirkungsorientierten Folgenabschätzung zum Gesetzesvorhaben nicht enthalten.

4.2 Das BMF setzte die Empfehlung des RH teilweise um, weil es entsprechend dem Bundeshaushaltsgesetz 2013 qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festlegte. Das BMF legte beispielsweise für das Gemeinnützigkeitsgesetz 2015, das Steuerreformgesetz 2015/2016 und das Abgabenänderungsgesetz 2016 Ziele und Indikatoren fest. Für bereits bestehende Steuerbegünstigungen legte das BMF allerdings keine derartigen Zielvorgaben fest.

Der RH bekräftigte daher seine Empfehlung, für steuerliche Begünstigungen im Einkommensteuerrecht qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festzulegen. Die Ziele wären eindeutig zu formulieren, um die Zielerreichung zu überprüfen, aktiv zu steuern und um gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeiführen zu können. Die Intention der Empfehlung des RH umfasst auch die bereits bestehenden steuerlichen Begünstigungen.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



4.3 Laut Stellungnahme des BMF sei die Festlegung von Zielvorgaben mit Indikatoren für bereits bestehende Begünstigungen nicht möglich. Über diese Begünstigungen habe das Parlament entschieden; diesen nachträglich bestimmte Ziele zu unterstellen und Vorgaben zu machen, wie diese zu erreichen wären, stehe dem BMF nicht zu, weil es im Rahmen der Gewaltenteilung nicht dazu befugt sei, dem Parlament bestimmte Auslegungen und Absichten zuzuschreiben.

4.4 Der RH wies gegenüber dem BMF darauf hin, dass Rechtsvorschriften normative Anordnungen treffen, die Motive für bestimmte Regelungsinhalte müssen allerdings nicht darin aufgenommen werden. Die Gründe, die zur Einführung einer bestimmten Regelung (Steuerbegünstigung) geführt haben, werden in den jeweiligen Erläuterungen zu einer Rechtsvorschrift dargelegt. Folglich ist es dem BMF unbenommen, für bereits bestehende Regelungen zu Begünstigungen im Einkommensteuerrecht Ziele und Indikatoren festzulegen, die sich aus den Motiven in den Erläuterungen zu den jeweiligen Rechtsvorschriften ergeben.

Dem RH erschien es in diesem Zusammenhang erforderlich, die Zielerreichung auch von bereits bestehenden Steuerbegünstigungen zu überprüfen, aktiv zu steuern und gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeizuführen. Eine bewusste Weiterführung von Steuerbegünstigungen, die etwa als nicht mehr zweckmäßig oder wirtschaftlich erkannt werden, nur weil sie der historische Gesetzgeber — allenfalls ohne ausreichende Zielvorgaben — beschlossen hatte, hielt der RH nicht für zielführend.

Der RH verblieb daher bei seiner Empfehlung.

Wirkungen

- 5.1** (1) Der RH hatte dem BMF im Vorbericht (TZ 9) empfohlen,
- in einem Gesamtkonzept festzulegen, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. Dabei wäre regelmäßig und umfassend zu beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden, ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht und wie gegebenenfalls unbeabsichtigte Nebenwirkungen verhindert werden können. Über die erzielten Ergebnisse wäre dem Nationalrat umfassend Bericht zu erstatten und

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



- die bestehenden Begünstigungen kritisch zu durchforsten sowie zu evaluieren und auf dieser Grundlage — angesichts des hohen Verwaltungsaufwands (TZ 6) und der hohen Einnahmehausfälle (TZ 3) — auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht hinzuwirken unter Einbeziehung der beabsichtigten Wirkungen.

(2) Im Nachfrageverfahren hatte das BMF auf seine Stellungnahmen zum Prüfungsergebnis verwiesen. Demnach sei ab dem Wirksamwerden des Bundeshaushaltsgesetzes 2013 eine umfassende Wirkungsfolgenabschätzung aller rechtssetzenden Vorhaben verpflichtend. Für alle kommenden Legistikprojekte würde es daher nicht nur eine umfassende ex-ante Wirkungsfolgenabschätzung geben, sondern auch ex-post Evaluierungen spätestens nach fünf Jahren. Die vom RH gerügte derzeit mangelhafte Beobachtung, Messung und Analyse der Wirkung bestimmter steuerlicher Maßnahmen würde daher ab dem Jahr 2013 flächendeckend behoben werden.

Das BMF bekannte sich dazu, alle bestehenden Begünstigungen kritisch zu durchforsten und zu evaluieren. Es gelte aber zu bedenken, dass in vielen Fällen eine systematische und/oder verfassungsrechtliche Notwendigkeit für eine individuelle Berücksichtigung von bestimmten Umständen bestehe, in welchen Sondervorschriften erforderlich seien und nicht abgeschafft werden könnten. Zudem sei im Regierungsprogramm eine Durchforstung des Einkommensteuergesetzes 1988 hinsichtlich der Ausnahmen nach ökonomisch oder aus anderen Gründen sinnvollen Gesichtspunkten explizit angeführt.

(3) a) Der RH stellte nunmehr fest, dass das BMF im überprüften Zeitraum kein Gesamtkonzept, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit der Steuerbegünstigungen im Einkommensteuergesetz 1988 zu untersuchen sind, erstellte.

b) Da die mit dem Bundeshaushaltsgesetz 2013 eingeführte verpflichtende Wirkungsfolgenabschätzung nur für neu eingeführte Begünstigungen galt, war nicht sichergestellt, dass die bestehenden Begünstigungen im Hinblick auf ihre Wirksamkeit und ihren angemessenen Verwaltungsaufwand durchforstet werden.

Weiters stellte der RH fest, dass die mit Juni 2014 eingerichtete Steuerreformkommission unter Vorsitz eines Sektionschefs des BMF, auf Basis des „Arbeitsprogramms der Bundesregierung 2013 bis 2018“, einmalig Handlungsoptionen für eine Steuerreform einschließlich einer möglichen Gegenfinanzierung ausgearbeitet hatte. Sie unterzog dabei die wichtigsten Ausnahmen und Begünstigungen im Einkommensteuerrecht einer Überprüfung, insbesondere auf wirtschafts- und sozialpolitische Auswirkungen. Den Vorschlägen der Steuerreformkommission entspre-

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



chend wurden mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 einzelne Begünstigungen im Einkommensteuergesetz 1988 teilweise gestrichen, teilweise ergänzt bzw. teilweise ausgeweitet. Der RH hob beispielsweise das nunmehrige schrittweise Auslaufen der sogenannten Topf-Sonderausgaben (zum Beispiel Beiträge und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, Pensionskasse) positiv hervor (TZ 9).

Zuletzt wurden aber mit dem Abgabenänderungsgesetz 2016 die bestehenden Steuerbegünstigungen im Einkommensteuergesetz weiter ausgeweitet (zum Beispiel Einführung einer weiteren Begünstigung für die verstärkte Nutzung von betrieblichen Elektrofahrzeugen für Gesellschafter-Geschäftsführer, bestimmte Stipendien, Einführung einer steuerlichen Begünstigung zur Überbrückungsabgeltung der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse).

Der RH konnte für den überprüften Zeitraum folglich keine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht feststellen.

5.2

Da ein Gesamtkonzept, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung und die Wirkungen der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind, nach wie vor fehlte, beurteilte der RH seine diesbezügliche Empfehlung als nicht umgesetzt. Die vom BMF ins Treffen geführte verpflichtende Wirkungsfolgenabschätzung aufgrund des Bundeshaushaltsgesetzes 2013 war nur für ab 2013 neu eingeführte Begünstigungen verpflichtend.

Der RH hielt daher seine Empfehlung an das BMF weiter aufrecht. Insbesondere wäre regelmäßig und umfassend zu beurteilen, ob

- die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist,
- die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden,
- der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht und wie gegebenenfalls unbeabsichtigte Nebenwirkungen verhindert werden können.

Über die erzielten Ergebnisse wäre dem Nationalrat umfassend Bericht zu erstatten.

Das BMF setzte die Empfehlung des RH, bestehende Begünstigungen kritisch zu durchforsten und zu evaluieren, teilweise um. Die Steuerreform-Kommission hatte im Jahr 2014 mehrere bestehende Ausnahme- und Sonderbestimmungen im Einkommensteuerrecht, insbesondere in Bezug auf ihre wirtschafts- und sozialpoliti-

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



schen Auswirkungen, analysiert. Die Durchforstung des Einkommensteuergesetzes umfasste allerdings nicht sämtliche der bestehenden Steuerbegünstigungen (siehe **TZ 2** und **TZ 3**) und bewirkte unterschiedliche Änderungen im Einkommensteuerrecht.

Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 wurden zwar Begünstigungen teilweise gestrichen, aber auch neue Begünstigungen eingeführt. Zuletzt erfolgte die Einführung weiterer Begünstigungen im Einkommensteuergesetz 1988 durch das Abgabenänderungsgesetz 2016. Dementsprechend konnte im überprüften Zeitraum keine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht erreicht werden.

Der RH wiederholte daher seine weitere Empfehlung an das BMF, die bestehenden Begünstigungen unter Einbeziehung der beabsichtigten Wirkungen kritisch zu durchforsten sowie zu evaluieren und auf dieser Grundlage — angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der hohen Einnahmehinzuwände — auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht hinzuwirken.

5.3 Laut Stellungnahme des BMF habe sich die Steuerreform-Kommission dieses Themas angenommen und die wichtigsten Begünstigungen durchforstet sowie Empfehlungen abgegeben. Diese seien auch großteils in der Steuerreform umgesetzt worden. Im Weiteren verwies das BMF auf seine Stellungnahme zu **TZ 3**.

5.4 Der RH verwies auf seine Gegenäußerung zu **TZ 3**.

Verwaltungsaufwand

6.1 (1) Der RH hatte dem BMF in seinem Vorbericht (TZ 11) empfohlen, auf ein transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht hinzuwirken. Dies würde den Bürgerinnen und Bürgern die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen.

Weiters hatte der RH dem BMF im Vorbericht (TZ 12) empfohlen darauf hinzuwirken, dass Gesetzesbestimmungen möglichst klar und eindeutig anwendbar formuliert werden, um aufwendige Verfahren für die Bürgerinnen und Bürger sowie die Finanzverwaltung zu vermeiden.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Er hatte dem BMF in seinem Vorbericht (TZ 13) auch empfohlen, aus der Sicht des Risikomanagements eine Vereinfachung des Steuerrechts und den Wegfall komplexer steuerlicher Begünstigungen anzustreben und rechtlich vorgeschriebene Höchstgrenzen in die elektronischen Abgabenverfahren zu integrieren und zu überwachen.

(2) Im Nachfrageverfahren hatte das BMF auf seine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis verwiesen. Demnach verfolge es die Ziele möglichst klarer und eindeutig anwendbar formulierter Gesetzesbestimmungen und lege großen Wert auf zeitnahe und sachgerechte Information.

Weiters führte es aus, dass Neuregelungen im Abgabenrecht — und damit auch die Begünstigungen im Einkommensteuerrecht — grundsätzlich mit Risikokriterien hinterlegt würden, die für den Bereich der Innenprüfung zu Vorbescheid- und Nachbescheidkontrollen führen würden. Ferner wies es darauf hin, dass aufgrund begrenzter Ressourcen IT-unterstützte Sperren bei Höchstbeträgen nicht immer realisierbar seien.

(3) a) Der RH hatte im Vorbericht ausgeführt, dass sich der Rechtsbestand zum Einkommensteuerrecht seit Einführung des Einkommensteuergesetzes 1988 beträchtlich vergrößerte. Zahlreiche Gesetzesnovellen mit immer umfangreicheren und detaillierteren Bestimmungen führten zu einer wachsenden Verkomplizierung des Einkommensteuerrechts und damit zu einem zeitaufwendigen und teuren Vollzug.

Auch die Steuerreform-Kommission kam in ihrem Bericht vom Dezember 2014 zum Ergebnis, dass aufgrund der Komplexität des Steuerrechts eine Vereinfachung anzustreben wäre, und schlug eine Neukodifizierung des Einkommensteuergesetzes vor. Ein derartiges Vorhaben war bis zum Ende der Gebarungüberprüfung noch nicht umgesetzt.

Das BMF verfolgte die Neukodifizierung des Einkommensteuergesetzes 1988 auch im Rahmen der Wirkungsorientierung⁵. Es definierte die Erarbeitung eines neuen Einkommensteuergesetzes als eine Maßnahme zur Erreichung des Wirkungsziels 1 („Stabilität durch langfristig nachhaltig konsolidierte öffentliche Finanzen für künftige Herausforderungen, wie zum Beispiel die Stärkung des Wirtschaftsstandorts und die Gewährleistung der sozialen Sicherheit“).⁶ Das BMF selbst führte als Aus-

⁵ Gemäß Bundeshaushaltsgesetz 2013 ist die Wirkungsorientierung ein Grundsatz der Haushaltsführung und umfasst insbesondere die mittelfristige und jährliche Haushaltsplanung, das Wirkungscontrolling sowie die wirkungsorientierte Folgenabschätzung.

⁶ Die Wirkungsziele der Bundesregierung zeigen auf, welche Ergebnisse die Politik mittel- bis langfristig anstrebt. Sie bilden den Ausgangspunkt für das jährliche Arbeitsprogramm der Ressorts und Dienstbehörden. Siehe auch Wirkungsmonitoring des Bundeskanzleramtes in Bezug auf die Evaluierung der im Bundesfinanzgesetz 2015 festgelegten Wirkungsziele und Globalbudgetmaßnahmen zur Maßnahme 01.2. („Erarbeitung eines neuen Einkommensteuergesetzes“) zum Wirkungsziel 1 des BMF (Untergliederung 16 Öffentliche Abgaben), Wirkungsmonitoring, Bundeskanzleramt, Stand 28. Oktober 2016

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



gangspunkt für den Handlungsbedarf an, dass „das bereits seit 1988 geltende EStG 1988 aufgrund der Vielzahl von Novellen in seiner Gesamtheit unübersichtlich sei“ und „einer strukturellen und zeitgemäßen Neuausrichtung“ bedürfe und ein „diesbezüglicher Entwurf von der großen Steuerreform umfasst sein werde“.⁷ Es konnte dem RH allerdings keinen genauen Zeitplan für die Umsetzung der angekündigten Neukodifizierung vorlegen.

b) Der RH stellte überdies fest, dass das BMF im Jahr 2016 ein Strategieprojekt „Anwenderfreundliche Legistik und Fachinformationen“ einrichtete mit dem Ziel, mehr Transparenz und Verständlichkeit der Rechtsquellen zu erreichen, ohne dabei wesentliche Regelungsinhalte zu verlieren. Aufgrund der erst kurzen Dauer des Projekts lagen zur Zeit der Gebarungüberprüfung noch keine Ergebnisse mit Bezug auf das EStG 1988 vor.

c) Seit Veröffentlichung des Vorberichts erfolgten weitere Novellen zum Einkommensteuerrecht (zum Beispiel Gemeinnützigkeitsgesetz 2015, Steuerreformgesetz 2015/2016, Abgabenänderungsgesetz 2016). Dadurch vergrößerte sich die Komplexität des Einkommensteuerrechts, die wiederum einen höheren Vollzugsaufwand verursachte.⁸ Ungeachtet dessen sanken die Personalressourcen der Finanzverwaltung im überprüften Zeitraum in Summe. Nachfolgende Tabelle zeigt den Vergleich der Personal-IST-Stände in der Finanzverwaltung für die Jahre 2014 und 2015 im Vergleich mit dem Jahr 2010:

⁷ zum Beispiel Bundesfinanzgesetz 2013, S. 177, Bundesfinanzgesetz 2014, S. 200, Bundesfinanzgesetz 2015, S. 196

⁸ Der RH führte dies auch in seinen Stellungnahmen zu den Gesetzesvorhaben aus. Zum Beispiel Stellungnahme des RH zum Entwurf des Gemeinnützigkeitsgesetzes 2015, 41/SN-153/ME XXV. GP oder Stellungnahme des RH zum Entwurf des Steuerreformgesetzes 2015/2016, 91/SN-129/ME XXV. GP.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Tabelle 3: Vergleich der Personal-IST-Stände in der Finanzverwaltung für die Jahre 2010, 2014 und 2015

	2010	2014	2015	Veränderung 2010 bis 2015
	in VBÄ ¹			in %
Betriebliche Veranlagung Innendienst	1.160,3	1.233,6	1.299,8	12,0
Betriebliche Veranlagung Außendienst – Betriebsprüfer	1.213,7	1.269,2	1.221,2	0,6
Betriebliche Veranlagung Außendienst – GLA-Prüfer	249,2	247,6	242,8	-2,6
Großbetriebsprüfung	556,8	466,6	473,1	-15,0
Allgemeinveranlagung	1.159,1	1.101,7	1.091,8	-5,8
Infocenter	886,8	845,6	846,0	-4,6
Fachbereich	366,2	376,2	387,7	5,9
Gesamt	5.592,1	5.540,5	5.562,4	-0,5

¹ Jahresdurchschnitt nach Vollbeschäftigungsäquivalenten

Quelle: BMF (Stand Dezember 2016)

Die zahlreichen und zum Teil aufwendig zu vollziehenden Begünstigungen im Einkommensteuerrecht erforderten ein hoch entwickeltes Risikomanagement auf Ebene der Finanzämter, insbesondere bei zunehmendem Rechtsbestand und sinkenden Personalressourcen.

Der RH hatte bereits im Vorbericht darauf hingewiesen, dass bei steuerlichen Begünstigungen, die mit Höchstbeträgen begrenzt waren (zum Beispiel Kirchenbeitrag, Topf-Sonderausgaben, Pendlerpauschale, Spenden im privaten Bereich), die eingesetzten IT-Verfahren nicht sämtliche dieser Betragsgrenzen berücksichtigten. Anträge, in denen höhere Beträge als gesetzlich zulässig geltend gemacht wurden, waren in der Folge von den Finanzämtern im Einzelfall zu korrigieren.

Im überprüften Zeitraum bezog das BMF weitere steuerliche Begünstigungen, die nur bis zu einer betraglichen Höchstgrenze geltend gemacht werden konnten (zum Beispiel Spenden im privaten Bereich, Zuwendungen an Stiftungen) in die IT-Verfahren ein. Dies entlastete die Finanzämter von einem zusätzlichen Kontrollaufwand und unterstützte die Ordnungsmäßigkeit der Abgabenbescheide.

6.2

Der RH beurteilte seine Empfehlungen aus den TZ 11 bis TZ 13 des Vorberichts als teilweise umgesetzt, weil das BMF eine aktive Rolle bei der Neukodifizierung des Einkommensteuergesetzes 1988 einnahm. Darüber hinaus startete es im Jahr 2016 ein Strategieprojekt mit dem Ziel, mehr Transparenz und Verständlichkeit der Rechtsquellen zu erreichen. Zur Zeit der Gebarungsüberprüfung waren allerdings weder die Arbeiten zur Neukodifizierung des Einkommensteuergesetzes 1988 noch

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



das Strategieprojekt „Anwendungsfreundliche Legistik und Fachinformation“ abgeschlossen.

Weiters hob der RH positiv hervor, dass die Anzahl jener steuerlichen Begünstigungen, deren Betragsgrenzen in den elektronischen Verfahren automatisch berücksichtigt wurden, erhöht wurde, um die Finanzämter beim Vollzug dieser Bestimmungen zu entlasten.

Angesichts der Komplexität des Steuerrechts und der dringenden Notwendigkeit einer Vereinfachung, wiederholte der RH seine Empfehlungen an das BMF:

- auf ein transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht hinzuwirken. Dies würde den Bürgerinnen und Bürgern die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen;
- Gesetzesbestimmungen möglichst klar und eindeutig anwendbar zu formulieren, um aufwendige Verfahren für die Bürgerinnen und Bürger und die Finanzverwaltung zu vermeiden sowie
- aus der Sicht des Risikomanagements eine Vereinfachung des Steuerrechts und den Wegfall komplexer steuerlicher Begünstigungen anzustreben.

6.3 Laut Stellungnahme des BMF arbeite es weiter an einem neuen Einkommensteuergesetz. Weiters sei geplant, die Ergebnisse des im Jahr 2016 begonnenen Strategieprojekts des BMF „Anwendungsfreundliche Legistik und Fachinformation“ in die zukünftige Legistik einfließen zu lassen.

Einzelne Begünstigungen

Spendenbegünstigungen

7.1 (1) Der RH hatte dem BMF in seinem Vorbericht (TZ 14) empfohlen, das System der Spendenbegünstigungen zum Zweck der Erhöhung der Transparenz zu überdenken. Im Hinblick auf die Inanspruchnahme der Spendenbegünstigung hatte er in seinem Vorbericht (TZ 14) empfohlen, dass jedenfalls ein Nachweis zur Identifikation des Spenders und des Spendenempfängers verpflichtender Bestandteil jedes Begünstigungsantrags sein sollte. Dies wäre etwa mit einer verpflichtenden elektronischen Datenmeldung der Spendenempfänger an die Finanzverwaltung zu erreichen.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



(2) Im Nachfrageverfahren hatte das BMF auf seine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis verwiesen, wonach die Einführung von steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten von Spenden ebenso wie das Verfahren zur Geltendmachung von Spenden der politischen Willensbildung entsprächen. Es berücksichtige die Anregungen des RH, soweit sie die Vollziehung durch das Ressort betreffen, bestmöglich.

(3) a) Wie der RH nunmehr feststellte, beauftragte das BMF die Wirtschaftsuniversität Wien mit einer Evaluierung der steuerlichen Absetzbarkeit von Spenden. Ziel war es, zu untersuchen, ob die Absetzbarkeit die Entwicklung des Spendenvolumens beeinflusste und ob abseits der Volumensentwicklung weitere relevante Wirkungen bestanden. Die Evaluierungsstudie⁹ wurde im August 2015 veröffentlicht und hob folgende Feststellungen hervor:

- Die Absetzbarkeit brachte den spendensammelnden Organisationen mehr Spenden.
- Der Absetzbarkeitseffekt war gering.
- Der Anstieg des Spendenvolumens war nur zum Teil auf die Spendenabsetzbarkeit zurückzuführen und
- Unternehmen legten ihr Spendenbudget unabhängig von steuerlichen Überlegungen fest.

Der gesetzlich vorgesehene Prüfungsbeirat beim BMF (Spendenbeirat), der für Zwecke der Evaluierung der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen einzurichten war, gab im überprüften Zeitraum keine formale Empfehlung für die Beibehaltung bzw. eine allfällige Änderung des Systems der Spendenbegünstigungen ab. Er stimmte in einer Sitzung — ohne die Stimmen der Vertreterinnen und Vertreter der Finanzverwaltung und vorbehaltlich des noch ausstehenden Endberichts — in einem ersten Schritt lediglich über einen grundsätzlichen Text ab: „In Kenntnis der in der Studie dargestellten positiven Effekte und trotz der Mitnahmeeffekte sieht der Spendenbeirat derzeit keinen Anlass, eine Änderung bezüglich der Absetzbarkeit von Spenden zu empfehlen.“¹⁰

Bis Ende 2016 erging kein Endbericht des Spendenbeirates, folglich lag auch keine abschließende Empfehlung des Beirates vor, ob das System der Spendenbegünstigungen in der derzeitigen Form beibehalten werden sollte oder nicht.

⁹ Studie „Evaluierung der ausgeweiteten steuerlichen Spendenabsetzbarkeit in Österreich – Effekte auf das Privatspendenvolumen und Wirkungen auf das Unternehmensspendenverhalten“, Kompetenzzentrum für Nonprofit Organisationen und Social Entrepreneurship der Wirtschaftsuniversität Wien im Auftrag des BMF, 8/2015

¹⁰ Sitzungsprotokoll des Spendenbeirates vom 12. Februar 2015

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



b) Der RH stellte fest, dass sich die Anzahl der begünstigten Spendenempfänger im Zeitraum Dezember 2011 bis Dezember 2016 um rd. 37 % erhöht hatte. Dies war auf eine Erweiterung der spendenbegünstigten Organisationen zurückzuführen, ab 2012 zählten unter anderem auch Einrichtungen im Bereich Umwelt-, Natur- und Artenschutz sowie Tierheime zu den Begünstigten:

Tabelle 4: Begünstigte Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988, 2011 bis 2016

	Stand 2011	Stand 2016	Veränderung 2011 bis 2016
	Anzahl		in %
karitative Einrichtungen	604	919	52,2
Wissenschaftseinrichtungen	500	545	9,0
Spendensammeleinrichtungen	16	21	31,3
Naturschutz und Tierheime	–	32	100,0
Sammeleinrichtungen Naturschutz	–	–	–
Einrichtung Kunst und Kultur	–	22	100,0
Gesamt	1.120	1.539	37,4

Quelle: BMF (Stand Dezember 2016)

Die Finanzämter überprüften die Anträge auf Spendenbegünstigung im Rahmen der Veranlagung aufgrund von Bestätigungen der Spendenempfänger sowie der Zahlungsnachweise der Spender. Ein elektronischer Datenaustausch zwischen den empfangenden Organisationen und der Finanzverwaltung, der unter anderem zu einer Verwaltungsvereinfachung führen hätte können, fand nicht statt. Bereits das Steuerreformgesetz 2009 (BGBl. I Nr. 26/2009 i.d.g.F.) sah vor, dass die Sozialversicherungsnummer¹¹ der Spenderin oder des Spenders der empfangenden Organisation bekanntzugeben war und diese die relevanten Daten elektronisch an die Finanzverwaltung übermitteln musste. Eine derartige Datenübermittlung war erstmalig für das Jahr 2011 geplant. Die gesetzliche Bestimmung wurde allerdings mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 (BGBl. I Nr. 76/2011 i.d.g.F.) wieder aufgehoben.

Der RH stellte nunmehr fest, dass das Steuerreformgesetz 2015/2016 erneut die Datenübermittlungsverpflichtung von inländischen Spendenempfängern vorsah. Dies war die Grundlage für die vollautomatische Berücksichtigung bestimmter Sonderausgaben (§ 18 Abs. 8 EStG 1988, nach 31. Dezember 2016)¹². Ab dem Jahr 2017 sollen somit bestimmte Sonderausgaben nur mehr auf Grundlage eines elektronischen Datenaustausches berücksichtigt werden. Die Geltendmachung der betref-

¹¹ Sozialversicherungsnummer oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte

¹² Für die elektronische Datenübermittlung erging eine eigene Verordnung des Bundesministers für Finanzen, die Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung, BGBl. II Nr. 289/2016 i.d.g.F..

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



fenden Sonderausgaben soll künftig nicht mehr im Rahmen der Steuererklärung, sondern durch automatisierte Übernahme direkt in den Steuerbescheid erfolgen. Der Datenaustausch betrifft aber nur Spenden aus dem privaten Bereich (Einkommensteuererklärung, Arbeitnehmerveranlagung), Spenden aus dem betrieblichen Bereich sind davon nicht erfasst. Da der elektronische Datenaustausch erstmals ab 2017 erfolgen soll, war eine Überprüfung dieser Vorgehensweise nicht möglich.

7.2 Das BMF setzte die Empfehlung des RH, das System der Spendenbegünstigungen zum Zweck der Erhöhung der Transparenz zu überdenken, teilweise um. Es ließ das System der Spendenabsetzbarkeit durch eine Studie der Wirtschaftsuniversität Wien evaluieren. Der Spendenbeirat gab allerdings noch keine Empfehlung hinsichtlich einer Beibehaltung bzw. Änderung des Systems der Spendenbegünstigungen ab; ebenso wenig lag ein abschließender Endbericht des Beirates vor.

Der RH hielt daher seine Empfehlung aufrecht.

Die weitere Empfehlung des RH hinsichtlich eines Nachweises zur Identifikation des Spenders bzw. der Spenderin setzte das BMF zum Teil um, weil die rechtlichen Voraussetzungen für einen elektronischen Datenaustausch zwischen den spendenbegünstigten Organisationen und der Finanzverwaltung ab 2017 gegeben sind. Dies galt allerdings nur für Spenden im privaten Bereich, Spenden im betrieblichen Bereich waren davon nicht erfasst.

7.3 Laut Stellungnahme des BMF sei die Empfehlung hinsichtlich eines Nachweises zur Identifikation der Spenderin bzw. des Spenders nunmehr umgesetzt worden. Ab dem Jahr 2017 werde durch elektronischen Datenaustausch zwischen der spendenbegünstigten Organisation und der Finanzverwaltung die Identifikation der Spenderin bzw. des Spenders im privaten Bereich nachgewiesen.

Bildungsprämie und Bildungsfreibetrag

8.1 (1) Der RH hatte in seinem Vorbericht (TZ 19) empfohlen, darauf hinzuwirken, dass sich die Begünstigungen für Bildungsaufwendungen nur mehr auf eine Maßnahme (Freibetrag oder Prämie) beschränken. Dies würde zu einer Gesetzes- bzw. Verwaltungsvereinfachung führen.

(2) Im Nachfrageverfahren hatte das BMF auf seine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis verwiesen. Es würde die legislativen Anregungen des RH gerne in die Überlegungen zu einer Neugestaltung des Einkommensteuergesetzes aufnehmen, dies würde aber letztlich der politischen Willensbildung obliegen. Das BMF hatte hinsichtlich der Prüftätigkeit angemerkt, dass es die Finanzämter bzw. die Großbetriebsprüfung dahingehend sensibilisieren würde, auch die Bildungsprämien bzw.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Bildungsfreibeträge verstärkt zu betrachten bzw. entsprechende Prüfungsschwerpunkte zu setzen.

(3) Wie der RH nunmehr feststellte, wurden die Begünstigungen aufgrund der vom BMF festgestellten geringen Inanspruchnahme und nicht ausreichender Anreizwirkung durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 mit Wirkung 31. Dezember 2015 aufgehoben.¹³

8.2

Der RH beurteilte die Empfehlung als umgesetzt, weil die Begünstigungen für Bildungsaufwendungen mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 aufgrund der geringen Inanspruchnahme und nicht ausreichenden Anreizwirkung aufgehoben wurden und ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 nicht mehr beansprucht werden können.

Sonderausgaben

Topf-Sonderausgaben

9.1

(1) Der RH hatte in seinem Vorbericht (TZ 20) empfohlen, die Absetzmöglichkeit von Topf-Sonderausgaben (zum Beispiel Beiträge und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, Pensionskasse, Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung) zugunsten einer entsprechenden Regelung im Einkommensteuertarif zu überdenken.

(2) Im Nachfrageverfahren hatte das BMF auf seine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis verwiesen. Es nehme die legislatischen Anregungen des RH gerne in die Überlegungen zu einer Neugestaltung des Einkommensteuergesetzes auf; dies obliege aber letztlich der politischen Willensbildung. Dem Grundsatz der Generalprävention würde mit den bestehenden Prüfvorgaben für die Finanzämter ausreichend Rechnung getragen. Überprüfungsaktionen im Zusammenhang mit der Absetzbarkeit von Topf-Sonderausgaben seien künftig nicht geplant. Begrenzt vorhandenes Personal müsse in stärker risikobehafteten Kontrollfeldern eingesetzt werden.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass die steuerlich anerkannten Topf-Sonderausgaben im überprüften Zeitraum folgende Entwicklung nahmen:

¹³ vgl. Bericht der Steuerreform-Kommission, 12/2014, S. 25 f.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Tabelle 5: Topf-Sonderausgaben – Anzahl der Fälle, 2013 bis 2015

	2013	2014	2015 ¹	Veränderung 2013 bis 2015
	Anzahl			in %
Einkommensteuerveranlagung	486.936	480.734	314.233	-35,5
Arbeitnehmerveranlagung	2.155.744	2.040.709	1.752.574	-18,7
Gesamt	2.642.680	2.521.443	2.066.807	-21,8

¹ Die Veranlagungsdaten für das Kalenderjahr 2015 lagen noch nicht abschließend vor.

Quelle: BMF (Stand Dezember 2016)

Tabelle 6: Topf-Sonderausgaben – Beträge, 2013 bis 2015

	2013	2014	2015 ¹	Veränderung 2013 bis 2015
	in Mio. EUR			in %
Einkommensteuerveranlagung	207,65	203,64	133,24	-35,8
Arbeitnehmerveranlagung	949,64	904,89	782,41	-17,6
Gesamt	1.157,29	1.108,53	915,65	-20,9

¹ Die Veranlagungsdaten für das Kalenderjahr 2015 lagen noch nicht abschließend vor.

Quelle: BMF (Stand Dezember 2016)

Bei den Veranlagungen zeigte sich im Zeitraum 2013 bis 2015 tendenziell ein Rückgang der Fälle mit Topf-Sonderausgaben um rd. 22 %, die insgesamt steuerlich anerkannten Beträge verminderten sich in diesem Zeitraum um rd. 21 %.

Der RH stellte weiters fest, dass — basierend auf den Berichtsergebnissen der Steuerreform-Kommission und der Feststellung, dass sich die „Administration dieser Regelung in der Praxis als äußerst komplex dargestellt hatte“¹⁴ — mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 das Auslaufen der Topf-Sonderausgaben mit Wirkung 31. Dezember 2015 (mit fünfjähriger Übergangsfrist für bereits bestehende Verträge) beschlossen wurde.

9.2

Das BMF setzte die Empfehlung des RH um, indem die steuerliche Absetzmöglichkeit von Topf-Sonderausgaben mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 für neue Sachverhalte mit Wirkung 31. Dezember 2015 abgeschafft wurde.

¹⁴ vgl. Bericht der Steuerreform-Kommission, 12/2014, S. 51

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Kirchenbeitrag

10.1

(1) Der RH hatte dem BMF in seinem Vorbericht (TZ 21) empfohlen, im Zusammenhang mit der steuerlichen Absetzbarkeit von Kirchenbeiträgen,

- die Begünstigung im Hinblick auf die beabsichtigten Wirkungen zu evaluieren;
- nach der Erhöhung der absetzbaren Kirchenbeiträge auf 400 EUR die Kontrollen ab der Veranlagung 2012 zu verstärken;
- die Kirchen und Religionsgesellschaften im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung anzuhalten, die erhaltenen Kirchenbeiträge der Finanzverwaltung unter Angabe der Sozialversicherungsnummer bzw. der persönlichen Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte elektronisch zu melden;
- als Alternative dazu Kirchenbeiträge nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn die Bürgerinnen und Bürger über Aufforderung eine Bestätigung der Kirche oder Religionsgesellschaft über die Zahlung der verpflichtenden Beiträge vorlegen.

(2) Im Nachfrageverfahren hatte das BMF auf seine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis verwiesen. Es werde die legislatischen Anregungen des RH gerne in die Überlegungen zu einer Neugestaltung des Einkommensteuergesetzes aufnehmen, dies würde aber letztlich der politischen Willensbildung obliegen. Hinsichtlich verstärkter Kontrollen nach der Erhöhung der absetzbaren Kirchenbeiträge auf 400 EUR gab das BMF an, es würde dem Grundsatz der Generalprävention mit den bestehenden Prüfvorgaben für die Finanzämter ausreichend Rechnung tragen. Überprüfungsaktionen im Zusammenhang mit der Absetzbarkeit von Topf-Sonderausgaben seien künftig nicht geplant. Begrenzt vorhandenes Personal werde in stärker risikobehafteten Kontrollfeldern eingesetzt werden müssen. Weiters würde das BMF eine gesetzliche Regelung begrüßen, wonach bezahlte Kirchenbeiträge von Kirchen- und Religionsgemeinschaften elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt würden.

(3) a) Der RH stellte hinsichtlich der Evaluierung des Kirchenbeitrags nunmehr fest, dass dieser im Bericht der Steuerreform-Kommission im Jahr 2014 als Sonderbestimmung im Einkommensteuerrecht thematisiert wurde. Als Normzweck wurde „die Sicherung und Berücksichtigung eines soziokulturellen Existenzminimums, welche Pflichtbeiträge zur Religionsausübung darstellen“¹⁵ angegeben. Die Steuerreform-Kommission befürwortete in ihrem Bericht eine Beibehaltung der Begünstigung, empfahl aber eine Verknüpfung mit der Sozialversicherungsnummer des Beitragszahlers. Rückschlüsse, auf welcher Grundlage die Steuerreform-Kommis-

¹⁵ vgl. Bericht der Steuerreform-Kommission, 12/2014, S. 53

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



sion zu dieser Bewertung kam, enthielt der Bericht nicht. Eine Evaluierung der Wirkungen der steuerlichen Absetzbarkeit der Kirchenbeiträge lag ebenfalls nicht vor.

Die nachfolgenden Tabellen zeigen die Entwicklung der Inanspruchnahme der Begünstigung im Zeitraum 2013 bis 2015:

Tabelle 7: Kirchenbeitrag – Anzahl der Fälle, 2013 bis 2015

	2013	2014	2015 ¹	Veränderung 2013 bis 2015
	Anzahl			in %
Einkommensteuerveranlagung	423.685	419.361	273.835	-35,4
Arbeitnehmerveranlagung	1.600.393	1.509.294	1.286.542	-19,6
Gesamt	2.024.078	1.928.655	1.560.377	-22,9

¹ Die Veranlagungsdaten für das Kalenderjahr 2015 lagen noch nicht abschließend vor.

Quelle: BMF (Stand Dezember 2016)

Tabelle 8: Kirchenbeitrag – Beträge, 2013 bis 2015

	2013	2014	2015 ¹	Veränderung 2013 bis 2015
	in Mio. EUR			in %
Einkommensteuerveranlagung	89,39	90,12	57,51	-35,7
Arbeitnehmerveranlagung	249,15	239,80	205,71	-17,4
Gesamt	338,54	329,92	263,22	-22,2

¹ Die Veranlagungsdaten für das Kalenderjahr 2015 lagen noch nicht abschließend vor.

Quelle: BMF (Stand Dezember 2016)

Sowohl die Anzahl der Fälle (-22,9 %) als auch die steuerlich anerkannten Beträge (-22,2 %) wiesen im Zeitraum 2013 bis 2015 eine abnehmende Tendenz auf.

b) Weiters stellte der RH fest, dass trotz Verdoppelung der absetzbaren Kirchenbeiträge von 200 EUR auf 400 EUR keine verstärkten Kontrollen durch die Finanzämter erfolgten; eine automatisierte Fallauswahl für Kontrollzwecke war im überprüften Zeitraum ebenfalls nicht gegeben. Im Rahmen einer IT-unterstützten Kontrolle erfolgte zwar eine Kürzung auf den höchstmöglichen Betrag, es fanden aber keine inhaltlichen Prüfungen im Rahmen einer Vor- bzw. Nachbescheidkontrolle statt.

c) Der RH stellte weiters fest, dass im überprüften Zeitraum kein elektronischer Datenaustausch zwischen den Kirchen und Religionsgesellschaften mit der Finanzverwaltung bestand. Eine elektronische Meldung der jeweils einbezahlten Beiträge an die Finanzverwaltung erfolgte nicht, dadurch kam es auch zu keiner automati-

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



schen Berücksichtigung der bezahlten Beiträge im Rahmen der Veranlagungen. Die steuerliche Anerkennung nur nach Vorlage der Zahlungsbestätigungen fand ebenfalls nicht statt.

Das Steuerreformgesetz 2015/2016 legte jedoch fest, dass ab 2017 Zuwendungen für bestimmte Sonderausgaben in der Steuerveranlagung automatisch auf Grundlage einer elektronischen Datenübermittlung berücksichtigt werden sollen. Durch den elektronischen Datenaustausch werden die an Kirchen und Religionsgesellschaften bezahlten Beiträge ab dem Jahr 2017 automatisiert in die Steuerbescheide übernommen.

10.2

Das BMF setzte den Teil der Empfehlung des RH, die steuerliche Absetzbarkeit von Kirchenbeiträgen im Hinblick auf deren Wirkungen zu evaluieren, teilweise um, weil die Steuerreform-Kommission 2014 diese Begünstigung in ihrem Bericht behandelte. Die diesbezüglichen Ausführungen im Bericht waren allerdings allgemein gehalten und konnten eine umfassende Evaluierung nicht ersetzen.

Nach Erhöhung des absetzbaren Kirchenbeitrags veranlasste das BMF keine verstärkten Kontrollen durch die Finanzämter; es erfolgte auch keine automatisierte Fallauswahl. Dadurch setzte es diesen Teil der Empfehlung des RH nicht um.

Die weiteren Teile der Empfehlung des RH nach einer elektronischen Meldung von erhaltenen Kirchenbeiträgen durch die Kirchen und Religionsgesellschaften bzw. der steuerlichen Anerkennung nur nach Vorlage einer Zahlungsbestätigung setzte das BMF um. Ab dem Jahr 2017 werden geleistete Kirchenbeiträge automatisch auf Grundlage einer elektronischen Datenübermittlung von der Finanzverwaltung steuerlich berücksichtigt. Diese trägt zu einem ressourcenschonenden Vollzug bei den Finanzämtern bei.

[Der RH hielt seine Empfehlung aufrecht, die Begünstigung der steuerlichen Absetzbarkeit von Kirchenbeiträgen im Hinblick auf die beabsichtigten Wirkungen zu evaluieren.](#)

10.3

Laut Stellungnahme des BMF sei die Empfehlung des RH, verstärkte Kontrollen durch die Finanzämter zu veranlassen, aufgrund mangelnder Personalressourcen bislang nur teilweise umgesetzt worden.

Die Empfehlung des RH bezüglich einer elektronischen Meldung von erhaltenen Kirchenbeiträgen durch die Kirchen und Religionsgemeinschaften sei nunmehr umgesetzt. Ab dem Jahr 2017 würden die geleisteten und steuerlich abzugsfähigen Kirchenbeiträge automatisch an die Finanzverwaltung übermittelt und steuerlich berücksichtigt.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Kinderfreibetrag

11.1

(1) Der RH hatte dem BMF in seinem Vorbericht (TZ 22) empfohlen, für eine verpflichtende Angabe der Sozialversicherungsnummern bzw. der persönlichen Kennnummern der Europäischen Krankenversicherungskarte in den Anträgen auf Kinderfreibetrag zu sorgen.

(2) Im Nachfrageverfahren hatte das BMF auf seine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis verwiesen. Die vom RH geforderte verpflichtende Angabe der Sozialversicherungsnummern bzw. der persönlichen Kennnummern der Europäischen Krankenversicherungskarte könne sich auch nachteilig auf die Verwendung des FinanzOnline-Verfahrens durch die Bürgerinnen und Bürger auswirken; bei Eingabeschwierigkeiten könnten diese wieder auf Papierformulare ausweichen.

(3) Der RH stellte nunmehr fest, dass die steuerlich anerkannten Kinderfreibeträge¹⁶ im überprüften Zeitraum folgende Entwicklung nahmen:

Tabelle 9: Kinderfreibetrag – Anzahl der Fälle, 2013 bis 2015

	2013	2014	2015 ¹	Veränderung 2013 bis 2015
	Anzahl			in %
Einkommensteuerveranlagung	242.569	244.775	150.823	-37,8
Arbeitnehmerveranlagung	684.585	671.454	594.898	-13,1
Gesamt	927.154	916.229	745.721	-19,6

¹ Die Veranlagungsdaten für das Kalenderjahr 2015 lagen noch nicht abschließend vor.

Quelle: BMF (Stand Dezember 2016)

Tabelle 10: Kinderfreibetrag – Beträge, 2013 bis 2015

	2013	2014	2015 ¹	Veränderung 2013 bis 2015
	in Mio. EUR			in %
Einkommensteuerveranlagung	78,52	78,51	47,87	-39,0
Arbeitnehmerveranlagung	214,00	209,46	185,74	-13,2
Gesamt	292,52	287,97	233,61	-20,1

¹ Die Veranlagungsdaten für das Kalenderjahr 2015 lagen noch nicht abschließend vor.

Quelle: BMF (Stand Dezember 2016)

¹⁶ Bis 2015 betrug der Kinderfreibetrag 220 EUR jährlich pro Kind, wenn er von einer Person, bzw. je 132 EUR, wenn er von zwei Personen geltend gemacht wurde. Ab 2016 betrug der Kinderfreibetrag 440 EUR jährlich pro Kind, wenn er von einer Person, bzw. je 300 EUR, wenn er von zwei Personen geltend gemacht wurde.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Die Anzahl der Fälle war ebenso rückläufig (-19,6 %) wie die in Summe geltend gemachten Beträge (-20,1 %).

Der RH stellte fest, dass aufgrund der gesetzlichen Regelung (§ 106a Einkommensteuergesetz 1988) im Antrag auf Kinderfreibetrag die Sozialversicherungsnummer bzw. die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte jedes Kindes anzuführen war. Fehlten diese Angaben, waren diese Fälle aufgrund einer automatisierten Fallauswahl im Rahmen von Vorbescheidkontrollen von den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Finanzämter zu überprüfen. Im Jahr 2011 fehlten bei rd. 184.000 Anträgen — trotz der gesetzlichen Regelung — diese Angaben.

Ab 2012 setzte das BMF die automatisierte Fallauswahl bei Fällen ohne Sozialversicherungsnummer bzw. persönlicher Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte — aufgrund fehlender Personalressourcen — aus. Folglich fanden ab 2012 bei Anträgen auf Gewährung des Kinderfreibetrags keine risikoorientierten Kontrollen statt. Im Zuge der Gebarungüberprüfung gab das BMF allerdings bekannt, ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 wieder eine automatisierte Fallauswahl einzuführen.

11.2

Das BMF setzte die Empfehlung des RH nicht um, weil im überprüften Zeitraum durch die Aussetzung der automatisierten Fallauswahl keine risikoorientierten Kontrollen durch die Finanzämter in Bezug auf die Inanspruchnahme des Kinderfreibetrags stattfanden.

Der RH empfahl dem BMF daher, künftig die automatisierte Fallauswahl als Instrument der Risikoprüfung wieder zu aktivieren, um dadurch eine risikoorientierte Kontrolle in Bezug auf die ordnungsgemäße Inanspruchnahme des Kinderfreibetrags zu gewährleisten.

Darüber hinaus hielt der RH seine Empfehlung an das BMF aufrecht, für eine verpflichtende Angabe der Sozialversicherungsnummern bzw. der persönlichen Kennnummern der Europäischen Krankenversicherungskarte in den Anträgen auf Kinderfreibetrag zu sorgen.

11.3

Das BMF teilte in seiner Stellungnahme mit, dass ab dem Jahr 2016 die ordnungsgemäße Inanspruchnahme des Kinderfreibetrags im Zuge der Vorbescheidkontrolle geprüft werde. Ab der Veranlagung 2016 sei wieder eine automatisierte Fallauswahl eingeführt worden; damit seien laufende Kontrollmaßnahmen im Zusammenhang mit dem Kinderfreibetrag gesetzt worden.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Zudem seien die Finanzämter bei ihren Bürgerkontakten laufend bemüht darauf hinzuweisen, dass für die Beantragung des Kinderfreibetrags die Angabe der Sozialversicherungsnummer oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte erforderlich sei.

Zur verpflichtenden Angabe der Sozialversicherungsnummer bzw. der persönlichen Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte sei zudem bereits eine Arbeitsgruppe im BMF eingerichtet worden, die sich darum bemühe, die im Zuge der Beantwortung zum Nachfrageverfahren dargestellten Problemstellungen (wie z.B. keine europäische Sozialversicherungsnummer in der Schweiz) zu lösen, um eine verpflichtende Angabe der Sozialversicherungsnummer bzw. der persönlichen Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte schnell und sinnvoll umsetzen zu können.

Verlustabzug (Verlustvortrag)

12.1

(1) Der RH hatte dem BMF in seinem Vorbericht (TZ 23) empfohlen, für die Einkommensteuer eine IT-unterstützte Verlustdatenbank einzusetzen, mit der eine automatische Berechnung des Verlustes möglich ist. Er hatte weiters empfohlen (TZ 23), bis zu einer derartigen Einführung den Mitarbeiterinnen bzw. Mitarbeitern eine bundesweit einheitliche elektronische Unterstützung — beispielsweise in Form eines Tabellenkalkulationssystems — anzubieten, um die vollständige und korrekte Evidenzierung der Verluste und Berechnung der Verlustvorträge¹⁷ sicherzustellen.

(2) Im Nachfrageverfahren hatte das BMF auf seine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis verwiesen. Ein von der Fachabteilung des BMF erarbeitetes Konzept zur Verlustdatenbank sei für die Einkommensteuer bisher technisch nicht umgesetzt worden, weil eine automatisierte Verrechnung und Wartung einer Verlustdatenbank aufgrund der komplexen Rechtslage nicht möglich sei. Für die Finanzbedienteten sei ein Excel-Makro als Arbeitsbehelf für Verlustvorträge verfügbar; an einer fachlichen Aktualisierung werde gearbeitet.

(3) Wie der RH nunmehr feststellte, wurde das bereits 2008 erstellte Fachkonzept zur Verlustdatenbank bislang nicht umgesetzt und eine zur automatischen Berechnung des Verlustes erforderliche elektronische Verlustdatenbank nicht eingeführt. Nach Angaben des BMF wurde das Projekt aufgrund dringlicherer Projekte nicht prioritär behandelt; zudem waren im überprüften Zeitraum laut IT-Fachabteilung des BMF keine budgetären Mittel dafür vorhanden. Den Mitarbeiterinnen bzw. Mitarbeitern der Finanzämter wurde zwischenzeitlich ein Arbeitsbehelf auf Basis einer Tabellenkalkulation (Excel-Makro) zur Verfügung gestellt, um die Evidenzierung

¹⁷ Der Verlustvortrag stellt eine Sonderausgabe dar. Konkret können Verluste aus einer betrieblichen Tätigkeit vergangener Jahre (sofern kein Verlustausgleich möglich war) ohne zeitliche Beschränkung in zukünftige Jahre verlagert werden.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



der Verluste und Berechnung der Verlustvorträge sicherzustellen. Nach Angaben des BMF plane die zuständige Fachabteilung, das Thema Verlustdatenbank im Jahr 2017 erneut aufzugreifen.

12.2

Das BMF setzte die Empfehlung des RH nicht um, für die Einkommensteuer eine IT-unterstützte Verlustdatenbank einzusetzen. Der RH bewertete die Initiative der zuständigen Fachabteilung, das Thema Verlustdatenbank im Jahr 2017 neu aufzugreifen, daher positiv.

[Er wiederholte seine Empfehlung, für die Einkommensteuer eine IT-unterstützte Verlustdatenbank, mit der eine automatische Berechnung des Verlusts möglich ist, einzusetzen.](#)

Das BMF setzte weiters die Empfehlung des RH um, bis zu einer derartigen Einführung den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Finanzämter eine elektronische Unterstützung für die vollständige und korrekte Evidenzierung der Verluste und Berechnung der Verlustvorträge zur Verfügung zu stellen, weil die Verluste zwischenzeitlich mit Hilfe einer Tabellenkalkulation (Excel-Makro) berechnet werden. Dennoch wäre angesichts des vorhandenen Risikopotenzials — dieses besteht in der Höhe der Steuerausfälle durch unberechtigte Geltendmachung von Verlusten — die Einführung einer Verlustdatenbank für die Einkommensteuer zweckmäßig.

12.3

Das BMF verwies auf seine Stellungnahme im Nachfrageverfahren, wonach ein von der BMF-Fachabteilung erarbeitetes Konzept zur Verlustdatenbank für die Einkommensteuer bis dato technisch nicht umgesetzt worden sei, weil eine automatisierte Verrechnung und Wartung einer solchen Datenbank aufgrund der komplizierten Rechtslage nicht möglich sei.

Im Zuge der jährlichen Optimierung der Vorbescheid- und Nachbescheidkontrollen seien bereits im Jahr 2012 die vorhandenen Kriterien im Bereich der Verlustüberprüfung für die Einkommensteuer evaluiert und neu definiert worden. Der Verlustabzug werde im Zuge der Vorbescheidkontrolle aufgrund des letztgültigen Vorjahresbescheids rechnerisch überprüft. Das BMF beabsichtige, das Thema Verlustdatenbank im Jahr 2017 wieder aufzugreifen und auf eine Umsetzung hinzuwirken.

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Schlussempfehlungen

- 13** Der RH stellte fest, dass das BMF von 16 Empfehlungen des Vorberichts drei vollständig, neun teilweise und vier nicht umsetzte.

Umsetzungsgrad der Empfehlungen des Vorberichts Reihe Bund 2013/3			
Vorbericht		Follow-up-Überprüfung	
TZ	Empfehlungsinhalt	TZ	Umsetzungsgrad
5	nur mehr befristete Gewährung von Steuerbegünstigungen; Evaluierung bestehender Begünstigungen	2	teilweise umgesetzt
7	jährliche Erhebung der Wirkungen jeder einzelnen Begünstigung im Einkommensteuerrecht und Bericht darüber an den Nationalrat	3	nicht umgesetzt
8	Festlegung qualitativer und quantitativer Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren für Steuerbegünstigungen; Überprüfung und Steuerung der Zielerreichung	4	teilweise umgesetzt
9	Gesamtkonzept für Untersuchung von Wirkung und Treffsicherheit von Steuerbegünstigungen sowie Bericht an den Nationalrat	5	nicht umgesetzt
9	kritische Durchforstung bestehender Begünstigungen und Hinwirken auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht	5	teilweise umgesetzt
11	Hinwirken auf transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht	6	teilweise umgesetzt
12	Hinwirken auf klare, eindeutig anwendbare Gesetzesbestimmungen	6	teilweise umgesetzt
13	Anstreben einer Vereinfachung des Steuerrechts und des Wegfalls komplexer steuerlicher Begünstigungen	6	teilweise umgesetzt
14	Überdenken des Systems der Spendenbegünstigungen	7	teilweise umgesetzt
14	Nachweis über die Identifikation des Spenders und des Spendenempfängers als verpflichtender Bestandteil jedes Begünstigungsantrags	7	teilweise umgesetzt
19	Hinwirken auf Beschränkung der Begünstigungen für Bildungsaufwendungen auf nur mehr eine Maßnahme	8	umgesetzt
20	Überdenken der Absetzmöglichkeit von Topf-Sonderausgaben zugunsten einer entsprechenden Regelung im Einkommensteuertarif	9	umgesetzt
21	Evaluation und verstärkte Kontrolle der steuerlichen Absetzbarkeit von Kirchenbeiträgen; elektronische Meldung der Kirchenbeiträge durch Kirchen oder Anerkennung nur nach Zahlungsbestätigung	10	teilweise umgesetzt
22	verpflichtende Angabe der Sozialversicherungsnummern bzw. der persönlichen Kennnummern der Europäischen Krankenversicherungskarte in den Anträgen auf Kinderfreibetrag	11	nicht umgesetzt
23	Einsatz einer IT-unterstützten Verlustdatenbank für die Einkommensteuer zur automatischen Berechnung des Verlustes	12	nicht umgesetzt
23	bis zur Einführung einer Verlustdatenbank einheitliche elektronische Unterstützung für vollständige und korrekte Evidenzierung der Verluste und Berechnung der Verlustvorträge	12	umgesetzt

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



Anknüpfend an den Vorbericht hob der RH die erst teilweise bzw. noch nicht umgesetzten Empfehlungen hervor:

- (1) Das BMF sollte darauf hinwirken, dass Steuerbegünstigungen im Einkommensteuerrecht künftig nur mehr befristet gewährt werden, um regelmäßige Erfolgskontrollen zu gewährleisten und zu evaluieren, ob die Maßnahmen weiterhin zur Zielerreichung notwendig sind. Bestehende Begünstigungen wären ebenso zu evaluieren. **(TZ 2)**
- (2) Das BMF sollte die Wirkungen jeder einzelnen Begünstigung im Einkommensteuerrecht — im Sinne einer zu schaffenden Begriffsdefinition — jährlich nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte erheben und im Sinne von mehr Transparenz dem Nationalrat detailliert berichten. **(TZ 3)**
- (3) Das BMF sollte auch für die — bereits bestehenden — Begünstigungen im Einkommensteuerrecht qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festlegen. Die Ziele wären eindeutig zu formulieren, um die Zielerreichung zu überprüfen, aktiv zu steuern und um gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeiführen zu können. **(TZ 4)**
- (4) Das BMF sollte in einem Gesamtkonzept festlegen, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. Dabei wäre regelmäßig und umfassend zu beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden, ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht und wie gegebenenfalls unbeabsichtigte Nebenwirkungen verhindert werden können. Über die erzielten Ergebnisse wäre dem Nationalrat umfassend Bericht zu erstatten. **(TZ 5)**
- (5) Das BMF sollte die bestehenden Begünstigungen kritisch durchforsten sowie evaluieren und auf dieser Grundlage — angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der hohen Einnahmeherausfälle — unter Berücksichtigung der beabsichtigten Wirkungen auf eine deutliche Verringerung der Begünstigungsbestimmungen im Einkommensteuerrecht hinwirken. **(TZ 5)**
- (6) Das BMF sollte auf ein transparentes, einfaches und verständliches Einkommensteuerrecht hinwirken. Dies würde den Bürgerinnen und Bürgern die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen. **(TZ 6)**

Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht;
Follow-up-Überprüfung



- (7) Das BMF sollte darauf hinwirken, dass Gesetzesbestimmungen möglichst klar und eindeutig anwendbar formuliert werden, um aufwendige Verfahren für die Bürgerinnen und Bürger und die Finanzverwaltung zu vermeiden. (TZ 6)
- (8) Das BMF sollte aus der Sicht des Risikomanagements eine Vereinfachung des Steuerrechts und den Wegfall komplexer steuerlicher Begünstigungen anstreben. (TZ 6)
- (9) Das System der Spendenbegünstigungen wäre zum Zweck der Erhöhung der Transparenz zu überdenken. (TZ 7)
- (10) Das Finanzministerium sollte die Begünstigung der Absetzbarkeit von Kirchenbeiträgen im Hinblick auf die beabsichtigten Wirkungen evaluieren. (TZ 10)
- (11) Das BMF sollte künftig die automatisierte Fallauswahl als Instrument der Risikoprüfung wieder aktivieren, um dadurch eine risikoorientierte Kontrolle in Bezug auf die ordnungsgemäße Inanspruchnahme des Kinderfreibetrags zu gewährleisten. (TZ 11)
- (12) Das BMF sollte für eine verpflichtende Angabe der Sozialversicherungsnummern bzw. der persönlichen Kennnummern der Europäischen Krankenversicherungskarte in den Anträgen auf Kinderfreibetrag sorgen. (TZ 11)
- (13) Das BMF sollte für die Einkommensteuer eine IT-unterstützte Verlustdatenbank einsetzen, mit der eine automatische Berechnung des Verlusts möglich ist. (TZ 12)



Rechnungshof
Österreich

Wien, im Jänner 2018
Die Präsidentin:

Dr. Margit Kraker

R
—
H

