

fordernisse, die Festlegung eines neuen Aufgabenprofils,³⁸ Urlaubsregelung statt Ferienregelung und besoldungsrechtliche Änderungen.

(2) Laut den Erläuterungen zur Regierungsvorlage war von der Kostenneutralität des neuen PH-Lehrerdienstrechts – auch bei der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik – auszugehen.³⁹

Das BMLFUW erhöhte jedoch die Planstellen im Jahr 2013 von 21 um sieben auf 28 und in weiterer Folge im Jahr 2014 auf 29.

Die Erhöhung der Planstellen ergab sich unter anderem daraus, dass die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik im überprüften Zeitraum einen Teil der Lehre durch Mehrdienstleistungen des Hochschullehrpersonals abdeckte. Zwischen 15 (2013) und 18 (2011) Hochschullehrpersonen leisteten regelmäßig Mehrdienstleistungen, die im Durchschnitt zwischen 1,81 (2009) und 3,64 (2013) Stunden pro Woche lagen. Die Spitzenwerte rangierten zwischen 5,76 (2009) und 8,99 (2012) Stunden pro Woche. Das neue PH-Lehrerdienstrecht sah für die Lehrpersonen einen All-in-Bezug vor; Mehrdienstleistungen wurden nicht mehr extra abgegolten.

(3) Mit dem neuen PH-Lehrerdienstrecht fiel die Ferienregelung weg, alle Hochschullehrpersonen hatten Anspruch auf fünf bzw. sechs Wochen Urlaub. Ende 2014 hatten die Hochschullehrpersonen der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik rund zwei Drittel ihrer Urlaubsansprüche für die Jahre 2013 und 2014 verbraucht. Von den offenen Urlaubsansprüchen (rd. 300 Urlaubstage) entfiel rund die Hälfte (rd. 150 Urlaubstage) auf Lehrpersonen mit geringem Beschäftigungsausmaß.

30.2 (1) Der RH bewertete die Dienstrechts-Novelle 2012 – Pädagogische Hochschulen als Schritt zur Weiterentwicklung und ordnungsgemäßen Aufgabenerfüllung der PH. Er kritisierte jedoch, dass ein adäquates PH-Lehrerdienstrecht erst ab dem Studienjahr 2013/2014 (sechs Jahre seit Bestehen der PH) zur Verfügung stand.

(2) Der RH stellte kritisch fest, dass das BMLFUW im Zuge der Implementierung des neuen PH-Lehrerdienstrechts die Planstellen für das Hochschullehrpersonal der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik um insgesamt acht erhöhte. Dies entsprach nicht der grundsätz-

³⁸ Die Dienstpflichten bestehen hauptsächlich aus Lehre inklusive Prüfungen, wissenschaftlich-berufsfeldbezogene Forschung, Beratung von Studierenden und Betreuung von Bachelorarbeiten sowie Organisations- und Verwaltungsaufgaben.

³⁹ siehe 1626 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage – Vorblatt und Erläuterungen, S. 4

Personal

lichen Intention des Gesetzes, das von einer Kostenneutralität ausging. Die Erhöhung der Planstellen war darauf zurückzuführen, dass die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik in den davor liegenden Jahren die genehmigten Planstellen überschritten hatte und ein Teil der Lehre mittels – nicht planstellenwirksamer – Mehrdienstleistungen abgedeckt worden war. Der RH empfahl dem BMLFUW und der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, hinkünftig mit den bestehenden Planstellen für das Hochschullehrpersonal das Auslangen zu finden.

(3) Der RH verwies erneut auf die Problematik der Dienstverträge mit sehr geringem Beschäftigungsausmaß wegen des vergleichsweise hohen Ausmaßes an nicht konsumierten Urlauben. Der RH bekräftigte seine Empfehlung (siehe TZ 29), sämtliche Möglichkeiten zur Umwandlung der Dienstverträge mit geringem Beschäftigungsausmaß in Lehraufträge auszuschöpfen. Weiters empfahl er der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, auf das Lehrpersonal mit sehr geringem Beschäftigungsausmaß einzuwirken, die nicht konsumierten Urlaube – wenn möglich in der individuell lehrveranstaltungs-freien Zeit – zu verbrauchen.

- 30.3** *Das BMLFUW teilte in seiner Stellungnahme mit, dass zur Erfüllung des Curriculums bei geringfügigem Beschäftigungsausmaß ausschließlich Lehraufträge erteilt würden. Seitens des Rektorats sei Personen mit Dienstverträgen mit sehr geringem Beschäftigungsausmaß eine einvernehmliche Auflösung der Dienstverträge nahegelegt worden. Die betreffenden Bediensteten seien dem Angebot aber nicht näher getreten.*

Laut Stellungnahme der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik würden die Urlaube der teilbeschäftigten Lehrenden grundsätzlich in der jeweiligen individuell lehrveranstaltungs-freien Zeit konsumiert.

- 30.4** In Anbetracht der hohen Anzahl an Dienstverträgen mit sehr geringem Beschäftigungsausmaß und des damit verbundenen Verwaltungsmehraufwands sowie der eingeschränkten Flexibilität bei der Personnbewirtschaftung wiederholte der RH seine Empfehlung gegenüber dem BMLFUW und der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, sämtliche Möglichkeiten zur Umwandlung der Dienstverträge mit geringem Beschäftigungsausmaß in Lehraufträge auszuschöpfen.

Qualifikation des Lehrpersonals

31.1 (1) Die Qualifikation des Hochschullehrpersonals an der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik stellte sich zum Stand 30. Oktober 2014 wie folgt dar:

- Lehrbefugnis (*venia docendi*) oder facheinschlägiger Doktorgrad und einschlägige wissenschaftliche Tätigkeit (PH1/ph1): rd. 16 % des Hochschullehrpersonals,
- einschlägiger Diplom- bzw. Mastergrad und einschlägige Praxis- sowie Publikationserfordernisse (PH2/ph2): rd. 74 % des Hochschullehrpersonals und
- einschlägiger Bakkalaureatsgrad bzw. Grad Bachelor of Education (PH3/ph3): rd. 10 % des Hochschullehrpersonals.

Während die mittlere Gruppe (PH2/ph2) stark vertreten war, lag die höchstqualifizierte Gruppe des Hochschullehrpersonals (PH1/ph1) bei 16 %.

(2) In den Ziel- und Leistungsplänen stellte die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik die Schlüsselmaßnahmen im Bereich der Personalentwicklung dar (z.B. eine jährliche hochschulinterne Lehrpersonenfortbildung und Hochschuldidaktik, Integration der Lehrpersonen in die Forschung, Programm zur Neueinführung von Lehrpersonen mittels Handbuch und Mentoring). Seit dem Herbst 2014 unterstützte die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik die Lehrpersonen bei der Teilnahme an einem Dissertationsprogramm.

31.2 Der RH vermerkte, dass die höchstqualifizierte Gruppe des Hochschullehrpersonals (PH1/ph1) im Hinblick auf die Weiterentwicklung der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik unterrepräsentiert war. Er anerkannte jedoch die gesetzten Maßnahmen im Bereich der Personalentwicklung. Der RH empfahl der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, der Personalrekrutierung und -entwicklung großes Augenmerk beizumessen, um ausreichend qualifiziertes Lehrpersonal zur Verfügung zu haben.

31.3 *Laut Stellungnahme der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik sei der Anteil der Lehrpersonen, der über eine PH1-Qualifikation verfüge, wesentlich höher, als die im Stellenplan vorgesehene Anzahl von PH1-Planstellen (vier). Sie werde daher ersuchen, entsprechend bewertete Planstellen zu erhalten.*

31.4 Der RH stellte gegenüber der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik klar, dass er nicht auf die Höherbewertung von Planstellen fokussierte; vielmehr wären der Personalrekrutierung und -entwicklung erhöhtes Augenmerk beizumessen, um ausreichend qualifiziertes Lehrpersonal zur Verfügung zu haben.

Finanzielle Entwicklung

Einnahmen und Ausgaben

32.1 (1) Die Einnahmen und Ausgaben der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik entwickelten sich im überprüften Zeitraum – unter Beachtung der eingeschränkten Vergleichbarkeit durch die Haushaltsrechtsreform – wie folgt:

Tabelle 10: Einnahmen und Ausgaben der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, 2009 bis 2014

Kalenderjahr	2009	2010	2011	2012	2013 ³	2014 ³	Veränderung 2009 bis 2014
	in 1.000 EUR						in %
Einnahmen ¹	31,74	34,60	30,58	39,24	44,03	35,92	13,17
Ausgaben ²	2.793,48	2.801,34	2.942,25	3.632,25	3.595,01	4.009,94	43,53
davon							
Personalausgaben ²	1.831,18	1.880,83	2.029,99	2.423,35	2.593,37	2.703,55	47,64
Sachausgaben ²	962,30	920,51	912,26	1.208,91	1.001,64	1.306,39	35,76

¹ umfasst ab dem Jahr 2013 auch Einzahlungen

² umfasst ab dem Jahr 2013 auch Auszahlungen

³ laut Finanzierungshaushalt

Quellen: Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik; Berechnungen RH

Die Einnahmen stiegen im überprüften Zeitraum um rd. 13,2 %. Dies war vor allem auf die vermehrte Vermietung von Räumlichkeiten an Dritte zurückzuführen. Insgesamt stammten die Einnahmen – neben der Vermietung von Räumlichkeiten – aus Studienbeiträgen, dem Verkauf von Erzeugnissen sowie aus sonstigen Gebühren und Kostenerlösen (z.B. Kopierbeiträge).

Die gesamten Ausgaben erhöhten sich von 2009 bis 2014 um rd. 43,5 %. Der Anstieg der Personalausgaben betrug rd. 47,6 %. Die Sachausgaben stiegen um rd. 35,8 % an. Die hohe Steigerungsrate bei den Personalausgaben war einerseits auf den vermehrten Personaleinsatz und



andererseits darauf zurückzuführen, dass der Bund seit dem Jahr 2013 auch Dienstgeberbeiträge zu zahlen hatte.⁴⁰

Neben den Personalauszahlungen fielen an der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik im Jahr 2014 insbesondere folgende Auszahlungen an: Werkleistungen durch Dritte (hiebei handelte es sich vor allem um Lehrbeauftragte, rd. 492.000 EUR), Mieten und Betriebskosten an die Bundesimmobiliengesellschaft m.b.H. (rd. 175.000 EUR) und Arbeitsleihverträge (rd. 138.000 EUR).

- 32.2** Der RH vermerkte, dass die Ausgaben in der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik im überprüften Zeitraum um rd. 43,5 % angestiegen waren. Dies war auch auf die Erhöhung der Personalausgaben durch den vermehrten Personaleinsatz aufgrund gestiegener Studierendenzahlen (siehe TZ 11) zurückzuführen.

Angesichts der Empfehlung des RH, das Ausbildungsangebot am künftigen Bedarf und unter Berücksichtigung der Pädagog/innenbildung NEU auszurichten (siehe TZ 12) empfahl der RH der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, weitere Ausgabensteigerungen jedenfalls zu vermeiden.

Kosten je
Studierenden

- 33.1** (1) Das HG 2005 sah die Führung einer Kosten- und Leistungsrechnung an den PH vor. Zur Zeit der Gebarungsüberprüfung war diese in der Zentralstelle des BMLFUW für die nachgeordneten Dienststellen und damit auch für die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik eingerichtet. Ihr Detailliertheitsgrad war wesentlich genauer als die vorhandenen Ansätze einer Kosten- und Leistungsrechnung der öffentlichen PH im Zuständigkeitsbereich des BMBF.⁴¹

⁴⁰ Da die Bezüge für Jänner der Beamten mit Ende Dezember 2012 angewiesen wurden, enthielten die Personalausgaben für 2012 bereits Dienstgeberbeiträge für Jänner 2013. Folgende Dienstgeberbeiträge fielen an: 2012 rd. 5.000 EUR, 2013 rd. 64.000 EUR, 2014 rd. 56.000 EUR.

⁴¹ siehe Bericht des RH „Öffentliche Pädagogische Hochschulen“, Reihe Bund 2014/10, TZ 51

Finanzielle Entwicklung

Tabelle 11: Kosten je Studierenden (Ausbildung), 2009 bis 2013

Kalenderjahr	2009	2010	2011	2012	2013	Veränderung 2009 bis 2013
	in EUR					in %
Agrar- und Umweltpädagogik (sechs-semesterig)	9.547,13	7.550,22	6.990,96	7.074,79	7.795,51	- 18,35
Agrar- und Umweltpädagogik berufsbegleitend (sechs-semesterig)	-	-	-	5.952,44	7.771,03	-
Agrar- und Umweltpädagogik für BOKU-Absolventen (zwei-semesterig)	4.420,14	5.118,33	5.655,35	4.298,70	3.012,24	- 31,85
Umweltpädagogik (sechs-semesterig)	3.189,67	4.495,24	4.571,84	5.992,94	5.311,20	66,51

BOKU – Universität für Bodenkultur Wien

Quellen: BMFLUW; Berechnungen RH

Die durchschnittlichen Kosten je Studierenden an der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik entwickelten sich je nach Studienrichtung unterschiedlich: Während sie im überprüften Zeitraum bei der Agrar- und Umweltpädagogik (sechs-semesterig und zwei-semesterig) sanken, stiegen sie in der Agrar- und Umweltpädagogik (berufsbegleitend sechs-semesterig) und Umweltpädagogik (sechs-semesterig) an.

(2) Bei näherer Analyse der Kosten je Studierenden zeigte sich, dass die zugrunde gelegten Studierendenzahlen nicht mit den PH-Online-Daten übereinstimmten. Die nachstehende Tabelle zeigt die Auswirkungen der unterschiedlichen Studierendenzahlen für das Jahr 2013:

Tabelle 12: Vergleich Kosten je Studierenden 2013

Studiengang	Kosten je Studierenden 2013	Studierende lt. KLR ¹	Studierende lt. PH-Online ²	korr. Kosten je Studierenden 2013	Differenz
	in EUR	Anzahl		in EUR	
Agrar- und Umweltpädagogik (sechs-semesterig)	7.795,51	171,40	147,00	9.089,46	+ 1.293,95
Agrar- und Umweltpädagogik berufsbegleitend (sechs-semesterig)	7.771,03	39,20	38,50	7.912,32	+ 141,29
Agrar- und Umweltpädagogik für BOKU-Absolventen (zwei-semesterig)	3.012,24	131,00	132,50	2.978,14	- 34,10
Umweltpädagogik (sechs-semesterig)	5.311,20	133,60	135,50	5.236,73	- 74,47

BOKU – Universität für Bodenkultur Wien

KLR – Kosten- und Leistungsrechnung

¹ Studierendenzahlen jeweils zum Stand 1. November

² Durchschnitt aus Studierenden der Studienjahre 2012/2013 und 2013/2014

Quellen: BMLFUW; Berechnungen RH



Finanzielle Entwicklung

BMBF BMLFUW BMWFW

Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik

Insbesondere beim sechs-semesterigen Studiengang Agrar- und Umweltpädagogik bestand eine größere Differenz bei den Studierendenzahlen, wodurch die durchschnittlichen Kosten je Studierenden um rd. 1.300 EUR zu gering dargestellt wurden.

Durch die Kooperation mit der Universität für Bodenkultur Wien absolvierten die Studierenden einen Teil der Lehrveranstaltungen dort. Im Durchschnitt waren das für Studierende der Agrar- und Umweltpädagogik rd. 8 ECTS-Credits und für Studierende der Umweltpädagogik 11 ECTS-Credits. Die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik bot diese Lehrveranstaltungen nicht an, wodurch Kosten eingespart wurden. Die geringeren Kosten für den Studiengang Umweltpädagogik ließen sich neben der höheren Anzahl an Lehrveranstaltungen an der Universität für Bodenkultur auch durch höhere Anrechnungen je Studierenden erklären. So wurden im überprüften Zeitraum einem Studierenden der Umweltpädagogik durchschnittlich sechs ECTS-Credits, einem Studierenden der Agrar- und Umweltpädagogik hingegen durchschnittlich ein ECTS-Credit angerechnet.

(3) Der RH hatte in seinem Bericht „Öffentliche Pädagogische Hochschulen“, Reihe Bund 2014/10, in TZ 49 durchschnittliche Ausgaben je Studierenden für das Jahr 2012 in der Größenordnung von rd. 14.400 EUR (zwischen rd. 10.400 EUR und 16.500 EUR) festgestellt. Eine genauere Differenzierung der Daten war mangels Kosten- und Leistungsrechnung der PH im Zuständigkeitsbereich des BMBF nicht möglich.

Das BMWFW förderte zur Zeit der Gebarungsüberprüfung die Fachhochschulstudiengänge zwischen 6.510 EUR und 7.940 EUR (90 % der Normkosten) je Studienplatz.⁴²

- 33.2** Der RH vermerkte die geringen Kosten je Studierenden an der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik positiv. Wenn auch die Ausgaben je Studierenden für die PH im Zuständigkeitsbereich des BMBF lediglich überschlagsmäßig berechnet werden konnten, lagen sie dennoch erheblich über jenen der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik. Die Kosten an der Hochschule entsprachen in etwa den Fördersätzen des BMWFW für die Studienplätze an Fachhochschulen. Zur Kostenreduktion führten die Kooperation mit der Universität für Bodenkultur Wien und die hohe Anzahl an Anrechnungen im Studiengang Umweltpädagogik.

⁴² 7.940 EUR für Studienplatz in Studiengängen mit Technikanteil von mindestens 50 %; 6.510 EUR für Studienplatz in allen anderen Studiengängen ohne Technikanteil und ohne Tourismusschwerpunkt

Finanzielle Entwicklung

Dennoch vermerkte der RH kritisch, dass den Kosten je Studierenden ungenaue Studierendenzahlen zugrunde lagen. Auf Basis von Durchschnittswerten für die Studierendenzahlen ergaben sich wesentlich höhere Kosten je Studierenden in der Agrar- und Umweltpädagogik (sechs-semesterig) im Jahr 2013. Der RH vertrat die Ansicht, dass Durchschnittswerte zur Abbildung der Kosten je Studierenden besser als Stichtagswerte geeignet sind. Der RH empfahl dem BMLFUW und der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, die Durchschnittswerte der Studierendenzahlen laut PH-Online für die Berechnung der Kosten je Studierenden heranzuziehen.

Angesichts der Vorgangsweise des BMLFUW für seine nachgeordneten Dienststellen empfahl der RH dem BMBF, eine einheitliche Kosten- und Leistungsrechnung für die PH einzuführen. Dadurch könnten Benchmarks gesetzt und eine wirkungsorientierte Steuerung der PH unterstützt werden.

- 33.3** *Das BMBF teilte in seiner Stellungnahme mit, dass gemäß § 34 Abs. 1 HG 2005 an jeder PH unter der Verantwortung und Leitung des Rektors eine Kosten- und Leistungsrechnung einzurichten sei. Gemäß § 34 Abs. 2 HG 2005 habe das zuständige Regierungsmitglied durch Verordnung hiezu nähere Bestimmungen festzulegen. Dies sei durch die Hochschul-Planungs- und Steuerungsverordnung geschehen. Die vom BMBF installierte Kostenarten- und Kostenstellenrechnung erhebe nicht den Anspruch, die PH von der Erfüllung der ihnen gesetzlich übertragenen Aufgabe der Einrichtung einer Kosten- und Leistungsrechnung zu entbinden. Abgesehen von der dargelegten Rechtslage sei eine vom BMBF zentral und einheitlich aufgesetzte Kosten- und Leistungsrechnung – insbesondere Kostenträgerrechnung – schon mit Blick auf die von den PH zu setzenden Schwerpunkte kaum zweckmäßig.*

Laut Stellungnahme des BMLFUW werde es die Empfehlung des RH, die Durchschnittswerte der Studierendenzahlen laut PH-Online für die Berechnung der Kosten je Studierenden heranzuziehen, umsetzen.

- 33.4** Wenn auch das HG 2005 die PH verpflichtete, eine Kosten- und Leistungsrechnung einzurichten, mahnte der RH die federführende Initiative des BMBF in Wahrnehmung seiner Aufsichts- und Kontrollfunktion ein. Ein einheitliches System brächte neben den Kostenvorteilen bei der Implementierung auch den Vorteil vergleichbarer Informationen. Der RH teilte nicht die Auffassung des BMBF über die Unzweckmäßigkeit einer einheitlich aufgesetzten Kosten- und Leistungsrechnung, weil seiner Ansicht nach die Leistungen der PH und deren Kernprozesse vergleichbar waren. Er verblieb bei seiner Empfehlung gegen-



BMBF BMLFUW BMWFW

Finanzielle Entwicklung

Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik

über dem BMBF, eine einheitliche Kosten- und Leistungsrechnung für die PH einzuführen.

Bereich der eigenen
Rechtspersönlichkeit

34.1 (1) Die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik wickelte im Rahmen der eigenen Rechtspersönlichkeit verschiedene Lehrgänge und Projekte ab. Die Einnahmen und Ausgaben sind in der folgenden Tabelle dargestellt:

Tabelle 13: Einnahmen und Ausgaben eigene Rechtspersönlichkeit, 2009 bis 2013

Kalenderjahr	2009	2010	2011	2012	2013	2009 bis 2013 kumuliert
	in 1.000 EUR					
Einnahmen	118,23	216,06	354,19	337,99	343,88	1.370,35
Ausgaben	89,46	158,25	280,52	484,39	374,24	1.386,86
Ergebnis	28,77	57,81	73,67	- 146,40	- 30,36	- 16,51
Geldvermögen per 31. Dezember	69,62	127,43	201,10	54,70	24,35	

Quellen: Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik; Berechnungen RH (Rechnungsabschluss für das Jahr 2014 zur Zeit der Gebarungüberprüfung noch ausständig)

Die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik erzielte den Großteil der Einnahmen in der eigenen Rechtspersönlichkeit aus Hochschul- und Masterstudienlehrgängen sowie aus dem Universitätslehrgang „Gartentherapie“⁴³ (siehe TZ 3). Im Jahr 2013 erzielte sie auch nennenswerte Einnahmen aus der Erstellung des agrarischen Bildungsberichts und des Projekts „Außeragrarisches Zielgruppen“.

Die Ausgaben betrafen überwiegend Personalausgaben und Werkverträge im Zusammenhang mit den zuvor genannten Lehrgängen. Für die Benützung von Räumlichkeiten zahlte der Bereich der eigenen Rechtspersönlichkeit Miete an die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik. Im Jahr 2013 fielen dafür rd. 3.600 EUR an.

Zum Stichtag 31. Dezember 2013 wies die Jahresabschlussrechnung Forderungen v.a. aus drittmittelfinanzierten Projekten in Höhe von rd. 186.300 EUR auf, denen Verbindlichkeiten von rd. 4.400 EUR gegenüberstanden. Das Geldvermögen belief sich trotz negativer Ergebnisse in den Jahren 2012 und 2013 auf rd. 24.350 EUR. Dies war auf die erwirtschafteten Überschüsse vor und während (Jahre 2009 bis 2011) des überprüften Zeitraums zurückzuführen.

⁴³ gemeinsam mit der Donau-Universität Krems

Finanzielle Entwicklung

- 34.2** Der RH vermerkte, dass die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik im Rahmen der eigenen Rechtspersönlichkeit beträchtliche Umsätze erzielte. Wenn auch im überprüften Zeitraum die kumulierten Ausgaben höher waren als die Einnahmen, wies die Jahresabschlussrechnung 2013 aufgrund der erwirtschafteten Überschüsse vor und während (Jahre 2009 bis 2011) des überprüften Zeitraums Geldvermögen in der Höhe von 24.300 EUR aus. Der RH empfahl der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, im Bereich der eigenen Rechtspersönlichkeit auf ein ausgeglichenes Ergebnis zu achten.
- 34.3** *Laut Stellungnahme der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik weise das Ergebnis des Jahres 2014 einen erheblichen Überschuss auf.*

Internes Kontrollsystem

- 35.1** (1) Das interne Kontrollsystem (IKS) ist ein in die Arbeits- und Betriebsabläufe einer Organisation eingebetteter Prozess, der von den Führungskräften und den Mitarbeitern durchgeführt wird, um bestehende Risiken zu erfassen, zu steuern und um mit ausreichender Gewähr sicherstellen zu können, dass die betreffende Organisation im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgabenstellung ihre Ziele erreicht. Eine schriftliche Risikoanalyse lag an der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik nicht vor.

(2) Die Approbationsordnung der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik sah vor, dass Bestellungen von Lieferungen und Leistungen unabhängig von der Höhe des Bestellbetrags grundsätzlich vom Rektor zu genehmigen waren. Für den Fall seiner Abwesenheit waren Vertretungsregelungen festgelegt. Weitergehende schriftliche Regelungen über die Arbeitsprozesse fehlten.

(3) Grundsätzlich wurde der Zahlungsverkehr elektronisch über SAP abgewickelt. Für die Bearbeitung der elektronischen Rechnungen waren vier Bedienstete zuständig (Anweisungsberechtigte), die auch über eine Anordnungsbefugnis verfügten. Die Buchhaltungsagentur des Bundes (BHAG) hatte anlässlich von Nachprüfungen in den Jahren 2011 und 2013 festgestellt, dass in mehreren Fällen sowohl die Bestätigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit als auch die Unterfertigung der Anordnung durch ein und dieselbe Person durchgeführt wurde. Damit wurde wiederholt gegen die Unvereinbarkeitsbestimmungen der Bundeshaushaltsverordnung verstoßen.

Weiters hat die BHAG im Jahr 2013 festgestellt, dass in mehreren Fällen die Anordnung und Prüfung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit im selben Gebarungsfall durch Bedienstete, die zueinan-

der in einem familiären Naheverhältnis standen, durchgeführt wurden (siehe TZ 37). Dies stellte einen Verstoß gegen die Unbefangenheitsbestimmungen der Bundeshaushaltsverordnung dar. Die BHAG empfahl eine schriftliche Regelung zur Einhaltung der Bestimmungen der Bundeshaushaltsverordnung. Eine solche lag zur Zeit der Gebarungsüberprüfung nicht vor.

- 35.2** Der RH kritisierte, dass ein umfassendes IKS einschließlich einer Risikoanalyse an der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik fehlte. Er empfahl der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, sämtliche Abläufe im Hinblick auf mögliche Risiken zu analysieren. Aufbauend auf diese Risikoanalyse wäre ein umfassendes IKS zu installieren.

Der RH vermerkte, dass die Abwicklung der Bestellungen grundsätzlich den Haushaltsvorschriften entsprach; im Sinne einer effizienten Verwaltungsführung empfahl der RH der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, dass Bestellungen unter einer bestimmten Betragsgrenze – ohne Mitbefassung des Rektors – von der Verwaltungsdirektion durchgeführt werden können. Weiters empfahl er der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, über die Festlegung der Verantwortungsbereiche hinaus auch den grundsätzlichen Prozess bei Bestellungen (z.B. Befassung der Bundesbeschaffung GmbH, Vergleichsangebote, Elnachrichtenverfahren) schriftlich festzulegen.

Der RH kritisierte, dass die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik keine Maßnahmen (z.B. schriftliche Regelung) zur Einhaltung der Bundeshaushaltsverordnung hinsichtlich der Unvereinbarkeits- und Unbefangenheitsbestimmungen gesetzt hatte. Er empfahl der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, die Anweisungsberechtigten und Anordnungsbefugten derart schriftlich festzulegen, dass die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften jederzeit gewährleistet ist.

- 35.3** *Laut Stellungnahme der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik würden aufgrund der Bundeshaushaltsverordnung die Erlässe des BMLFUW sowie die Revisionsordnung des Ressorts gelten.*

Die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik werde die Empfehlungen hinsichtlich Bestellungen unter einer bestimmten Betragsgrenze, schriftliche Festlegung des grundsätzlichen Prozesses bei Bestellungen sowie Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften bei der Festlegung der Anweisungsberechtigten und Anordnungsbefugten umsetzen.

Finanzielle Entwicklung

35.4 Der RH erwiderte der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, dass sowohl das BHG 2013 als auch die Bundeshaushaltsverordnung zur Überwachung der ordnungsgemäßen Durchführung der im Rahmen der Haushaltsführung des Bundes übertragenen Aufgaben die Einrichtung eines IKS vorsehen. Dafür wären sämtliche Abläufe im Hinblick auf mögliche Risiken zu analysieren und aufbauend auf diese Risikoanalyse wäre ein umfassendes IKS zu installieren.

Sonstige Prüfungen

36.1 Gemäß Revisionsordnung war die Innenrevision des BMLFUW auch für die nachgeordneten Dienststellen zuständig. Die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik wurde durch die Interne Revision des BMLFUW bisher nicht geprüft, auch nicht der Bereich der eigenen Rechtspersönlichkeit.

36.2 Der RH bemängelte, dass bisher seitens der Innenrevision des BMLFUW noch keine Prüfungen stattgefunden hatten, obwohl sich die Prüfbefugnis der Innenrevision gemäß der Revisionsordnung auf den gesamten Wirkungsbereich des BMLFUW einschließlich der nachgeordneten Dienststellen erstreckte. Er empfahl dem BMLFUW, fallweise auch an der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik Prüfungen durch die Innenrevision durchzuführen. Insbesondere jene Bereiche, die von den Prüfungen der BHAG nicht umfasst waren, sowie der Bereich der eigenen Rechtspersönlichkeit sollten von der Innenrevision regelmäßig geprüft werden.

36.3 *Laut Stellungnahme des BMLFUW werde es der Empfehlung des RH nachkommen.*

Sonstige Feststellungen

Hörsaalauslastung

37.1 Die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik verfügte nach einem Zubau von drei Hörsälen ab dem Wintersemester 2014/2015 über insgesamt 15 Hörsäle⁴⁴ bzw. Seminarräume (inklusive EDV-Raum) und einen Leseraum.

Die Stundenplanerstellung in der Ausbildung mit der dazugehörigen Raumzuteilung erfolgte über die Stundenplansoftware für Bundes-schulen UNTIS. Die Schnittstelle zu PH-Online, mit dem eine Raumverwaltung möglich und das auf die Bedürfnisse der PH ausgerichtet war, wurde nicht verwendet. Auswertungen über die Auslastung der Hörsäle lagen – mangels Anwendung von PH-Online – nicht vor.

⁴⁴ 12 Hörsäle bzw. Seminarräume, wobei ein Hörsaal in drei Hörsäle unterteilbar war, und ein EDV-Raum

Die entsprechenden Daten zur Hörsaalauslastung wurden auf Ersuchen des RH für das Wintersemester 2014/2015 in PH-Online manuell vervollständigt.

Die Räumlichkeiten der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik waren im Wintersemester 2014/2015 zu 44 % ausgelastet. Zwischen rd. 14 % (Dezember 2014) und rd. 23 % (Oktober 2014) der Lehrveranstaltungszeit wurden extern abgehalten.

Die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik vermietete Räumlichkeiten auch an den Bereich der eigenen Rechtspersönlichkeit (rd. 850 Stunden im zweiten Halbjahr 2014).

- 37.2** Der RH wies kritisch darauf hin, dass die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik keine Übersicht über die Auslastung der Hörsäle hatte. Weiters vermerkte der RH die geringe Auslastung der Hörsäle kritisch. Er empfahl der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik, für eine effiziente Hörsaalbelegung und -bewirtschaftung Sorge zu tragen. Außerdem wäre durch Vermietungen der Auslastungsgrad zu erhöhen.
- 37.3** *Laut Stellungnahme der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik seien aufgrund des Zubaus erweiterte Verwendungsmöglichkeiten gegeben. Sie versuche diese auch zu nutzen.*
- 37.4** Im Hinblick auf den Zubau und die geringe Auslastung der Hörsäle mahnte der RH gegenüber der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik die Erhöhung des Auslastungsgrads der Räumlichkeiten (z.B. durch externe Vermietungen) auf Basis einer effizienten Hörsaalbelegung und -bewirtschaftung ein.

Schlussempfehlungen

38 Zusammenfassend hob der RH folgende Empfehlungen hervor:

BMBF und BMLFUW

(1) Aufgrund seiner Sonderstellung im österreichischen Bildungssystem wäre das land- und forstwirtschaftliche Schulwesen – unter besonderer Berücksichtigung der Aus-, Fort- und Weiterbildung der Lehrpersonen – in eine umfassende Reform des österreichischen Schulwesens einzubeziehen. (TZ 4)

(2) In Abstimmung mit dem BMWFW wären im Rahmen der Neuorganisation der Ausbildung der Lehrpersonen effizienzsteigernde Maßnahmen zu setzen, um bestehende Doppelstrukturen abzubauen und Ressourcen einzusparen. Dabei sollten die Stärken der jeweiligen Ausbildungsinstitution besonders genutzt werden. (TZ 2, 3, 14)

BMLFUW

(3) Die Tätigkeiten des BMLFUW wären hinsichtlich Fort- und Weiterbildung der Berater an die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik zu übertragen. (TZ 4, 16)

(4) Die Arbeit mit dem Zielsteuerungssystem wäre fortzusetzen, wobei auch die Ziele für die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik zu konkretisieren wären. (TZ 5)

(5) Die Ziele für die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik wären zu konkretisieren und dieser in nachvollziehbarer Form bekanntzugeben. (TZ 5, 7)

(6) Bei Nichterreichen von in den Ziel- und Leistungsplänen gesetzten Zielen wäre ein Sanktionsmechanismus (z.B. im Bereich der Ressourcenzuteilung) einzuführen. (TZ 8)

(7) Vorbehaltlich der Umsetzung der Empfehlung einer umfassenden Reform des österreichischen Schulwesens unter Einbeziehung des land- und forstwirtschaftlichen Schulwesens wäre eine Hochschul-Evaluierungsverordnung für die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik zu erlassen. (TZ 22)

(8) Bei künftigen Bestellungen der Mitglieder des Hochschulrats wären diese derart auszuwählen, dass die zusätzliche Aufsichtsfunktion des Hochschulrats gewährleistet ist. (TZ 25)

(9) Die Bedienstete der Zentralstelle des BMLFUW wäre an die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik zu versetzen. (TZ 28)

(10) An der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik wären fallweise Prüfungen durch die Innenrevision durchzuführen. Insbesondere jene Bereiche, die von den Prüfungen der Buchhaltungsagentur des Bundes nicht umfasst waren, sowie der Bereich der eigenen Rechtspersönlichkeit sollten von der Innenrevision regelmäßig geprüft werden. (TZ 36)

Hochschule für Agrar- und Umwelt- pädagogik

(11) In den Leistungsberichten wäre der Umsetzungsgrad der Ziele und Vorhaben darzustellen. Es wären Erläuterungen zu den Abweichungen und bei Nichterreichung der Ziele Maßnahmen zur Gegensteuerung aufzunehmen. (TZ 8)

(12) Bei Festlegung der Sollwerte für die Indikatoren der Balanced Scorecard wären neben Mengen- auch Qualitätsaspekte zu berücksichtigen. Weiters wären die Sollwerte für die Indikatoren derart festzulegen, dass eine umfassende Steuerungswirkung der Balanced Scorecard gewährleistet ist. (TZ 8)

(13) Künftig wären in schriftlichen Vereinbarungen die Ziel- und Leistungspläne auf die Organisationseinheiten herunterzubrechen, um die Steuerungswirkung zu erhöhen. (TZ 9)

(14) Die Gründe für die hohen Drop-Out-Raten wären zu analysieren und entsprechende Maßnahmen zu ergreifen, um diese zu senken. (TZ 11)

(15) Das Ausbildungsangebot wäre am künftigen Bedarf und unter Berücksichtigung der Pädagog/innenbildung NEU auszurichten. Weiters wären zukünftige Studienanfänger und Schulen bzw. Schulbehörden über die bevorstehenden Änderungen gezielt zu informieren. (TZ 12, 14)

(16) Der Bedarf und die Einsatzmöglichkeiten für die Umweltpädagogen wären zu analysieren und die Ergebnisse bei Umsetzung der Pädagog/innenbildung NEU zu berücksichtigen. Es wäre die Möglichkeit zu evaluieren, die beiden Studiengänge Agrar- und Umweltpädagogik und Umweltpädagogik im Sinne des Zusammenrückens von Umwelt- und Agrarwirtschaft zu einem Lehramtsstudium zusammenzufassen. (TZ 12, 14)

Schlussempfehlungen

(17) Die Studierendendaten wären zu vervollständigen, um aussagekräftige Daten zur Verfügung zu haben. (TZ 12)

(18) Die Kooperation mit der Universität für Bodenkultur Wien wäre auch auf andere Bereiche (z.B. Hochschuldidaktik) auszudehnen. (TZ 13)

(19) Die Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik sollte sich jedenfalls ab dem Studienjahr 2015/2016 an der Durchführung des einheitlichen Aufnahme- und Auswahlverfahrens für alle Lehramtsstudien beteiligen. (TZ 15)

(20) Die Schwerpunktsetzungen des BMBF wären bei der Erstellung des Fort- und Weiterbildungsprogramms für Lehrpersonen zu berücksichtigen. (TZ 16)

(21) Zur Sicherung der Datenqualität und zur Verwaltungsvereinfachung wären die Anwendungen von PH-Online für die Fort- und Weiterbildung vollständig zu nutzen. (TZ 17, 29)

(22) Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen wären grundsätzlich in der unterrichtsfreien Zeit anzubieten und es wäre darauf zu achten, dass durch die notwendigen Bildungsveranstaltungen so wenige Unterrichtsstunden wie möglich entfallen. (TZ 19)

(23) In der Forschung wäre der Fokus auf die Kernschwerpunkte in der berufsfeldbezogenen Forschung zu legen. (TZ 20)

(24) Die Daten zur Forschungstätigkeit wären in PH-Online zu erfassen. (TZ 21)

(25) Durch geeignete Maßnahmen – wie z.B. Ausfüllen der Evaluierungsfragen während der Lehrveranstaltungen – wären die Rücklaufquoten bei der Evaluierung der Lehre zu erhöhen. Weiters sollte das Bewusstsein der Lehramtsstudierenden für die Bedeutung dieses Instrumentariums geschärft werden. Gesamtauswertungen wären IT-unterstützt durchzuführen. (TZ 23)

(26) Angesichts der HG-Novelle 2015 wäre der aktuelle Organisationsplan dahingehend zu ändern, dass der Vizerektorin Aufgabengebiete zugeordnet werden bzw. bis zum Vorliegen eines adaptierten Organisationsplans wären diese der Vizerektorin per Rektoratsbeschluss zuzuweisen. (TZ 26)

(27) Die Geschäftsordnung des Rektorats wäre wegen des mit der HG-Novelle 2015 erweiterten Aufgabenkatalogs zu überarbeiten. Hierbei wäre auch eine Mindestanzahl an Rektoratssitzungen pro Jahr festzulegen. Weiters wären die gesetzlich gebotenen bzw. mit Geschäftsordnung festgelegten gemeinsamen Beschlüsse des Rektorats nachvollziehbar zu dokumentieren. (TZ 26)

(28) In der Satzung wäre die Vorgangsweise im Fall der Stimmengleichheit bei der Wahl der Mitglieder des Lehrpersonals in die Studienkommission (bzw. Hochschulkollegium) umgehend zu regeln. Zudem wäre die Satzung der HG-Novelle 2015 entsprechend zu adaptieren. (TZ 27)

(29) Im Zuge der mit der HG-Novelle 2015 erforderlichen Adaptierungen wäre die Geschäftsordnung der Studienkommission an die neue Rechtslage anzupassen. Bei Neuwahlen ist die im Gesetz vorgesehene Anzahl der Vertreter der Lehrenden (nunmehr sechs) einzuhalten. (TZ 27)

(30) Der Einsatz der Verwaltungsbediensteten wäre zu analysieren und durch effizienzsteigernde Maßnahmen wäre mit den Planstellen laut Personalplan das Auslangen zu finden. (TZ 28)

(31) Es wäre auf das Lehrpersonal mit sehr geringem Beschäftigungsausmaß einzuwirken, die nicht konsumierten Urlaube – wenn möglich in der individuell lehrveranstaltungsfreien Zeit – zu verbrauchen. (TZ 30)

(32) Der Personalrekrutierung und -entwicklung wäre großes Augenmerk beizumessen, um ausreichend qualifiziertes Lehrpersonal zur Verfügung zu haben. (TZ 31)

(33) Weitere Ausgabensteigerungen der Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik wären jedenfalls zu vermeiden. (TZ 32)

(34) Im Bereich der eigenen Rechtspersönlichkeit wäre auf ein ausgeglichenes Ergebnis zu achten. (TZ 34)

(35) Sämtliche Abläufe wären im Hinblick auf mögliche Risiken und unter Beachtung der von der Buchhaltungsagentur des Bundes aufgezeigten Mängel zu analysieren. Aufbauend auf diese Risikoanalyse wäre ein umfassendes internes Kontrollsystem zu installieren. (TZ 35)

Schlussempfehlungen

BMLFUW und Hochschule für Agrar- und Umwelt- pädagogik

(36) Im Sinne einer effizienten Verwaltungsführung wären Betragsgrenzen festzulegen, dass Bestellungen unter einer bestimmten Betragsgrenze – ohne Mitbefassung des Rektors – von der Verwaltungsdirektion durchgeführt werden können. Weiters wäre auch über die Festlegung der Verantwortungsbereiche hinaus der grundsätzliche Prozess bei Bestellungen schriftlich festzulegen. (TZ 35)

(37) Die Anweisungsberechtigten und Anordnungsbefugten wären derart schriftlich festzulegen, dass die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Vorschriften jederzeit gewährleistet ist. (TZ 35)

(38) Für eine effiziente Hörsaalbelegung und –bewirtschaftung wäre Sorge zu tragen. Außerdem wäre durch Vermietungen der Auslastungsgrad zu erhöhen. (TZ 37)

(39) Die Ressourcen-, Ziel- und Leistungspläne wären derart zu gestalten, dass sie auch dem HG 2005 entsprechen. Es wären Ziele und Vorhaben zu berücksichtigen. Außerdem wären die Pläne rechtzeitig vor Beginn des jeweiligen Studienjahres zu genehmigen. Auf die Planungsgenauigkeit in den Bundesvoranschlägen und den Ressourcenplänen wäre vermehrt zu achten, damit sie zur operativen Steuerung herangezogen werden können. (TZ 7, 8)

(40) Der Personalplan wäre jederzeit einzuhalten. (TZ 28)

(41) Lehrpersonen wären nicht für administrative Tätigkeiten an der Zentralstelle des BMLFUW einzusetzen. (TZ 29)

(42) Sämtliche Möglichkeiten zur Umwandlung der Dienstverträge mit geringem Beschäftigungsausmaß in Lehraufträge wären auszuschöpfen. (TZ 29, 30)

(43) Hinkünftig wäre mit den bestehenden Planstellen für das Hochschullehrpersonal das Auslangen zu finden. (TZ 30)

(44) Für die Berechnung der Kosten je Studierenden wären die Durchschnittswerte der Studierendenzahlen laut PH-Online heranzuziehen. (TZ 33)



BMBF BMLFUW BMWFW

Schlussempfehlungen

Hochschule für Agrar- und Umweltpädagogik

BMBF

(45) In Abstimmung mit dem BMWFW wären alle PH und Universitäten, die Lehrpersonen ausbilden, zur Teilnahme an dem Projekt zur Entwicklung und Durchführung eines einheitlichen Aufnahme- und Auswahlverfahrens zu verpflichten. (TZ 15)

(46) Eine Erweiterung von PH-Online für Nicht-Lehrpersonen (z.B. Berater), die an Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen der PH teilnehmen, wäre unter Berücksichtigung von Kosten-Nutzen-Aspekten zu prüfen. (TZ 17, 23)

(47) Eine einheitliche Kosten- und Leistungsrechnung wäre für die öffentlichen PH im eigenen Zuständigkeitsbereich einzuführen. (TZ 33)





Bericht des Rechnungshofes

Löschung von Abgabenrückständen

Inhaltsverzeichnis

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis _____	121
Abkürzungsverzeichnis _____	123

**Wirkungsbereich des Bundesministeriums für
Finanzen**

BMF

Löschung von Abgabenrückständen

KURZFASSUNG _____	126
Prüfungsablauf und -gegenstand _____	138
Grundlagen _____	139
Entstehung von Abgabenrückständen _____	139
Löschung, Nachsicht und Widerruf _____	139
Verfahren der Einbringung von Abgabenrückständen _____	140
Abgabenrückstände, Löschungen und Nachsichten in Zahlen ____	143
Risikopotenziale _____	144
Überblick _____	144
Fehlende Erfassung und Verknüpfung von Löschungen in den Grunddaten _____	145
Teillöschungen _____	150
Löschungsbescheide _____	151
Haftungsverfahren _____	152

Inhalt



Insolvenzverfahren _____	156
Zeitfaktor bei Erhebungs- und Außenprüfungsmaßnahmen ____	159
Umsatzsteuer-Ausfallsrisiko _____	163
Aussetzung der Einhebung – Ausfallsrisiko _____	168
Fehlendes Analysetool für Löschungen _____	170
Altersstruktur der Rückstände – potenzielle Löschungen ____	171
Nicht umgesetzte Empfehlungen _____	183
Zusammenfassende Bemerkungen zum Forderungsmanagement ____	184
Internes Kontrollsystem _____	188
Erfassung des Genehmigenden _____	188
Vier-Augen-Prinzip und Kontrollen im Finanzamt _____	189
Externe Kontrollen und Berichtspflichten _____	191
Zielvereinbarungen und Steuerungskennzahlen _____	198
Personal _____	202
Schlussempfehlungen _____	210
ANHANG _____	220

Tabellen Abbildungen

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Bearbeitungsablauf Einbringung bis zur Löschung _____	142
Tabelle 1: Entwicklung der Abgabenrückstände, Löschungen und Nachsichten; 2010 bis 2013 (jeweils zum 31. Dezember) _____	143
Tabelle 2: Aufteilung des vollstreckbaren Abgabenrückstands nach Abgabenarten zum 31. Dezember 2013 _____	144
Tabelle 3: Risikopotenziale _____	145
Tabelle 4: Löschungen 2010 bis 2013 _____	145
Tabelle 5: Im B-Verfahren angemerkte Haftungsverfahren _____	153
Tabelle 6: Beispiel eines Unternehmens mit mehrfacher Zahlungsunfähigkeit und mehrfacher Löschung von Rückständen _____	157
Tabelle 7: Löschungen des Jahres 2013 nach Rechtsform und Abgabenart _____	160
Tabelle 8: Analyse vollstreckbarer Abgabenrückstände zum 31. Dezember 2013 nach letztem Rückstandsausweis _____	175
Tabelle 9: Veränderung der ausgesetzten Abgabenrückstände (ohne Insolvenzen) zwischen 31. Dezember 2012 und 30. September 2014 _____	176
Abbildung 2: Altersstruktur der zum 31. Dezember 2013 vollstreckbaren Rückstände bzw. der Aussetzung der Einbringung _____	177
Abbildung 3: Anteil der von der Einbringung ausgesetzten Abgaben an den Gesamtrückständen zum 31. Dezember 2013 _____	180
Tabelle 10: Frühere Empfehlungen zur Abgabeneinbringung und Umsetzungsstand _____	184

Tabellen Abbildungen



Tabelle 11:	Gesamtrückstand im Vergleich zum Abgabenaufkommen_____	185
Tabelle 12:	Anzahl der Mitarbeiter in der Abgabeneinbringung (jeweils zum 31. Dezember) _____	203
Tabelle 13:	Anzahl der Einbringungsakten (jeweils zum 31. Dezember) _____	203
Tabelle 14:	Arbeitsanfall je Mitarbeiter in der Abgabeneinbringung (zum 31. Dezember 2013)_____	204
Tabelle 15:	Anteil Einbringungstätigkeit in den Teams Abgabensicherung (zum 31. Dezember 2013)_____	206
Abbildung 4:	Altersstruktur der Mitarbeiter in den Teams Abgabensicherung 2013 _____	207

Abkürzungen

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AS	Abgabensicherung
BAO	Bundesabgabenordnung
BFG	Bundesfinanzgericht
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BHV	Bundshaushaltsverordnung
BKA	Bundeskanzleramt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMJ	Bundesministerium für Justiz
bspw.	beispielsweise
B-Verfahren	Elektronisches Einbringungsverfahren
bzw.	beziehungsweise
d.B.	der Beilagen
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUR	Euro
exkl.	exklusive
FA	Finanzamt
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GP	Gesetzgebungsperiode
GZ	Geschäftszahl
i.d.g.F.	in der geltenden Fassung
i.H.v.	in Höhe von
inkl.	inklusive
IT	Informationstechnologie
KG	Kommanditgesellschaft
LoS	leistungsorientierte Steuerung
ME	Ministerialentwurf
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)

Abkürzungen



Nr.	Nummer
OGH	Oberster Gerichtshof
rd.	rund
RH	Rechnungshof
RIA	Risiko-, Informations- und Analysezentrum
TZ	Textzahl(en)
u.a.	unter anderem
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
v.a.	vor allem
VBÄ	Vollbeschäftigungsäquivalente
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

Wirkungsbereich des Bundesministeriums für Finanzen

Löschung von Abgabenrückständen

Zum Jahresende 2013 waren rd. 7,674 Mrd. EUR der von den Finanzämtern vorgeschriebenen Abgaben nicht bezahlt; davon waren im Bundesrechnungsabschluss 2013 mit 4,128 Mrd. EUR mehr als die Hälfte wertberichtigt ausgewiesen.

Obwohl die Finanzämter zwischen 2010 und 2013 im Durchschnitt rd. 478 Mio. EUR pro Jahr an Abgabenrückständen wegen Uneinbringlichkeit löschen mussten, ergaben Analysen des RH und des BMF, dass in den verbliebenen Abgabenrückständen Altfälle enthalten waren, deren Einbringungswahrscheinlichkeit minimal war. Auch die hohen Wertberichtigungen von 4,128 Mrd. EUR im Jahr 2013 waren ein Indiz für weitere löschungsreife Fälle.

Die Finanzämter standen hinsichtlich der Löschung von Abgabenrückständen vor einem Zielkonflikt zwischen dem Abbau von Altlasten und zu hohen, frühzeitigen Löschungen, und damit im Spannungsfeld Verwaltungsökonomie versus Vorsichtsprinzip.

Ein erhebliches Abgabenausfallsrisiko bestand bei der Umsatzsteuer, bei Kleinbetrieben und der Rechtsform GmbH. Hinzu kamen fehlende Risikoinformationen für die Abgabenverwaltung und verspätete Erhebungs- und Außenprüfungsmaßnahmen.

Das BMF setzte Einzelmaßnahmen, verfügte jedoch über kein Gesamtkonzept für ein aktives Forderungsmanagement, welches geeignet wäre, drohende Forderungsausfälle bereits frühzeitig zu erkennen und damit Ausfallsrisiken bereits bei Entstehen des Abgabenspruchs so gering wie möglich zu halten.

Zudem ließen die geltenden Zielvorgaben und Kennzahlen für die Abgabensicherung der Finanzämter sowie die Tatsache, dass dem BMF weder der tatsächliche Ressourceneinsatz noch der Bedarf für die Einbringungstätigkeit bekannt war, keine zweckmäßige Steuerung zu.

KURZFASSUNG

Prüfungsziel

Der RH überprüfte im BMF und in den Finanzämtern Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, Baden Mödling und Bruck Leoben Mürzzuschlag die Löschung von Abgabenrückständen. Ziel der Gebarungsüberprüfung war die Beurteilung der Entwicklung der Abgabenrückstände, Löschungen und Nachsichten von Abgabenforderungen, der Ziele des BMF für die Abgabensicherung, der Zielerreichung und Steuerung, der Abläufe bei Löschungen und Nachsichten hinsichtlich Gesetzeskonformität, Erfüllung interner Vorgaben und Nachvollziehbarkeit, der Vorgaben hinsichtlich Zweckmäßigkeit und Angemessenheit, des Internen Kontrollsystems sowie der eingesetzten Personalressourcen. Die Abgabensicherung im Bereich der Zollverwaltung sowie Tätigkeiten der Teams Abgabensicherung, die nicht der (zwangsweisen) Abgabeneinbringung von Abgabenrückständen dienten, waren nicht Gegenstand dieser Gebarungsüberprüfung. (TZ 1)

Grundlagen

Die Aufgabe der Abgabensicherung war es, durch Einbringungsmaßnahmen dafür Sorge zu tragen, dass Abgabenrückstände ehestmöglich durch die Abgabenschuldner beglichen werden. Für die Einbringungsmaßnahmen zuständig waren die sogenannten Teams Abgabensicherung in den Finanzämtern. Fällige Abgabenschuldigkeiten konnten durch Löschung oder Nachsicht abgeschrieben werden. Löschungen erfolgten von Amts wegen bei Uneinbringlichkeit, Nachsichten auf Antrag nach Billigkeit. Löschungen und Nachsichten waren bei entsprechender Änderung der Verhältnisse zu widerrufen. (TZ 1 bis 4)

Die gesamten Abgabenrückstände stiegen zwischen 2010 und 2013 um 15 % auf 7,674 Mrd. EUR. Dies war v.a. auf die 38%ige Erhöhung der von der Einhebung ausgesetzten Rückstände zurückzuführen (die Aussetzung der Einhebung entsprach einem Zahlungsaufschub). Dagegen verringerten sich die Löschungen um 4 % und die Nachsichten um 52 %, von zusammen 535,34 Mio. EUR auf 509,88 Mio. EUR. Der vollstreckbare Abgabenrückstand zum 31. Dezember 2013 i.H.v. 1,822 Mrd. EUR war zu 47 % auf nicht bezahlte Umsatzsteuern zurückzuführen. (TZ 5)

Im Hinblick auf den risikoorientierten Ansatz des RH, auf die betrags- und zahlenmäßig rückläufigen Nachsichten und den geringen prozentuellen Anteil der Nachsichten an den Abschreibungen liegt der Fokus dieses Berichts auf Einbringungsmaßnahmen als Voraussetzung für Löschungen. (TZ 5)

Risikopotenziale

Die Risikopotenziale im Abgabenerhebungsverfahren, die zu Löschungen und zu Abgabenausfällen führten, reichten von der fehlenden Erfassung der Löschungen in den Grunddaten der Finanzbehörden über die besondere Konstellation bei Haftungs- und Insolvenzverfahren, das fehlende Analysetool für Löschungen bis hin zum Abgabenausfallsrisiko bei der Umsatzsteuer, bei Kleinbetrieben und der Rechtsform der GmbH und in diesem Zusammenhang verspätete Erhebungs- und Außenprüfungsmaßnahmen. (TZ 6)

Fehlende Erfassung und Verknüpfung von Löschungen in den Grunddaten

In den Grunddaten der Abgabepflichtigen waren erfolgte Löschungen nicht IT-unterstützt gekennzeichnet. Dadurch war eine IT-unterstützte Kontrolle – bspw. bei Auftauchen neuer Tatsachen, welche zu einem Aufheben des Abgabenspruchs im Rahmen eines Widerrufs der Löschung führen könnten – nicht möglich. (TZ 7)

Die Finanzämter führten nach Löschungen auch kaum nachträgliche Kontrollen betreffend die wirtschaftliche Lage des Abgabenschuldners durch. Das Verhältnis der Widerrufe von Löschungen zu durchgeführten Löschungen lag in den Jahren 2010 bis 2012 bundesweit jeweils bei rd. 4 % und stieg im Jahr 2013 auf rd. 5 %. Im Jahr 2013 standen den 14.877 durchgeführten Löschungen 712 Widerrufe von Löschungen gegenüber. (TZ 7)

Neben Löschungen waren auch andere Informationen mit Signalwirkung für ein erhöhtes Abgabenausfallsrisiko – z.B. das steuerliche Vorleben des Abgabepflichtigen – nicht in den Grunddaten erfasst. Dadurch fehlten den Finanzbehörden wesentliche Risikoinformationen. (TZ 8)

Auch waren die Verknüpfung von Einbringungsfällen, bei denen mehrere Finanzämter für Abgabenrückstände mit einem inhaltlichen oder personellen Konnex zuständig waren, und das damit verbundene Risikopotenzial noch immer nicht in der IT der Finanzverwaltung abgebildet. Eine Ermittlung des Risikopotenzials konnte nur manuell und stichtagsbezogen mittels zeitintensiver Abfragen durch die Sachbearbeiter erfolgen. Damit blieb den Finanzämtern weiterhin eine Gesamtsicht hinsichtlich des Risikopotenzials verwehrt. (TZ 8)

Teillöschungen

Die Vorgehensweise des Finanzamtes Baden Mödling – Teillöschungen bis zum voraussichtlich einbringlichen Abgabenrückstand durchzuführen – war insbesondere bei Einbringungsfällen mit hohen Abgabenrückständen zweckmäßig. Die Teillöschung führte einerseits mit der Reduzierung des Rückstandes zu einer realistischen

Kurzfassung

Darstellung des vollstreckbaren Rückstandes und des tatsächlichen Abgabenausfalls. Andererseits war durch die Terminsetzung sichergestellt, dass bei zukünftigen Einkommens- und Vermögensmehrungen Maßnahmen zur Realisierung des Abgabenspruchs gesetzt werden konnten. (TZ 9)

Löschungsbescheide

Die Löschungsbescheide legten die wirtschaftliche Lage zum Zeitpunkt der Löschung nicht ausreichend dar. Dadurch war ein Widerruf von Löschungen wenig erfolgversprechend, weil es nicht möglich war, die tatsächliche Änderung der Verhältnisse schlüssig darzulegen. (TZ 10)

Haftungsverfahren

Vor Durchführung einer Löschung musste die Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes nicht nur beim Abgabenschuldner, sondern insbesondere auch beim abgabenrechtlich Haftungspflichtigen gegeben sein. Haftungsinanspruchnahmen potenziell Haftungspflichtiger erfolgten in den überprüften Finanzämtern verspätet bzw. nicht durchgängig. Dies war zum Teil auf die personelle Ausstattung der überprüften Finanzämter mit qualifizierten Mitarbeitern zurückzuführen. Zum Beispiel stieg im Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag die Anzahl der Haftungsverfahren durch die Aufnahme eines neuen A2-Mitarbeiters in den Jahren 2010 bis 2013 auf das nahezu 5-Fache. Die verspäteten bzw. nicht durchgängigen Haftungsverfahren bewirkten neben einem potenziellen Abgabenausfall einen Verlust an generalpräventiver Wirkung. (TZ 11)

Ein besonderes Risikopotenzial stellten Geschäftsführer dar, die mit mehreren Abgabepflichtigen (Gesellschaften) als Hauptschuldern parallel oder zeitlich aufeinanderfolgend Abgabenrückstände und in der Folge auch Löschungen verursachten. Auch dieses besondere Risikopotenzial war IT-mäßig nicht abgebildet. Deshalb bedurften alle Gesellschaften, bei denen Personen mit einem besonderen abgabenrechtlichen Risikopotenzial eine Organstellung innehatten, einer besonderen abgabenrechtlichen Überwachung. (TZ 11)

Zu beanstanden war, dass ein Finanzamt in einem Fall – nach erfolgreicher Intervention des Rechtsvertreters des Abgabenschuldners im BMF – eine Löschung von rd. 2,28 Mio. EUR gegen Zahlung eines über der Zwangsausgleichsquote liegenden Betrags von rd. 800.000 EUR (davon Zwangsausgleichsquote rd. 600.000 EUR, zusätzliche Sonderzahlung rd. 200.000 EUR) verfügt hatte, ohne zuvor die Vermögenslage des Haftenden sowie andere Haftungsvoraussetzungen und damit eine Haftungsinanspruchnahme zu prüfen. (TZ 11)

Insolvenzverfahren

Entgegen den Vorgaben des BMF beantragten die Finanzämter Insolvenzverfahren zum Teil zu spät bzw. gar nicht. Das erhöhte uneinbringliche Abgabenrückstände und damit den Schaden durch steigende Abgabenausfälle. (TZ 12)

Ein vom RH überprüfter Lösungsfall zeigte, dass ein Unternehmen innerhalb eines Zeitraums von nur zehn Jahren insgesamt vier Insolvenzverfahren und fünf Löschungen von Abgabenschulden i.H.v. rd. 250.000 EUR verursachte. Trotz des hohen finanziellen Schadens und Arbeitsaufwands, den die vielfachen Insolvenzabwicklungen allein für die Abgabenverwaltung verursachten, konnte dieses Unternehmen fortgeführt werden. (TZ 12)

Sicherheitsleistungen für Abgabepflichtige, die ihren Zahlungsverpflichtungen laufend nicht nachkamen, waren nicht vorgesehen. (TZ 12)

Zeitfaktor bei Erhebungs- und Außenprüfungsmaßnahmen

Ein erhebliches Abgabenausfallsrisiko bestand bereits vor dem Einschreiten der Abgabensicherung, da die Feststellung der Abgabenschulden im Rahmen von Außenprüfungsmaßnahmen oder Steuerfahndungsmaßnahmen gerade in Risikofällen und Risikobereichen nicht immer zeitnah erfolgte und dadurch Risiko- bzw. Betrugsfälle nicht immer rechtzeitig erkannt wurden. (TZ 13)

Der Aufwand der Außenprüfung und der Einbringungsmaßnahmen war in diesen Fällen weder zweckmäßig noch wirtschaftlich, weil die Außenprüfung zu spät erfolgte und die vorgeschriebenen Abgaben meist bereits vor Eröffnung des Einbringungsaktes durch die Abgabensicherung uneinbringlich waren. 62 % der gelöschten Abgabenbeträge entfielen auf die Betriebskategorie Kleinbetriebe. Jedoch waren zahlreiche Unternehmen fälschlich – aufgrund der von ihnen angegebenen Umsätze – in dieser Betriebskategorie eingestuft. Da die Prüfungshäufigkeit auch von der Betriebsgröße abhängt, war die frühzeitige Aufdeckung eines Abgabebetruags durch eine falsche Einstufung erschwert. Gerade die zeitnahe Feststellung von Abgabenschulden stellte – v.a. bei Betrugsfällen – einen wesentlichen Erfolgsfaktor für deren Einbringlichkeit dar. (TZ 13)

Umsatzsteuer-Ausfallsrisiko

Die rechtliche Vorgabe, die Umsatzsteuer in der Unternehmerkette in Rechnung zu stellen, barg ein hohes Abgabenausfallsrisiko bzw. Abgabebetrugspotenzial. Insgesamt war die Umsatzsteuer die Abgabenart mit dem höchsten Risikopotenzial. Sie wies im Jahr 2013 sowohl bei den vollstreckbaren Rückständen mit fast

Kurzfassung

der Hälfte als auch bei den Löschungen mit mehr als 60 % den höchsten Anteil auf. Im Vergleich zu ihrem Anteil am Steueraufkommen – rund ein Drittel – war ihr Anteil bei Löschungen und Rückständen überproportional. Der Bekämpfung des Abgabenausfalls im Bereich der Umsatzsteuer kam daher besondere strategische Bedeutung zu. (TZ 14)

Zudem erschwerten die unterschiedlichen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume und die nicht durchgängige Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen eine wirksame und zeitnahe Überwachung und eine wirksame Risikoanalyse zur Bekämpfung von Steuerbetrug. (TZ 14)

Obwohl die vom Unternehmer vereinnahmte Umsatzsteuer wirtschaftlich betrachtet an die Finanzverwaltung abzuführendes Fremdgeld darstellte, unterlagen bestimmte Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt dem Anfechtungsrisiko im Insolvenzverfahren. Dies hatte zur Folge, dass die Finanzverwaltung diese Zahlungen an den Insolvenzverwalter zurückzahlen musste. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer unterlagen Lohnsteuerzahlungen des Gemeinschuldners (also des Arbeitgebers) an das Finanzamt keinem Anfechtungsrisiko. Das BMF hatte bereits mehrfach – bisher erfolglos – legislative Initiativen ergriffen, um das Anfechtungsrisiko von Umsatzsteuerzahlungen auszuschalten. (TZ 14)

Aussetzung der Einhebung – Ausfallsrisiko

Ein zunehmendes Abgabenausfallsrisiko lag im kontinuierlichen Anstieg der Rückstände, die von der Einhebung ausgesetzt waren: Österreichweit waren sie von 2010 bis 2013 um ein Drittel (von 1,174 Mrd. EUR auf 1,618 Mrd. EUR) gestiegen. Das Einbringungsrisiko und damit die Löschungswahrscheinlichkeit dieser von der Einhebung ausgesetzten Rückstände stiegen mit zunehmender Rückstandshöhe und langer Verfahrensdauer, weil die Abgabepflichtigen die Einbringungswahrscheinlichkeit während der Verfahrensdauer durch Wohnsitz-, Ansässigkeits- und Vermögensverlagerungen massiv verringern konnten. Für die Abgabensicherung entstanden bearbeitbare, vollstreckbare Rückstände erst zu einem Zeitpunkt, zu dem die Einbringlichkeit oft aussichtslos war; die Löschungswahrscheinlichkeit war deshalb hoch. Die aufgewendeten Ressourcen für die Einbringung stellten in solchen Fällen – ebenso wie jene für etwaige Steuerfahndungs- und Außenprüfungsmaßnahmen – verlorenen Aufwand dar, weil die vorgeschriebenen Abgaben weitgehend gelöscht werden mussten. (TZ 15)

Dem Risikopotenzial aus von der Einhebung ausgesetzten Rückständen war durch eine restriktive Gewährung der Aussetzung der Einhebung zu begegnen. Hinzuweisen war hier auf die Möglichkeit, das Einbringungsrisiko dadurch zu senken, dass das Finanzamt eine beantragte Aussetzung nicht genehmigt, falls das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet ist, und das Finanzamt dadurch Einbringungshandlungen zeitnah setzen kann. (TZ 15)

**Fehlendes Analyse-
tool für Löschungen**

Das BMF nahm keine standardisierten, tiefergehenden Analysen hinsichtlich der Ursachen für die Löschungen bzw. der Auslöser der gelöschten Abgabenrückstände vor, um aus den Ergebnissen Strategien zur künftigen Vermeidung von Abgabenausfällen zu entwickeln. (TZ 16)

**Altersstruktur der
Rückstände – potenzielle
Löschungen**

In den vom RH überprüften Fällen gelöschter Abgabenrückstände waren die gesetzlichen Voraussetzungen für die Löschungen grundsätzlich erfüllt: Die Abgabenschulden waren zum Lösungszeitpunkt als dauerhaft uneinbringlich zu werten. (TZ 17)

Allerdings bestanden löschungsreife Fälle, bei denen trotz Vorliegens der gesetzlichen und internen Voraussetzungen der dauerhaften Uneinbringlichkeit keine Löschungen erfolgt waren. Dies war u.a. auf den Umstand zurückzuführen, dass die Finanzämter bei verbundenen oder öffentlichkeitswirksamen Fällen die alleinige Entscheidung über eine Löschung nicht tragen wollten und die Finanzämter ihre Ressourcen vorrangig für die Einbringung jüngerer Abgabenrückstände einsetzten. (TZ 17)

Hinsichtlich potenzieller Löschungen bestand ein Zielkonflikt zwischen Verwaltungsökonomie und der Vorsicht, Abgabenrückstände nicht zu früh zu löschen. (TZ 17)

Die Abgabenrückstände wiesen ein verhältnismäßig hohes Alter auf. So stammte mehr als ein Viertel der vollstreckbaren Rückstände aus den Jahren vor 2012. (TZ 18)

Einen hohen Anteil von weit mehr als einem Drittel beanspruchten jene Rückstandsfälle, bei denen sich seit 31. Dezember 2012 die ausgesetzten Abgabenrückstände – insgesamt rd. 1 Mrd. EUR – nicht verändert hatten. Auch betrafen die vollstreckbaren und von der Einbringung ausgesetzten Abgabenrückstände zahlreiche Altfälle

Kurzfassung

mit einem hohen Rückstandsvolumen, die bereits seit bis zu mehr als 15 Jahren als Einbringungsfälle aufschienen. (TZ 18)

Das BMF verfügte über keine laufenden standardisierten Analysen über die Altersstruktur der Abgabenrückstände. Damit fehlte eine wichtige Steuerungskennzahl, weil das Alter der Abgabeforderungen einen wesentlichen Einflussfaktor für die Einbringungswahrscheinlichkeit der Abgabeforderungen darstellte und eine Prognose über das Zahlungsverhalten der Abgabepflichtigen ermöglichen würde. (TZ 18)

Zu beanstanden waren die großen bundesweiten Unterschiede in der Praxis der Finanzämter hinsichtlich der Aussetzung der Einbringung: Der Anteil der von der Einbringung ausgesetzten Abgabenrückstände am jeweiligen Gesamtrückstand wies eine Bandbreite von 13 % bis 63 % auf. Dies war auf die unterschiedliche Handhabung der aushaftenden Rückstände durch die Finanzämter bei ähnlich gelagerten Fällen zurückzuführen. (TZ 19)

Seit der Haushaltsrechtsreform 2013 bildete der Bundesrechnungsabschluss mit den Wertberichtigungen für zweifelhafte Forderungen ein realistischeres Bild der Forderungen des Bundes ab. Im Bereich der öffentlichen Abgaben betrafen die Wertberichtigungen Rückstände der Abgabepflichtigen, die von der Einhebung bzw. Einbringung ausgesetzt waren, sowie Konkursforderungen aus laufenden Insolvenzverfahren. Vor der Haushaltsrechtsreform 2013 hatte es keine Vorsorgen für zweifelhafte Forderungen gegeben. (TZ 20)

Im Bundesrechnungsabschluss 2013 waren rd. 4,128 Mrd. EUR als Wertberichtigungen zu Forderungen aus Abgaben bei den Finanzämtern ausgewiesen. Damit waren die Wertberichtigungen und damit die zweifelhaften Forderungen höher als die einbringlichen Abgabeforderungen (3,546 Mrd. EUR). (TZ 20)

Allerdings gaben jene vom BMF auf Basis der von der Einbringung ausgesetzten Rückstände gebildeten Wertberichtigungen das reale Bild der Einbringungswahrscheinlichkeit nicht zuverlässig wieder. Dies lag am unterschiedlichen Vorgehen der Finanzämter bei der Aussetzung der Rückstände von der Einbringung. (TZ 20)

**Nicht umgesetzte
Empfehlungen**

Der bundesweite Fachbereich des BMF, die Interne Revision des BMF und der RH hatten bereits in früheren Überprüfungen der Abgabeneinbringung Empfehlungen zur Verringerung bzw. Beseitigung der Risikopotenziale ausgesprochen; die Umsetzung der Empfeh-

lungen, die zum Teil bis zum Jahr 2007 zurückreichten, war nach wie vor offen: (TZ 21)

Frühere Empfehlungen zur Abgabeneinbringung und Umsetzungsstand

Empfehlung	Quelle	Umsetzungsstand	siehe TZ
Schaffung einer amtsübergreifenden Informationsplattform zur Früherkennung von Betrugsfällen	RH	offen	7
Darlegung der wirtschaftlichen Lage in Löschungsbescheiden	Audits BMF	offen	10
zeitnahe und durchgängige Prüfung der Haftungsvoraussetzungen	Audits BMF	offen	11
zeitnahe und vermehrte Beantragung von Insolvenzverfahren	Audits BMF	offen	12
vermehrte Außenprüfungsmaßnahmen bei Kleinbetrieben	RH	offen	13
Analyse der Löschungen	Interne Revision BMF	offen	16
zeitnahe Löschung bei Vorliegen der Voraussetzungen – v.a. bei Altfällen	Audits BMF	offen	17
Entwicklung eines Kennzahlensystems zur Messung des Zahlungsverhaltens (inkl. Altersstruktur)	Interne Revision BMF	offen	18

Quelle: RH

Zusammenfassende Bemerkungen zum Forderungsmanagement

Das BMF hatte kein Gesamtkonzept, welches sicherstellte, dass Ausfallrisiken bereits ab dem Entstehen des Abgabenanspruchs so gering wie möglich gehalten werden. Dies, obwohl die Optimierung des Forderungsmanagements während des gesamten Prüfungszeitraums 2010 bis 2013 als Schwerpunktziel des BMF für die richtige Abgabenerhebung definiert war. (TZ 22)

Das Forderungsmanagement erfolgte primär im Nachhinein durch die Abgabensicherung und war damit nicht geeignet, drohende Forderungsausfälle bereits frühzeitig zu erkennen. Analysen im Vorfeld betreffend das Risikopotenzial von Abgabepflichtigen und darüber, ob die vorliegenden Informationen ausreichend waren, um potenzielle Forderungsausfälle frühzeitig erkennen und vermeiden zu können, fehlten ebenso wie eine Risikobeurteilung im Sinne einer Bonitätsbewertung. (TZ 22)

Darüber hinaus war es der Abgabeneinbringung selbst nicht möglich, eine standardisierte Risikoeinstufung der Rückstände anhand bestimmter automatisierter Parameter vorzunehmen, um Risikofälle prioritär bearbeiten zu können. Somit waren die (Hoch-)Risikofälle nicht rechtzeitig erkennbar, um rasch zu handeln und in der Folge das Entstehen uneinbringlicher Abgabenrückstände zu verhindern. (TZ 22)

Kurzfassung

Internes Kontrollsystem

In den elektronischen Verfahren war für die Finanzämter der Genehmigende einer Löschung oder Nachsicht nicht ersichtlich. Nicht möglich war daher auch die Kontrolle, ob alle Vorschriften im Zusammenhang mit der Genehmigung von Löschungen und Nachsichten eingehalten wurden. (TZ 23)

Bei den Löschungen und Nachsichten bestanden – anders als im Strategiepapier des BMF aus 2010 bei Erledigungen mit hohem Risiko dargelegt – kein durchgängiges Vier-Augen-Prinzip und keine durchgängigen Kontrollen. Dies führte zu einem Malversations- und Kontrollrisiko. Ebenso war keine technische Sperre für Eigengenehmigungen der Teamexperten-Spezial bis zur Genehmigungsgrenze des Teamleiters eingerichtet. (TZ 24)

Die Einholung der Zustimmung des BMF vor Gewährung einer Nachsicht ab einer bestimmten Betragsgrenze war nicht elektronisch sichergestellt. (TZ 25)

Seit dem Jahr 2012 bestand für Löschungen ab einem bestimmten Betrag ein Berichtswesen und damit eine Meldeverpflichtung an das BMF unmittelbar nach Durchführung der Löschung. Manche Löschungsmeldungen erfüllten allerdings den Zweck einer aktuellen Managementinformation zu Steuerungszwecken nicht, weil sie nicht immer zeitnahe, sondern mit einer Verspätung von bis zu mehr als zehn Monaten erfolgten. Zudem waren die Löschungsmeldungen der Finanzämter umfänglich und von der Aussagekraft unterschiedlich, was eine Auswertbarkeit erschwerte. Die Löschungsmeldungen sollten, um als zielgerichtete Steuerungsinformationen eingesetzt werden zu können, jedenfalls einen Überblick über die Entstehung und die Ursache gelöschter Rückstände ermöglichen. (TZ 26)

Eine Einbindung der Löschungsmeldungen in den elektronischen Einbringungsakt war nicht vorgesehen. Der elektronische Einbringungsakt enthielt dadurch nicht die vollständigen Informationen zum Einbringungsverfahren. (TZ 26)

Mit dem Berichtswesen für die Löschungen führte das BMF ab 2012 eine nachträgliche externe Qualitätskontrolle für Löschungen – die sogenannte Löschungskontrolle – ein. Im Sinne eines Internen Kontrollsystems und zum Zwecke der Qualitätssicherung sollte der bundesweite Fachbereich des BMF demnach ex post und stichprobenweise Löschungsfälle hinsichtlich Richtigkeit, Nachvollziehbarkeit und Effizienz kontrollieren. Die vom BMF vorgegebene 20%ige Kontrollquote aller Löschungsfälle über 500.000 EUR wurde in den Jahren 2012 und 2013 nicht erfüllt: Statt 38 Löschungsfälle kontrol-

Löschung von Abgabenrückständen

lierte der bundesweite Fachbereich in beiden Jahren zusammen neun Löschungsfälle. Dadurch stellte das BMF eine umfassende Qualitätssicherung durch den bundesweiten Fachbereich nicht sicher. (TZ 27)

Die Kontrollbefunde des bundesweiten Fachbereichs waren im jeweiligen elektronischen Einbringungsakt nicht gespeichert und daher den Finanzämtern nicht bekannt. Dadurch entgingen den Finanzämtern wertvolle Steuerungsinformationen. (TZ 27)

Die Befunde des bundesweiten Fachbereichs des BMF waren sehr ausführlich und kritisch, boten – beginnend mit der Entstehung der Rückstände – eine über die Vorgangsweise der Abgabeneinbringung hinausgehende Analyse der Fälle und spiegelten eine profunde Fachkenntnis wider. Die Kontrollen durch vom Finanzamt unabhängige ausgewiesene Fachexperten waren zweckmäßig und effektiv, weil die Befunde nicht nur generelle Empfehlungen enthielten, sondern darüber hinaus auch wesentliche Managementinformationen und Steuerungsempfehlungen wie Betrugsmuster, Auslöser des Rückstandes und Risikopotenziale. Allerdings verwendete das BMF die in den Befunden enthaltenen Informationen nicht für Steuerungszwecke, sondern fasste sie nur in den Auditjahresberichten zusammen. (TZ 27)

Mangels Erfassung umfassender Risikokriterien bei den Löschungsfällen fehlte die Basis für eine risikoorientierte Stichprobenauswahl und damit auch für eine risikoadäquate Kontrolle aller Löschungen – auch jener unter 500.000 EUR. Die Fallauswahl für die Kontrollen sollte zwar risikoorientiert erfolgen, jedoch waren wenige Parameter für eine risikoorientierte Auswahl vorhanden. Zudem unterlagen Nachsichten unter einem bestimmten Betrag keiner Kontrolle. (TZ 27)

**Zielvereinbarungen
und Steuerungs-
kennzahlen**

Die Zielvereinbarungen und Steuerungsinstrumente des BMF für die Abgabeneinbringung waren nicht ausreichend umfassend und zielführend, um den Abgabenausfallsrisiken zu begegnen. Den evident hohen Abgabenrückständen (7,674 Mrd. EUR zum 31. Dezember 2013) stand das Faktum gegenüber, dass die Finanzämter insgesamt das österreichweite Gesamtziel der Abgabensicherung erreicht hatten. Dieser Kontrast aus ungehobenem Optimierungspotenzial (bestehender Abgabenrückstand) einerseits und voller Zielerfüllung andererseits signalisierte eine unzureichende Zielformulierung. (TZ 28)

Kurzfassung

Zudem bildeten die in den Zielvereinbarungen festgesetzten Leistungsziele nur einen Teilbereich des Aufgabengebiets der Teams Abgabensicherung, nämlich die Einbringungstätigkeit, ab. Ziele für die Einhebungstätigkeit fehlten. Auch standen die vereinbarten Leistungsziele – Höhe der vollstreckbaren Abgabenrückstände und der Aussetzung der Einbringung – in einer Wechselbeziehung zueinander, waren durch Löschungen steuerbar und konnten von den Mitarbeitern der Abgabensicherung nicht immer selber beeinflusst werden. Die Leistungsziele für die Teams Abgabensicherung waren daher verbesserungswürdig. (TZ 28)

Für Zwecke des Controllings im Rahmen der leistungsorientierten Steuerung (LoS) fehlten wichtige Steuerungskennzahlen für die Abgabeneinbringung; die Abgabeneinhebung war in der leistungsorientierten Steuerung (LoS) ebenso wenig abgebildet wie in den Zielvereinbarungen; weiterhin fehlte eine vom RH bereits mehrfach empfohlene Kennzahl mit dem einbringlichen Mehrergebnis. Dieser budgetwirksame Anteil der festgesetzten Mehrergebnisse wäre eine wesentliche Managementinformation. (TZ 28)

Personal

Den Teams Abgabensicherung in den Finanzämtern oblagen Tätigkeiten im Rahmen der Abgabeneinhebung und -verrechnung und der Abgabeneinbringung. Dem BMF war eine Zuordnung der Mitarbeiter zum jeweiligen Aufgabenbereich (Einhebung und Verrechnung einerseits, Einbringung andererseits) nicht möglich. Der im Rahmen der Personaleinsatzplanung vom BMF geschätzte fiktive Anteil der Einbringungstätigkeit entsprach nicht dem von den überprüften Finanzämtern geschätzten Ressourcenanteil. Die Annahmen des BMF für den fiktiven Anteil der Personalressourcen für Einbringungstätigkeiten waren sehr kritisch zu sehen. So bildete der eine Parameter „Anzahl der ausgefertigten Rückstandsausweise“ die Einbringungstätigkeiten nicht ausreichend ab. (TZ 29)

Dem BMF war daher auch weder der tatsächliche Ressourceneinsatz noch der Bedarf für die Einbringungstätigkeit in den Teams Abgabensicherung bekannt. Das BMF verfügte über keine Kennzahlen für die Ermittlung des tatsächlichen Personalbedarfs für die Abgabeneinbringung und dessen Verteilung auf die Finanzämter. Da das BMF bisher keine Personalbedarfserhebung durchgeführt hatte, stellte der Personaleinsatzplan eine reine Verteilung des vorhandenen Personals dar. Es war nicht feststellbar, ob der Personaleinsatz betreffend die Abgabeneinbringung für die Aufgabenerfüllung risikoadäquat war. Es gelang dem BMF nicht, eine annähernd gleiche Verteilung des Personals – gemessen am Arbeitsanfall – zu erreichen. (TZ 29)

Berechnungen des RH ergaben einen Rückgang der Mitarbeiter, die mit Einbringungstätigkeiten befasst waren, um bundesweit 12 %; dem stand ein Anstieg der Einbringungsakten um 4 % gegenüber. Der bundesweit unterschiedliche Arbeitsanfall je Mitarbeiter und die Altersstruktur der Mitarbeiter verschärften die Problemlage in der Abgabeneinbringung: So lag die Streuung hinsichtlich des Arbeitsanfalls je Mitarbeiter bei einem Faktor 2,4. Dies bedeutete, dass das Finanzamt mit dem höchsten Arbeitsanfall je Mitarbeiter (Wien 2/20/21/22) pro Mitarbeiter (Vollbeschäftigungsäquivalent) mehr als doppelt so viele Einbringungsakten zu bearbeiten hatte wie das Finanzamt mit dem geringsten Arbeitsanfall je Mitarbeiter (St. Johann Tamsweg Zell am See). Rund 45 % der in den Teams Abgabensicherung tätigen Mitarbeiter waren älter als 50 Jahre; aufgrund der folglich in den nächsten Jahren zu erwartenden Personalabgänge durch Pensionierungen bestand das Risiko eines Know-how-Verlusts, sofern das vorhandene Know-how nicht durch einen rechtzeitigen Wissenstransfer weitergegeben werden kann. (TZ 29)

Komplexe Einbringungstätigkeiten wie die Bearbeitung von Haftungs-, Insolvenz- und Rechtsmittelverfahren erforderten einen hohen qualitativen und quantitativen Ressourcenbedarf, überwiegend von Mitarbeitern der Verwendungsgruppe A2. Kennzahlen zur Messung des Erfolgs (bspw. Einbringungserfolg) eines weiteren Mitarbeiters in der Abgabeneinbringung, die für eine entsprechende Kosten-Nutzen-Rechnung relevant wären, fehlten. (TZ 29)

Kenndaten zur Löschung von Abgabenrückständen

wesentliche Rechtsgrundlagen					Veränderung 2010 bis 2013
	2010	2011	2012	2013	in %
	in Mio. EUR				
Abgabenaufkommen	65.491,80	69.857,68	73.153,10	76.370,36	17
Gesamtrückstand	6.680,39	6.904,02	7.271,65	7.674,13	15
<i>davon vollstreckbarer Rückstand</i>	1.664,61	1.724,93	1.734,85	1.821,83	9
<i>davon Aussetzung der Einbringung</i>	2.204,27	2.206,38	2.188,64	2.318,90	5
<i>davon Aussetzung der Einhebung</i>	1.173,57	1.199,18	1.347,42	1.617,48	38
Löschungen	528,12	451,08	426,30	505,94	- 4
Nachsichten	7,22	2,08	1,79	3,48	- 52

Quellen: Bundesrechnungsabschlüsse 2010 bis 2013; BMF LoS

Prüfungsablauf und -gegenstand

- 1 Der RH überprüfte von September bis November 2014 die Löschung von Abgabenrückständen. Ziel der Überprüfung war die Beurteilung
 - der Entwicklung der Abgabenrückstände, Löschungen und Nachsichten von Abgabenforderungen,
 - der Ziele des BMF für die Abgabensicherung, der Zielerreichung und Steuerung,
 - der Abläufe bei Löschungen und Nachsichten hinsichtlich Gesetzeskonformität, Erfüllung interner Vorgaben und Nachvollziehbarkeit,
 - der Vorgaben hinsichtlich Zweckmäßigkeit und Angemessenheit,
 - des Internen Kontrollsystems und
 - der eingesetzten Personalressourcen.

Der Prüfungszeitraum umfasste die Jahre 2010 bis 2013. Die Gebärungsüberprüfung fand im BMF statt. Weitere Prüfungshandlungen setzte der RH in ausgewählten Finanzämtern (Wien 3/6/7/11/15 Schwe-

chat Gerasdorf; Baden Mödling; Bruck Leoben Mürzzuschlag). Die Auswahl der Finanzämter erfolgte einerseits risikoorientiert und andererseits in Abhängigkeit von der Größe und Struktur der Abgabensicherung in den Finanzämtern nach regionalen Gesichtspunkten. In den Finanzämtern fokussierte die Prüfung vorwiegend auf die Teams Abgabensicherung, innerhalb der Teams auf deren Aufgabenbereich der (zwangsweisen) Abgabeneinbringung von Abgabenrückständen.

Die Abgabensicherung im Bereich der Zollverwaltung sowie Tätigkeiten der Teams Abgabensicherung, die nicht der (zwangsweisen) Abgabeneinbringung von Abgabenrückständen, sondern der Abgabeneinhebung und –verrechnung (frühere Finanzkassentätigkeiten wie bspw. Zahlungsverkehr) dienten, waren nicht Gegenstand dieser Gebärungsüberprüfung.

Zu dem im August 2015 übermittelten Prüfungsergebnis nahm das BMF im November 2015 Stellung. Der RH übermittelte seine Gegenäußerung an das BMF im Februar 2016.

Grundlagen

Entstehung von
Abgabenrückständen

2 Die Aufgabe der Abgabensicherung war es, durch Einbringungsmaßnahmen dafür Sorge zu tragen, dass Abgabenrückstände ehestmöglich durch die Abgabenschuldner beglichen wurden. Die Abgabenrückstände entstanden, weil die Steuerpflichtigen entweder die Selbstbemessungsabgaben¹ (v.a. Lohnabgaben und Umsatzsteuer) oder die Vorschreibungen des Finanzamtes nicht bezahlten; die Vorschreibungen des Finanzamtes beruhten auf der Abgabe der Jahressteuererklärungen bzw. der Durchführung von Außenprüfungen bzw. Steuerfahndungsmaßnahmen, welche durch die Teams Betriebliche Veranlagung der Finanzämter, durch die Großbetriebsprüfung oder die Steuerfahndung erfolgten.

Löschung, Nachsicht
und Widerruf

3 (1) Nach der Bundesabgabenordnung (BAO) konnten fällige Abgabenschuldigkeiten durch Löschung oder Nachsicht abgeschrieben werden. Durch die verfügte Abschreibung erlischt der Abgabenanspruch.

(2) Löschungen einerseits und Nachsichten andererseits unterschieden sich grundlegend hinsichtlich ihrer Anspruchsvoraussetzungen und Verfahrensabläufe. Während eine Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten gemäß § 236 BAO einen Antrag des Abgabepflichtigen voraus-

¹ Die Abgabepflichtigen berechnen die Selbstbemessungsabgaben selbst und melden diese dem Finanzamt.

Grundlagen

setzte, erfolgte eine Löschung gemäß § 235 BAO von Amts wegen. Die Gewährung einer Nachsicht setzte voraus, dass die Einhebung fälliger Abgabenschuldigkeiten nach der Lage des Falles unbillig wäre; Löschungen sollten hingegen nur erfolgen, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden waren oder wenn Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos waren und aufgrund der Sachlage nicht angenommen werden konnte, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen würden.

(3) Eine Löschung oder Nachsicht konnte gemäß § 294 BAO innerhalb der Verjährungsfrist widerrufen werden. Voraussetzung des Widerrufs war, dass sich die tatsächlichen Verhältnisse änderten bzw. dass das Vorhandensein dieser Verhältnisse aufgrund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden war. Hierbei war die wirtschaftliche Situation des Abgabenschuldners bei Ausstellung des Widerrufsbescheides jener bei Erlassung des Löschungsbescheides gegenüberzustellen.

Verfahren der Einbringung von Abgabenrückständen

4 (1) Voraussetzung für Einbringungsmaßnahmen war in der Regel das Vorliegen eines Rückstandsausweises. Bei dem Rückstandsausweis handelte es sich um einen Vollstreckungstitel – sogenannter vollstreckbarer Rückstand, der das Finanzamt berechtigte, die Abgabebeträge zwangsweise einzubringen. Die IT des BMF stellte den Finanzämtern die Rückstandsausweise monatlich im elektronischen Einbringungsverfahren – dem sogenannten „B-Verfahren“² – zur Verfügung. Mit der Ausstellung des Rückstandsausweises erfolgte auch die Anlage des elektronischen Einbringungsaktes (EB) im elektronischen Einbringungsverfahren. Ab diesem Zeitpunkt begann das Einbringungsverfahren, der Akt war als „offen“ gekennzeichnet. Bei Bedarf konnten die Finanzämter auch händische Einbringungsakten anlegen.

(2) Das Einbringungsverfahren endete durch Entrichtung der offenen Abgabenschuld, durch Gewährung einer Nachsicht oder durch Löschung des Abgabenrückstandes.

(3) Laut dem Organisationshandbuch des BMF bzw. einem zugrunde liegenden internen Erlass aus dem Jahr 2005 waren vollstreckbare Abgabenrückstände im Rahmen des Einbringungsverfahrens möglichst zeitnah durch die Teams Abgabensicherung einzubringen. Durch

² Mit dem B-Verfahren konnte der Einbringungsakt mit der Fallbearbeitung abgebildet werden. Die durchgeführten Einbringungsschritte waren in diesem Verfahren nachvollziehbar zu dokumentieren. Die Finanzämter hielten die Einbringungsmaßnahmen mithilfe vorgegebener auswertbarer Maßnahmen-codes fest und brachten in einem Textfeld weitere inhaltliche Erläuterungen an.

Löschung von Abgabenrückständen

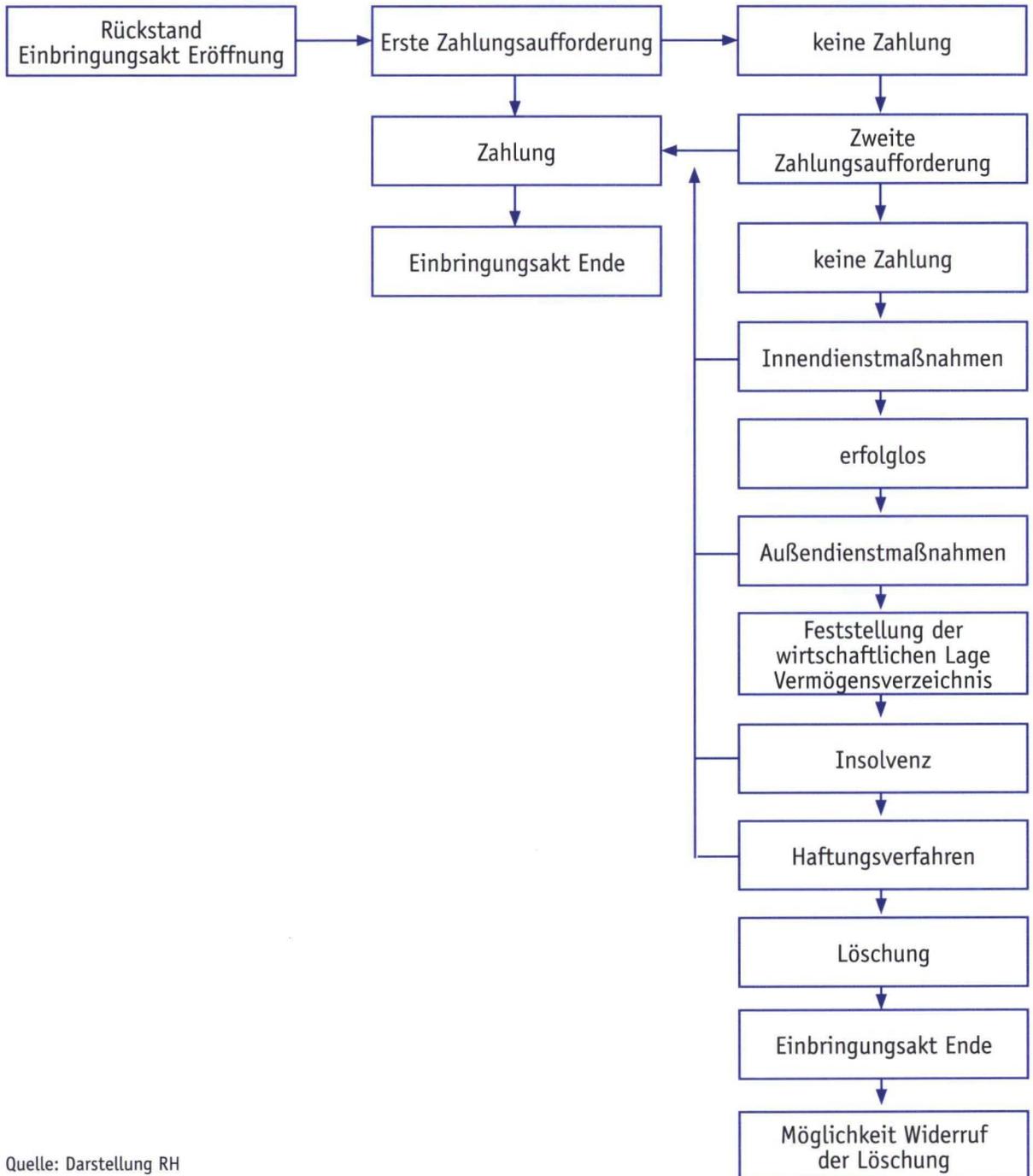
Informationseinholung und Vollstreckungshandlungen im Innen- und Außendienst waren, so die internen Vorgaben weiter, Rückstandszuwächse und Dauerrückstandsfälle zu vermeiden. Zudem sollte die Zahlungsunfähigkeit eines Abgabenschuldners frühzeitig erkannt und sollten durch rechtzeitige Insolvenzanträge bzw. Haftungsverfahren das Anfechtungsrisiko und der Steuerausfall möglichst gering gehalten werden.

(4) Die folgende Abbildung zeigt den schematischen Bearbeitungsablauf von der Entstehung eines Abgabenrückstandes (Vorliegen des Rückstandsausweises) bis zu dessen Löschung:³

³ Die schematische Darstellung enthält nicht abschließend alle Einbringungshandlungen bzw. ist nicht für alle EB-Fälle anwendbar.

Grundlagen

Abbildung 1: Bearbeitungsablauf Einbringung bis zur Löschung



Quelle: Darstellung RH

Abgabenrückstände,
Löschungen und Nach-
sichten in Zahlen

5 (1) Die Abgabenrückstände, Löschungen und Nachsichten entwickelten sich in den Jahren 2010 bis 2013 wie folgt:

Tabelle 1: Entwicklung der Abgabenrückstände, Löschungen und Nachsichten; 2010 bis 2013 (jeweils zum 31. Dezember)

	2010	2011	2012	2013	Veränderung 2010 bis 2013
	in Mio. EUR				in %
Gesamtrückstand ¹	6.680,39	6.904,02	7.271,65	7.674,13	15
<i>davon vollstreckbarer Rückstand²</i>	1.664,61	1.724,93	1.734,85	1.821,83	9
<i>davon Aussetzung der Einbringung³</i>	2.204,27	2.206,38	2.188,64	2.318,90	5
<i>davon Aussetzung der Einhebung⁴</i>	1.173,57	1.199,18	1.347,42	1.617,48	38
Löschungen	528,12	451,08	426,30	505,94	- 4
Nachsichten	7,22	2,08	1,79	3,48	- 52

- ¹ Neben den vollstreckbaren und von der Einhebung und Einbringung ausgesetzten Rückständen waren im Gesamtrückstand Rückstände enthalten, die noch nicht vollstreckbar waren, weil sie noch nicht fällig waren oder noch kein Rückstandsausweis erstellt worden war (dies erfolgt monatlich) bzw. weil die Vollstreckbarkeit gehemmt war (Zahlungserleichterungen). Weiters umfasste der Gesamtrückstand noch Rückstände, die Konkursforderungen im Rahmen laufender Insolvenzverfahren betrafen.
- ² ausgefertigte Rückstandsausweise ohne Aussetzung der Einhebung bzw. Einbringung, Insolvenzen und Hemmungen (Zahlungserleichterungen)
- ³ Gemäß § 231 BAO kann die Einbringung fälliger Abgaben ausgesetzt werden, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos versucht worden sind oder wegen Aussichtslosigkeit zunächst unterlassen wurden, aber die Möglichkeit besteht, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen können (siehe TZ 19).
- ⁴ Gemäß § 212a BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen auszusetzen; dies entspricht einem Zahlungsaufschub (siehe TZ 15).

Quelle: BMF LoS

Der Gesamtrückstand stieg zwischen 2010 und 2013 um 15 % an, wobei dies v.a. auf die Entwicklung der Aussetzung der Einhebung auf Antrag des Abgabepflichtigen (Zahlungsaufschub) zurückzuführen war. Im Gegensatz dazu verringerten sich die Löschungen um 4 % und die Nachsichten um mehr als die Hälfte.

Für die gesamten Abgabenrückstände waren im Bundesrechnungsabschluss 2013 aufgrund der Haushaltsrechtsreform 2013 rd. 4,128 Mrd. EUR als Wertberichtigungen zu Forderungen aus Abgaben bei den Finanzämtern ausgewiesen.

(2) Der vollstreckbare Abgabenrückstand per 31. Dezember 2013 entfiel auf folgende Abgabenarten:

Grundlagen

Tabelle 2: Aufteilung des vollstreckbaren Abgabenrückstands nach Abgabenarten zum 31. Dezember 2013

Abgabenart	vollstreckbarer Abgabenrückstand	Anteil am vollstreckbaren Abgabenrückstand
	in Mio. EUR	in %
Umsatzsteuer	861,16	47
Einkommensteuer	394,18	22
Körperschaftsteuer	141,37	8
Lohnsteuer	83,56	5
Kapitalertragsteuer	79,62	4
Dienstgeberbeitrag	39,15	2
Sonstige	222,79	12
gesamt	1.821,83	100

Quellen: BMF LoS; RH

Wie obige Tabelle zeigt, war der vollstreckbare Abgabenrückstand fast zur Hälfte auf nicht bezahlte Umsatzsteuern zurückzuführen (siehe TZ 14).

(3) Im Hinblick auf den risikoorientierten Prüfungsansatz des RH, auf die betrags- und zahlenmäßig rückläufigen Nachsichten und den geringen prozentuellen Anteil der Nachsichten an den Abschreibungen liegt der Fokus dieses Berichts auf Einbringungsmaßnahmen als Voraussetzung für Löschungen. Dabei stellte der RH zum Teil unterschiedliche Vorgangsweisen der überprüften Finanzämter fest (siehe dazu TZ 7 bis 12, 19).

Risikopotenziale

Überblick

- 6 Der RH identifizierte folgende Sachverhalte als Risikopotenziale im Abgabenerhebungsverfahren, weil sie zu Löschungen und damit zu Abgabenausfällen führen konnten:

Tabelle 3: Risikopotenziale

Sachverhalt als Risikopotenzial	siehe TZ
fehlende Erfassung und Verknüpfung von Löschungen in den Grunddaten	7, 8
Löschungsbescheide	10
Haftungsverfahren	11
Insolvenzverfahren	12
Zeitfaktor bei Erhebungs- und Außenprüfungsmaßnahmen	13
Umsatzsteuer – Ausfallsrisiko	14
Aussetzung der Einhebung – Ausfallsrisiko	15
fehlendes Analysetool für Löschungen	16
potenzielle Löschungen	17
Analyse der Altersstruktur	18
Aussetzung der Einbringung	19

Quelle: RH

In der Folge werden diese Risikopotenziale näher ausgeführt; eine zusammenfassende Würdigung dieser Risikopotenziale und des Forderungsmanagements findet sich in TZ 22.

Fehlende Erfassung und Verknüpfung von Löschungen in den Grunddaten

7.1 (1) Die Löschungen entwickelten sich in den Jahren 2010 bis 2013 wie folgt:

Tabelle 4: Löschungen 2010 bis 2013

	2010	2011	2012	2013	Veränderung 2010 bis 2013 in %
Anzahl	17.410	15.383	16.450	14.877	- 15
Betrag in Mio. EUR	528,12	451,08	426,30	505,94	- 4
durchschnittlicher Löschungsbetrag in EUR	30.334	29.323	25.915	34.008	12

Quellen: BMF; RH

Während sich die Anzahl und der Gesamtbetrag der Löschungen im Zeitraum 2010 bis 2013 verringerten, stieg der durchschnittliche Löschungsbetrag um 12 %. Dies war v.a. im Jahr 2013 auf hohe Löschungsbeträge in Einzelfällen zurückzuführen. Beispielsweise verursachten in diesem Jahr drei Fälle ein Löschungsvolumen von 140,13 Mio. EUR.

Risikopotenziale

(2) Mit der Erledigung der Lösungsmaßnahme im B-Verfahren beendeten die Finanzämter gleichzeitig auch das Einbringungsverfahren. Somit war der Einbringungsfall für den Sachbearbeiter abgeschlossen.

Die Finanzämter führten nach Lösungen kaum nachträgliche Kontrollen betreffend die wirtschaftliche Lage des Abgabenschuldners bzw. Erhebungen hinsichtlich etwaiger geänderter Vermögensverhältnisse des Abgabenschuldners durch, um den Sachverhalt für einen Widerruf der Löschung nach § 294 BAO zu ermitteln (etwaige Nachkontrollen waren bis zum Ende der Verjährungsfrist⁴ möglich). So betrug das Verhältnis der Widerrufe der Lösungen zu den durchgeführten Lösungen in den Jahren 2010 bis 2012 bundesweit jeweils rd. 4 % und stieg im Jahr 2013 auf rd. 5 %. Im Jahr 2013 standen den 14.877 durchgeführten Lösungen 712 Widerrufe der Lösungen gegenüber. Den größten Anteil der Widerrufe im Verhältnis zu den Lösungen bei den vom RH überprüften Finanzämtern verzeichnete im Jahr 2013 das Finanzamt Baden Mödling mit fast 5 %, den geringsten das Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag mit knapp 2 %.

(3) Für etwaige Nachkontrollen erfolgte keine IT-unterstützte Kennzeichnung von Lösungen in den Grunddaten der Abgabepflichtigen.⁵ Daher war auch eine IT-unterstützte Kontrolle nicht möglich, bspw. bei Auftauchen neuer Tatsachen – etwa zur Vermögenslage oder zum Wohnsitz des Abgabepflichtigen –, welche zu einem Aufleben des Abgabenspruchs führen könnten.

7.2 Der RH wies kritisch auf die fehlende IT-unterstützte Kennzeichnung von Lösungen in den Grunddaten hin, auf die mangelnden Kontrollen nach einer Löschung sowie die fehlende IT-Unterstützung bei Auftauchen neuer Tatsachen, welche zu einem Aufleben des Abgabenspruchs im Rahmen eines Widerrufs der Löschung führen könnten.

Der RH wies kritisch auf das Verhältnis der Widerrufe von Lösungen zu durchgeführten Lösungen hin; es lag in den Jahren 2010 bis 2012 bundesweit jeweils bei rd. 4 % und stieg im Jahr 2013 auf rd. 5 %. Im Jahr 2013 standen den 14.877 durchgeführten Lösungen 712 Widerrufe von Lösungen gegenüber.

⁴ Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährte das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden war. Eine nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrach die Verjährung mit der Wirkung, dass die Verjährungsfrist neu zu laufen begann.

⁵ Grunddaten sind jene Daten, die für die Abgabenerhebung bedeutsame Merkmale eines Abgabepflichtigen enthalten.

Der RH empfahl dem BMF, die Löschungen in den Grunddaten automatisch zu erfassen und in weiterer Folge die Überwachung hinsichtlich des Auftauchens neuer Tatsachen für einen allfälligen Widerruf einer Löschung durch eine IT-Unterstützung zu gewährleisten. Zu diesem Zweck wäre sicherzustellen, dass den Finanzbediensteten über IT-Verknüpfungen widerrufsrelevante Informationen (wie z.B. neue Einkünfte des Abgabepflichtigen, Vermögensmehrungen, neue Informationen hinsichtlich des Aufenthaltsorts) zur Verfügung gestellt werden.

Weiters empfahl der RH dem BMF, dafür zu sorgen, dass die Finanzämter auch in den übrigen Fällen nach einer Löschung, aber innerhalb der Verjährungsfrist, mit einer IT-unterstützten Terminsetzung regelmäßig überprüfen, ob die Voraussetzungen für den Widerruf dieser Löschungen vorliegen.

7.3 *Laut Stellungnahme des BMF werde es die Empfehlung des RH dahingehend annehmen, eine periodische Terminsetzung für eine Überprüfung allfällig auftretender Widerrufsgründe ausschließlich im B-Verfahren anzustreben. Damit erübrige sich eine spezifische IT-Unterstützung. Diese Vorgangsweise werde in das Organisationshandbuch aufgenommen werden.*

7.4 Der RH anerkannte die Bemühungen des BMF, durch Terminsetzung eine regelmäßige Überprüfung allfälliger Widerrufsgründe anzustreben. Nach Ansicht des RH erübrigte sich dadurch jedoch nicht eine IT-Unterstützung hinsichtlich des Auftauchens neuer Tatsachen für einen allfälligen Widerruf einer Löschung. Diese würde ein rascheres Handeln der Finanzämter mit höheren Erfolgsaussichten ermöglichen als in mehr oder weniger großen Zeitabständen bloße periodische Terminsetzungen. Eine Kombination aus beiden Methoden könnte überdies zu einer gestärkten Aufkommenssicherung beitragen.

8.1 (1) Das steuerliche Vorleben eines Abgabepflichtigen⁶ und damit das potenziell erhöhte Abgabenausfallsrisiko waren in den Grunddaten nicht abgebildet. Ebenso wenig gab es eine Verknüpfung mit anderen Informationen betreffend den Abgabepflichtigen bzw. mit Informationen zu einem anderen Abgabepflichtigen, zu dem ein inhaltlicher

⁶ und damit seine tax compliance (Steuerehrlichkeit), wie bspw. angemerkte Finanzstrafverfahren, bereits durchgeführte Löschungen, Inanspruchnahmen im Rahmen von Haftungsverfahren, Involvierung in Insolvenzverfahren

Risikopotenziale

Konnex bestand und der deshalb für die Beurteilung des abgabenrechtlichen Risikopotenzials wesentlich war.⁷

(2) Bei einer Vielzahl von Einbringungsfällen waren zwei oder mehr Finanzämter für Rückstands-Sachverhalte zuständig, zwischen denen ein inhaltlicher bzw. personeller Konnex bestand, z.B. bei Haftungen oder bei Personen, die mehrere Organfunktionen ausübten. Eine Gesamtbetrachtung derartiger Einbringungssachverhalte und damit eine gesamthafte Risikoeinschätzung waren durch ein Finanzamt allein IT-mäßig nicht möglich, weil eine Verknüpfung dieser Steuersubjekte und damit auch das damit verbundene Risikopotenzial IT-mäßig nicht abgebildet waren. Eine Ermittlung des Risikopotenzials konnte nur manuell und stichtagsbezogen mittels zeitintensiver Abfragen durch die Sachbearbeiter erfolgen.

Der RH hatte bereits in seinem Bericht „Einbringung von Abgabenrückständen“ (Reihe Bund 2007/14) kritisch darauf verwiesen, dass im Zusammenhang mit Einbringungsfällen, bei denen mehrere Finanzämter für Abgabenrückstände mit einem inhaltlichen oder personellen Konnex zuständig waren, eine Gesamtbetrachtung der Abgabenrückstände bei isolierter Betrachtung durch ein Finanzamt nicht möglich und Risikopotenzial nicht immer erkennbar war.

Der bundesweite Fachbereich des BMF⁸ hatte im Jahr 2012 auf diese Problematik hingewiesen und in einem Audit die „Sensibilisierung der Betrugsbekämpfung auch für Fälle, in denen Geschäftsführer, Gesellschafter oder Einzelunternehmer, die in der Vergangenheit Firmeninsolvenzen veranlasst bzw. daran beteiligt waren und bei später gegründeten Firmen bzw. Parallelfirmen wieder Abgabenschuldigkeiten aufgebaut haben bzw. Abgaben offenbar immer wieder hinterziehen“, empfohlen. Damit sollten Firmengründer, die in betrügerischer Absicht tätig werden, anhand aller zur Verfügung stehenden elektronischen Abfragemöglichkeiten aufgezeigt werden.

⁷ So könnte bspw. laut Angaben des BMF eine Rückzahlung von Kapitalertragsteuer an eine nicht (mehr) in Österreich ansässige Person erfolgen, bei der vorher unter einer anderen Steuernummer eine Löschung der Abgabenforderungen erfolgt war.

⁸ Die Aufgabe des bundesweiten Fachbereichs Finanzstraf-, Verfahrens- und Exekutionsrecht (FB-SVE) war die fachliche Unterstützung und Koordinierung der Finanzämter auf dem Gebiet des Finanzstrafrechts, des Abgabenverwaltungsrechts, des Straf- und Strafprozessrechts, des Verwaltungsverfahrens- und Verwaltungsstrafrechts sowie der Abgabensexekution. Im Rahmen dieser Zuständigkeit führte er laufend Audits in einzelnen Finanzämtern durch. Die zusammenfassenden Empfehlungen dieser Audits waren im Auditjahresbericht des BMF veröffentlicht.

8.2 (1) Der RH kritisierte, dass – neben Löschungen (siehe TZ 7) – auch andere Informationen mit Signalwirkung für ein erhöhtes Abgabenausfallsrisiko (z.B. das steuerliche Vorleben) nicht in den Grunddaten der Abgabepflichtigen erfasst waren. Dadurch fehlten wesentliche Risikoinformationen.

Der RH empfahl dem BMF, dafür zu sorgen, dass in den Grunddaten eines Abgabepflichtigen neben den Löschungen andere wesentliche Risikoinformationen über das abgabenrechtliche Verhalten erfasst werden, um diese in der Risikoanalyse der Finanzverwaltung abbilden zu können.

So könnte bspw. erfasst werden, ob jemand als Geschäftsführer, Gesellschafter oder Einzelunternehmer in der Vergangenheit Firmeninsolvenzen veranlasst hatte bzw. an diesen beteiligt war und bei später gegründeten Firmen bzw. Parallelfirmen wieder Abgabenschuldigkeiten aufgebaut bzw. Abgaben (in betrügerischer Absicht) nicht deklariert hatte.

Der RH empfahl dem BMF weiters, zu indizieren, wenn ein Abgabepflichtiger auch in einem anderen Abgabensachverhalt als Beteiligter hervorkam. Durch die Aufnahme dieser Informationen wäre sicherzustellen, dass alle Indikatoren, die zur Beurteilung eines allfälligen Risikopotenzials eines Abgabepflichtigen wesentlich sind, zur Verfügung stehen.

(2) Der RH kritisierte – wie schon in seinem Bericht aus 2007 –, dass die Verknüpfung von Einbringungsfällen, bei denen mehrere Finanzämter für Abgabenrückstände mit einem inhaltlichen oder personellen Konnex zuständig waren, und das damit verbundene Risikopotenzial noch immer nicht in der IT der Finanzverwaltung abgebildet waren. Damit blieb den Finanzämtern weiterhin eine Gesamtsicht hinsichtlich des Risikopotenzials verwehrt.

Der RH empfahl dem BMF, die Verknüpfungen verschiedener Steuersubjekte und das daraus resultierende abgabenrechtliche Risiko in der IT sowohl in den Grunddaten der Abgabepflichtigen als auch in der Risikoanalyse der Finanzverwaltung abzubilden.

8.3 *Nach Ansicht des BMF seien die in den Empfehlungen des RH genannten Informationen in den zur Verfügung stehenden Datenbanken bereits vorhanden. Eine Duplizierung dieser Risikoinformationen in der Grunddatenverwaltung erscheine nicht sinnvoll und ineffizient.*

Risikopotenziale

8.4 Der RH verwies auf seine Feststellung, dass die IT in der Finanzverwaltung die Verknüpfung der vorhandenen Informationen nicht abbildete. Damit war die Gesamtbetrachtung, die im Vergleich zu einer isolierten Betrachtung zu einer anderen Risikoeinschätzung führen könnte, wesentlich erschwert. Auch war ein etwaiges erhöhtes Abgabenausfallsrisiko aufgrund des abgabenrechtlichen Vorlebens nicht erkennbar. Der RH erachtete eine Erfassung wesentlicher Risikoinformationen in den Grunddaten sowie eine IT-Verknüpfung verschiedener Steuersubjekte und der Risikoinformationen als sinnvoll und effizient. Er hielt deshalb seine Empfehlung aufrecht.

Teillösungen

9.1 Bei noch nicht zur Gänze aussichtslosen Rückstandsfällen nahm das Finanzamt Baden Mödling Teillösungen der Abgabenrückstände bis zur voraussichtlichen einbringlichen Rückstandshöhe vor. Kriterien für die Beurteilung der Einbringlichkeit des Teilrückstandes waren das Alter des Abgabenschuldners, die Möglichkeit, auf Lohn-, Gehalts- bzw. Pensionseinkünfte oder Vermögensmehrungen zuzugreifen, bzw. die Wahrscheinlichkeit, den Aufenthaltsort eines vorübergehend unauffindbaren Abgabepflichtigen ausfindig zu machen.

Die Einbringung der restlichen fälligen Abgaben setzte das Finanzamt Baden Mödling meist nach § 231 BAO⁹ aus. Um Veränderungen der wirtschaftlichen Lage der Abgabenschuldner bzw. den Aufenthaltsort feststellen zu können und die Einhebungsverjährung durch Unterbrechungshandlungen zu verhindern, setzten die Mitarbeiter elektronische Erledigungstermine.

9.2 Der RH erachtete die Vorgehensweise des Finanzamtes Baden Mödling – Teillösungen bis zum voraussichtlich einbringlichen Abgabenrückstand durchzuführen – insbesondere bei Einbringungsfällen mit hohen Abgabenrückständen als zweckmäßig. Die Teillösung führte einerseits mit der Reduzierung des Rückstandes zu einer realistischen Darstellung des vollstreckbaren Rückstandes und des tatsächlichen Abgabenausfalls. Andererseits war durch die Terminsetzung sichergestellt, dass bei zukünftigen Einkommens- und Vermögensmehrungen Maßnahmen zur Realisierung des Abgabenspruchs gesetzt werden konnten.

Der RH empfahl dem BMF, dafür Sorge zu tragen, dass bei noch nicht zur Gänze aussichtslosen Rückstandsfällen nach Prüfung des Vor-

⁹ Gemäß § 231 BAO konnte die Einbringung fälliger Abgaben ausgesetzt werden, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos versucht oder wegen Aussichtslosigkeit zunächst unterlassen worden waren, aber die Möglichkeit bestand, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen könnten (siehe TZ 19).

liegens der Voraussetzungen Teillösungen auf den voraussichtlich einbringlichen Rückstand vorgenommen werden, um ein realistisches Bild der Abgabenrückstände, aber auch der Abgabenausfälle durch Lösungen, zu gewährleisten.

9.3 *Das BMF merkte in seiner Stellungnahme an, dass Teillösungen schon derzeit möglich seien. Diese Möglichkeit der Teillösung empfehle das BMF den Finanzämtern auch regelmäßig.*

9.4 Der RH begrüßte die Unterstützung der Möglichkeit der Teillösungen durch das BMF. Im Sinne einer realistischen Abbildung der Abgabenrückstände erachtete er eine Verstärkung dieser Bemühungen für zweckmäßig.

Löschungsbescheide

10.1 Bei den vom RH überprüften Fällen enthielten die von den Finanzämtern ausgestellten Lösungsbescheide nicht immer eine fallbezogene Darstellung der wirtschaftlichen Lage bzw. der Vermögensverhältnisse des Abgabepflichtigen oder auch nur einen Hinweis darauf, sondern nur eine Standardbegründung. Diese nahm nicht auf die speziellen Verhältnisse des Einzelfalles Bezug. Dies erschwerte den Finanzämtern die Beweisführung einer geänderten wirtschaftlichen Lage im Falle eines Widerrufs der Löschung, da die wirtschaftliche Situation des Abgabenschuldners bei Ausstellung des Widerrufsbescheides jener bei Erlassung des Lösungsbescheides gegenüberzustellen ist.

10.2 Der RH bemängelte, dass die Lösungsbescheide die wirtschaftliche Lage zum Zeitpunkt der Löschung nicht ausreichend darlegten. Dadurch war ein Widerruf von Lösungen wenig erfolgversprechend, weil es nicht möglich war, die tatsächliche Änderung der Verhältnisse schlüssig darzulegen.

Der RH empfahl dem BMF, dafür Sorge zu tragen, dass die Finanzämter in den Lösungsbescheiden die wirtschaftliche Lage und die Vermögensverhältnisse der Abgabepflichtigen ausreichend darstellen bzw. auf die Erhebung der wirtschaftlichen Lage verweisen, um den Beweis einer geänderten wirtschaftlichen Lage im Falle eines Widerrufs lückenlos führen zu können.

10.3 *Laut Stellungnahme des BMF weise es regelmäßig in diversen Veranstaltungen (Schulungen, Vernetzungen etc.) auf die Notwendigkeit der ausführlichen Begründung hin.*

10.4 Nach Ansicht des RH zeigten die vom RH festgestellten Defizite bei der Darlegung der wirtschaftlichen Lage zum Zeitpunkt der Löschung,

Risikopotenziale

dass die Hinweise des BMF auf die Notwendigkeit der ausführlichen Begründung in diversen Veranstaltungen offensichtlich nicht ausreichend waren. Das BMF sollte deshalb seine Aktivitäten zur Erwirkung ausführlicher Darlegungen der wirtschaftlichen Lage in den Lösungsbescheiden verstärken.

Haftungsverfahren

- 11.1** (1) Vor Durchführung einer Löschung musste die Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes nicht nur beim Abgabenschuldner, sondern bei allen in Betracht kommenden (Gesamt-)Schuldnern und potenziell Zahlungspflichtigen, insbesondere auch den abgabenrechtlich Haftungspflichtigen, gegeben sein. So hafteten gemäß § 9 Abs. 1 BAO die Vertreter juristischer Personen – neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen – für die Abgabenschuld der juristischen Person insofern, als die Abgaben wegen schuldhafter Pflichtverletzung der Vertreter nicht eingebracht werden konnten. Die Haftung der gesetzlichen Vertreter nach § 9 BAO war spätestens bei Feststellung der Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner geltend zu machen.

Laut den internen Vorgaben des BMF sollte eine Haftungsmaßnahme ehestmöglich erfolgen, um die Haftungsinanspruchnahme aussichtsreich zu gestalten. Für eine Vertreterhaftung nach § 9 BAO waren die frühzeitige Feststellung der Uneinbringlichkeit beim Erstschuldner und deren Dokumentation wesentlich. Die Vorgaben hielten weiters fest, dass bei offenen Insolvenzverfahren nicht zwingend deren Beendigung abgewartet werden musste, um ein Haftungsverfahren einzuleiten. Im Gegenteil, die Haftung sollte v.a. im Hinblick auf lange Insolvenzverfahren bereits mit Feststellung der Uneinbringlichkeit geltend gemacht werden.

(2) In der Praxis erfolgte die Prüfung und Geltendmachung der Haftung entgegen den Vorgaben des BMF größtenteils nicht zeitnah und nicht durchgängig. So war bspw. die Geltendmachung der Haftung bei einem vom RH überprüften Einbringungsfall nicht mehr möglich, weil bei den offenen Abgabenrückständen bereits die Einhebungsverjährung nach § 238 BAO eingetreten war.

Die folgende Tabelle zeigt die Anzahl der in den Jahren 2010 bis 2013 durch die überprüften Finanzämter angemerkten Haftungsverfahren:

Tabelle 5: Im B-Verfahren angemerkte Haftungsverfahren

	2010	2011	2012	2013	Veränderung 2010 bis 2013
	Anzahl				in %
Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf ¹	262	238	210	217	- 17
Finanzamt Baden Mödling	83	79	106	94	+ 13
Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag	14	10	26	67	+ 379

¹ Inklusive Haftungsverfahren des FA Wien 6/7/15 (FA 05); durch die Zusammenlegung mit dem Finanzamt Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf (FA 03) im Jahr 2013 und der Übertragung der Akten an das FA 03 war eine getrennte Auswertung der zwei Finanzämter im B-Verfahren für den Prüfungszeitraum nicht mehr möglich.

Quelle: BMF

Die Anzahl der durchgeführten Haftungsverfahren war höchst unterschiedlich: So erhöhte sich die Anzahl der angemerkten Haftungsverfahren im Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag seit der Aufnahme eines neuen A2-Mitarbeiters – eines Teamexperten Spezial¹⁰ – auf das nahezu 5-Fache. Auch die Zeitnähe der Haftungsverfahren stieg dadurch.

Der Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme war ebenfalls höchst unterschiedlich: Teams mit ausreichend qualifiziertem Personal – wie bspw. ein Team des Finanzamtes Baden Mödling – konnten eine qualitativ hochwertigere und zeitnähere Bearbeitung der Haftungsverfahren durchführen.

(3) Bei Haftungsverfahren nach § 9 Abs. 1 BAO verursachten die zur Haftung herangezogenen Geschäftsführer mit mehreren Abgabepflichtigen (Gesellschaften) parallel oder zeitlich aufeinanderfolgend Abgabenrückstände und in der Folge auch Löschungen. Die Finanzämter stellten weitere Firmenbeteiligungen bzw. Geschäftsführungstätigkeiten – wenn überhaupt – erst im Rahmen von Abfragen für ein Haftungsverfahren fest; dies deshalb, da keine automatische IT-Verknüpfung zwischen diesen Daten bestand und neue Firmenbeteiligungen bzw. Geschäftsführertätigkeiten damit nicht automatisch angezeigt wurden (siehe auch TZ 8).

So ergab eine Überprüfung des RH zu einem Löschungsfall durch Abfragen in der Firmenbuchdatenbank und im Abgabensystem des BMF, dass bspw. ein Geschäftsführer allein mit neun Gesellschaften bei drei Wiener Finanzämtern Abgabenrückstände im Aus-

¹⁰ Diese qualifizierten Mitarbeiter waren insbesondere für die Erledigung von Spezialaufgaben in mehreren Spezialgebieten der Abgabensicherung wie Rechtsmittelbearbeitung, Vertretung vor dem UFS (nunmehr BFG), Insolvenzverfahren, Anfechtungen, Haftungen, Sicherungsexekutionen usw. zuständig.

Risikopotenziale

maß von rd. 1,71 Mio. EUR und bisher durchgeführte Löschungen von 1,20 Mio. EUR zu verantworten hatte. Sechs der neun Gesellschaften befanden sich in Liquidation. Da die Verknüpfung der Steuersubjekte IT-mäßig nicht abgebildet war, gab es keine automatische Ersichtlichmachung des Risikopotenzials (siehe TZ 8). Die Finanzämter könnten dieses Risikopotenzial nur durch zeitaufwändige Abfragen – wie sie der RH beispielhaft durchführte, um das Risikopotenzial aufzuzeigen – und nur stichtagsbezogen feststellen.

(4) In einem weiteren vom RH überprüften Einbringungsfall zog das zuständige Finanzamt zunächst im Juni 2007 die Einleitung eines Haftungsverfahrens gegen den Geschäftsführer einer GmbH in Erwägung. Im August 2007 vereinbarte der Vorstand des Finanzamtes mit dem Rechtsvertreter des Abgabenschuldners, nachdem dieser in der Angelegenheit im BMF beim damaligen Generalsekretär interveniert hatte, von der persönlichen Haftung des Geschäftsführers abzusehen, wenn das Finanzamt eine über die Zwangsausgleichsquote von 20 % gehende zusätzliche Quote i.H.v. 7 % erhielt. Bei Abschluss der Vereinbarung mit dem Finanzamt bestanden Abgabenschulden der Gesellschaft von rd. 3,11 Mio. EUR. Obwohl die Voraussetzungen für die Ausstellung eines Haftungsbescheides gegen den verantwortlichen Geschäftsführer, der den Abgabenrückstand zu vertreten hatte, vorlagen, löschte das Finanzamt den restlichen Abgabenrückstand von rd. 2,28 Mio. EUR nach Zahlung der Zwangsausgleichsquote von rd. 600.000 EUR sowie einer Sonderquote von rd. 200.000 EUR und nach Abschluss des Konkursverfahrens im Jahr 2011, ohne zu überprüfen, ob eine Haftungsanspruchnahme einen höheren Einbringungserfolg gebracht hätte als die Sonderquote. Eine dafür erforderliche Überprüfung der Vermögenslage des Haftenden konnte der RH aktenmäßig nicht feststellen. Da nach § 235 Abs. 2 BAO der Abgabenanspruch durch die verfügte Abschreibung erlosch, konnten für gelöschte Abgabenansprüche keine Haftungen mehr geltend gemacht werden.¹¹

- 11.2** (1) Der RH kritisierte die verspäteten bzw. nicht durchgängigen Haftungsanspruchnahmen potenziell Haftungspflichtiger, welche zum Teil auch auf die personelle Ausstattung der überprüften Finanzämter mit qualifizierten Mitarbeitern zurückzuführen war. Dies zeigte sich etwa daran, dass durch die Aufnahme eines neuen A2-Mitarbeiters im Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag die Anzahl der Haftungsverfahren auf das nahezu 5-Fache stieg. Die verspäteten bzw. nicht durchgängigen Haftungsverfahren bewirkten nach Ansicht des RH neben einem potenziellen Abgabenausfall einen Verlust an generalpräventiver Wirkung.

¹¹ siehe dazu VwGH 31. März 2003, 97/14/0128

Der RH empfahl daher dem BMF, dafür zu sorgen, dass die Finanzämter ehestmöglich und durchgängig Haftungsverfahren durchführen, um das Abgabenausfallsrisiko zu minimieren und die generalpräventive Wirkung von Haftungen zu steigern. Um im Rahmen von allfälligen Rechtsmittelverfahren zu bestehen, empfahl der RH weiters, eine profunde und qualitativ hochwertige Befassung bei Haftungsverfahren durch spezialisierte Mitarbeiter sicherzustellen.

(2) Der RH wies kritisch auf das besondere Risikopotenzial von Geschäftsführern hin, die mit mehreren Abgabepflichtigen (Gesellschaften) als Hauptschuldern Abgabenrückstände und in der Folge zum Teil auch Löschungen verursachten. Der RH kritisierte, dass dieses besondere Risikopotenzial IT-mäßig nicht abgebildet war. Nach Ansicht des RH bedurften alle Gesellschaften, bei denen Personen mit einem besonderen abgabenrechtlichen Risikopotenzial eine Organstellung innehatten, einer besonderen abgabenrechtlichen Überwachung.

Der RH empfahl deshalb dem BMF, automatisch übermittelte Informationen des Firmenbuchs bzw. Unternehmensregisters über neue Gesellschafter- bzw. Organtätigkeiten von Personen mit einem besonderen abgabenrechtlichen Risikopotenzial durch IT-Verknüpfungen den Mitarbeitern der Finanzämter automatisch anzuzeigen, damit die Finanzämter in der Folge risikoadäquate Überwachungs- bzw. Prüfungsmaßnahmen durchführen können.

(3) Der RH kritisierte, dass ein Finanzamt in einem Fall – nach erfolgreicher Intervention des Rechtsvertreters des Abgabenschuldners im BMF – eine Löschung von rd. 2,28 Mio. EUR gegen Zahlung eines über der Zwangsausgleichsquote liegenden Betrags von rd. 800.000 EUR (davon Zwangsausgleichsquote rd. 600.000 EUR, zusätzliche Sonderzahlung rd. 200.000 EUR) verfügte, ohne zuvor die Vermögenslage des Haftenden und andere Haftungsvoraussetzungen und damit eine Haftungsinanspruchnahme zu prüfen bzw. durchzuführen.

Der RH empfahl dem BMF sicherzustellen, dass in allen Einbringungs-fällen, bei denen ein Haftungsverfahren möglich ist, die Vermögenslage von potenziell Haftungspflichtigen und das Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme überprüft werden, bevor beim Hauptschuldner eine Löschung erfolgt.

- 11.3** (1) *Laut Stellungnahme des BMF werde es die Finanzämter neuerlich auf eine rasche und durchgängige Durchführung von Haftungsverfahren hinweisen und für die allenfalls notwendige Unterstützung durch den zuständigen Fachbereich Sorge tragen.*

Risikopotenziale

Das BMF werde die Finanzämter neuerlich auf die Intensivierung von Haftungsverfahren hinweisen; die Mitarbeiter würden künftig einerseits die dazu bestehenden Bildungsangebote in Anspruch nehmen und andererseits durch den Fachbereich entsprechend unterstützt werden. Des Weiteren wies das BMF darauf hin, dass sich Haftungsanspruchnahmen ohnehin seit mehreren Jahren als Entwicklungsziel in den Zielvereinbarungen fänden.

(2) Hinsichtlich der IT-Verknüpfung wies das BMF in seiner Stellungnahme darauf hin, dass die Umsetzung dieser Empfehlung nur im Rahmen von umfangreichen Projekten und mit den erforderlichen (IT-)Ressourcen realisiert werden könne. Derzeit seien diese Ressourcen nicht vorhanden.

(3) Das BMF – so die Stellungnahme weiter – werde die Empfehlung hinsichtlich der Überprüfung der Voraussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme zum Anlass nehmen, um durch entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen eine Organisationhandbuch-konforme Vorgehensweise sicherzustellen.

- 11.4** Der RH betonte gegenüber dem Argument des BMF, wonach für eine IT-Verknüpfung derzeit die Ressourcen fehlten, dass er angesichts des besonderen abgabenrechtlichen Risikopotenzials bestimmter Personen die rasche Realisierung der IT-Verknüpfungen und die automatische Anzeige für zweckmäßig erachtete, damit die Finanzämter in der Folge risikoadäquate Überwachungs- bzw. Prüfungsmaßnahmen durchführen und die Ressourcen fokussiert eingesetzt werden können.

Insolvenzverfahren

- 12.1** (1) Bei anzunehmender Zahlungsunfähigkeit sollte, entsprechend den Vorgaben des BMF, eine Vorladung des Abgabenschuldners bzw. dessen steuerlichen Vertreters erfolgen, um in einem Gespräch die weitere Vorgangsweise hinsichtlich der Bezahlung der Abgabenrückstände zu klären. Sollte der Abgabenschuldner der Vorladung nicht entsprechen bzw. die Zahlungsfähigkeit nicht nachweisen, war ein Insolvenzantrag zu stellen, weil in einem solchen Fall vom Vorliegen einer Zahlungsunfähigkeit auszugehen war. Den Vorgaben des BMF an die Finanzämter zufolge war ein weiteres Zuwarten aus Gründen der Minimierung des Anfechtungsrisikos und des weiteren Anstiegs des Rückstandes nicht mehr tunlich. Zudem stellte eine rechtskräftige Abweisung der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens einen Gewerbeausschlussgrund dar. Damit konnte auch die Entstehung weiterer Steuerschulden vermieden werden.

(2) In der Praxis war bei den vom RH überprüften Einbringungsfällen entgegen den Vorgaben des BMF auch festzustellen, dass die Finanzämter Insolvenzverfahren zum Teil zu spät bzw. gar nicht beantragten. Laut Angaben der Finanzämter war die Zurückhaltung bei der Antragstellung vielfach darauf zurückzuführen, dass die Finanzämter im Vorfeld sowohl die Kostenvorschüsse für Insolvenzverfahren als auch die Kosten für Vollstreckungsverfahren zu tragen hätten und die dafür erforderlichen budgetären Mittel zum Teil nicht vorhanden gewesen wären.

Bereits in seinem Bericht „Abgabeneinbringung“ (Reihe Bund 2001/2) hatte der RH empfohlen, Konkursanträge insbesondere dann zu erwägen, wenn Selbstbemessungsabgaben über einen längeren Zeitraum nicht entrichtet wurden, ein stetiger Rückstandszuwachs zu verzeichnen war und die Erhebungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen Zahlungsunfähigkeit vermuten ließen.

(3) Der folgende vom RH überprüfte Einbringungsfall zeigt, dass die Beantragung und Durchführung von Insolvenzverfahren (Konkursverfahren) zeitaufwändig und aufgrund der zu beachtenden Rechtsvorschriften und Voraussetzungen komplex waren. Der Abgabepflichtige wies seit November 2001 regelmäßig Abgabenrückstände auf und war mehrmals zahlungsunfähig:

Tabelle 6: Beispiel eines Unternehmens mit mehrfacher Zahlungsunfähigkeit und mehrfacher Löschung von Rückständen

Zeitpunkt	Verlauf der Insolvenzverfahren	Löschung von Abgabenrückständen	
			in EUR
Februar 2004	Eröffnung erstes Konkursverfahren		
Oktober 2004	Aufhebung nach Zwangsausgleich		
Oktober 2005		erste Löschung	52.000
April 2006	Eröffnung zweites Konkursverfahren		
März 2007	Aufhebung nach Zwangsausgleich, befristete Fortführung des Unternehmens		
Dezember 2009		zweite Löschung	82.000
Mai 2010	Eröffnung drittes Konkursverfahren		
Dezember 2010	Aufhebung nach Sanierungsplan, unbefristete Fortführung des Unternehmens		
März 2011		dritte Löschung	82.000
März 2012		vierte Löschung	19.000
Februar 2013	Eröffnung viertes Insolvenzverfahren		
August 2013	Aufhebung nach Sanierungsplan, Fortführung des Unternehmens		
August 2013		fünfte Löschung	15.000
September 2014	Abgabenrückstand 16.000 EUR		

Quelle: RH

Risikopotenziale

Das Unternehmen verursachte in einem Zeitraum von zehn Jahren vier Insolvenzverfahren und fünf Löschungen im Ausmaß von insgesamt rd. 250.000 EUR; im September 2014 wies es erneut einen Abgabenrückstand von rd. 16.000 EUR auf, dessen Einbringlichkeit neuerlich gefährdet schien.

(4) Sicherheitsleistungen für Abgabepflichtige, die wie im oben angeführten Fall ihren Zahlungsverpflichtungen laufend nicht nachkamen, waren nicht vorgesehen.

- 12.2** (1) Der RH bemängelte, dass Anträge auf Eröffnung von Insolvenzverfahren nicht oder verspätet gestellt wurden. Das erhöhte uneinbringliche Abgabenrückstände und damit den Schaden durch steigende Abgabenausfälle.

Der RH empfahl dem BMF, dafür zu sorgen, dass die Finanzämter Anträge auf Eröffnung von Insolvenzverfahren über das Vermögen des Abgabenschuldners zeitnah und vermehrt stellen, weil auch die rechtskräftige Abweisung der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens einen Gewerbeausschlussgrund darstellt. Dazu hätte das BMF im Rahmen der ihm zur Verfügung stehenden Ressourcen für die Kostenvorschüsse die dafür erforderlichen budgetären Mittel zur Verfügung zu stellen, um den finanziellen Schaden für den Abgabengläubiger zu begrenzen und eine generelle und spezielle Präventivwirkung zu entfalten.

(2) Der RH wies kritisch auf den von ihm überprüften Lösungsfall hin, in dem ein Unternehmen innerhalb eines Zeitraums von nur zehn Jahren insgesamt vier Insolvenzverfahren und fünf Löschungen von Abgabenschulden i.H.v. rd. 250.000 EUR verursachte. Trotz des hohen finanziellen Schadens und des Arbeitsaufwands, den die vielfachen Insolvenzabwicklungen allein für die Abgabenverwaltung verursachten, konnte dieses Unternehmen weiter fortgeführt werden.

Der RH empfahl dem BMF, mit dem BMJ und den zuständigen Gerichten Gespräche zu führen, um die abgabenrechtlichen Folgen aus der Fortführung von bereits mehrfach insolventen Unternehmen mit einem negativen Zahlungsverhalten aufzuzeigen und gemeinsam Lösungsvorschläge im Hinblick auf eine restriktivere Bewilligung der Fortführung solcher Unternehmen zu erarbeiten.

Auch empfahl der RH dem BMF sicherzustellen, dass Finanzämter risikobehaftete Einbringungsfälle betreffend schon mehrfach insolvente Steuersubjekte, denen die zuständigen Gerichte aber dennoch eine Fortführung gewährt hatten, besonders überwachen, um zeitnah

wirksame Einbringungsmaßnahmen setzen und dadurch einen Rückstandszuwachs bzw. Zahlungsausfall verhindern zu können.

Schließlich empfahl der RH dem BMF, darauf hinzuwirken, von Abgabepflichtigen, die wiederholt ihren Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommen, aber nach wie vor wirtschaftlich tätig sind, eine Sicherheitsleistung abverlangen zu können, um den finanziellen Schaden für den Abgabengläubiger zu begrenzen.

- 12.3** (1) *Laut Stellungnahme des BMF werde es verstärkt einfordern, dass die Finanzämter Anträge auf Eröffnung von Insolvenzverfahren über das Vermögen des Abgabeschuldners zeitnah und vermehrt stellen.*

Das BMF merkte an, dass grundsätzlich die budgetären Mittel in den Finanzämtern zur Verfügung stünden. Über das Finanzamtsbudget hinausgehende erforderliche Budgetmittel würden regional bzw. zentral ausgeglichen werden.

(2) Das BMF teilte in seiner Stellungnahme auch mit, gerne bereit zu sein, in entsprechende Gespräche mit dem BMJ zu treten, es wies aber darauf hin, dass diese Thematik in die Zuständigkeit des BMJ falle.

Das BMF nahm die Empfehlung hinsichtlich der besonderen Überwachung risikobehafteter Einbringungsfälle zur Kenntnis. Es werde eine sinnvolle Umsetzung prüfen.

Auch die Empfehlung, eine Sicherheitsleistung von Abgabepflichtigen abzuverlangen, die ihren Zahlungsverpflichtungen wiederholt nicht nachgekommen waren, nahm das BMF zur Kenntnis. Es werde eine sinnvolle, insbesondere legistische, Umsetzung prüfen.

Zeitfaktor bei Erhebungs- und Außenprüfungsmaßnahmen

- 13.1** (1) Die folgende Tabelle zeigt die Löschungen des Jahres 2013 im Hinblick auf die Rechtsform des Abgabenschuldners und die Abgabenart des gelöschten Rückstands:

Risikopotenziale

Tabelle 7: Löschungen des Jahres 2013 nach Rechtsform und Abgabenart

	GmbH	natürliche Person	KG	AG	andere Rechtsform	Summe
	in %					
Umsatzsteuer	39,28	14,89	3,60	2,93	2,03	62,73
Einkommensteuer	5,54	2,10	0,51	0,41	0,28	8,84
Lohnsteuer	3,44	1,30	0,32	0,26	0,18	5,50
andere Abgaben	14,36	5,44	1,32	1,07	0,74	22,93
Summe	62,62	23,73	5,75	4,67	3,23	100,00

Quellen: BMF; RH

Bei weit mehr als der Hälfte aller Löschungen war die Abgabenschuldnerin eine GmbH.

Rund 62 % der gelöschten Abgabebeträge – das waren 315,18 Mio. EUR – betrafen zudem Abgabeforderungen von Unternehmen, die bei den Finanzämtern aufgrund der von den Abgabepflichtigen angegebenen Umsätze als Kleinbetriebe eingestuft waren.¹² Dazu hatte der RH bereits in seinen Berichten „Abgabeneinbringung“ (Reihe Bund 2001/2) und „Einbringung von Abgabenrückständen“ (Reihe Bund 2007/14) festgestellt, dass zahlreiche Unternehmen fälschlich als Kleinbetriebe eingestuft waren. Da die Prüfungshäufigkeit auch von der Betriebsgröße abhängt, war die frühzeitige Aufdeckung eines Abgabebetrgs durch eine falsche Einstufung erschwert.

(2) Außenprüfungsmaßnahmen durch die Betriebsveranlagung oder die Großbetriebsprüfung waren vielfach der Auslöser für die Entstehung eines Rückstands bzw. für einen schlagartigen Anstieg auf einen hohen, letztendlich uneinbringlichen Rückstand.¹³ Diese Rückstände führten in der Folge zu Einbringungstätigkeiten der Abgabensicherung.

Da diese Außenprüfungen in Risikofällen bzw. –branchen – wie die vom RH und vom bundesweiten Fachbereich überprüften Fälle zeigten – nicht immer zeitnah erfolgten, die Fälle daher lange ungeprüft blieben und Betrugsfälle¹⁴ nicht immer rechtzeitig als solche

¹² Anzumerken war, dass bei 33 % der Löschungen keine Betriebskategorie mehr ausgewiesen wurde; hierbei handelte es sich v.a. um natürliche Personen bzw. um Datensatzlöschungen.

¹³ Dies ergaben sowohl die Überprüfung der Löschungsfälle des RH im Rahmen der Gebärungsüberprüfung als auch Analysen des BMF betreffend Größtrückstandsfälle, die Löschungskontrollen des bundesweiten Fachbereichs (siehe TZ 17 und 27) sowie die Prüfungen der Internen Revision des BMF.

¹⁴ meist Karussellbetrug in der Umsatzsteuer, Scheinrechnungen, Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen

erkannt wurden, waren die vorgeschriebenen Abgaben meist bereits vor Eröffnung des Einbringungsaktes uneinbringlich. Maßnahmen der Abgabensicherung waren dann zeitintensiv, aber unergiebig, weil sie der Gefährdung der Einbringlichkeit nicht mehr entgegenwirken konnten. Das Ausmaß des Abgabenausfalls erhöhte sich nach Einschätzung des bundesweiten Fachbereichs durch Unterlassungen, welche hauptsächlich nicht der Abgabensicherung¹⁵ anzulasten waren, sondern den verspäteten Außenprüfungen durch die Betriebsveranlagung bzw. die Großbetriebsprüfung.¹⁶ Dadurch waren in den Teams Abgabensicherung Zeit- und Personalressourcen für uneinbringliche Rückstandsfälle gebunden, was sich auch bei der Verwaltung von Dauerrückstands- und Altfällen – insbesondere bei hohen Rückständen (siehe TZ 17) – zeigte.

- 13.2** Der RH kritisierte, dass bereits vor dem Einschreiten der Abgabensicherung ein erhebliches Abgabenausfallsrisiko bestand, da die Feststellung der Abgabenschulden im Rahmen der Außenprüfungs- oder Steuerfahndungsmaßnahmen gerade in Risikofällen bzw. -branchen nicht immer zeitnah erfolgte und Risiko- bzw. Betrugsfälle¹⁷ nicht immer rechtzeitig als solche erkannt wurden. Die vorgeschriebenen Abgaben waren dann bereits vor Eröffnung des Einbringungsaktes durch die Abgabensicherung uneinbringlich und die Aufwendungen für Außenprüfung und Einbringungsmaßnahmen unwirtschaftlich. Der RH kritisierte den in diesen Fällen weder zweckmäßigen noch wirtschaftlichen Aufwand der Außenprüfung und der Einbringungsmaßnahmen. Der RH kritisierte weiters, dass zahlreiche Unternehmen fälschlich als Kleinbetriebe eingestuft waren. Da die Prüfungshäufigkeit auch von der Betriebsgröße abhängt, war die frühzeitige Aufdeckung eines Abgabebetrgs durch eine falsche Einstufung erschwert. Nach Ansicht des RH stellte gerade die zeitnahe Feststellung von Abgabenschulden – v.a. bei Betrugsfällen – einen wesentlichen Erfolgsfaktor für deren Einbringlichkeit dar.

Angesichts des Umstandes, dass zahlreiche Unternehmen fälschlicherweise als Kleinbetriebe eingestuft waren, wären nach Ansicht des RH zeitnahe Prüfungs- bzw. Überwachungsmaßnahmen notwendig, um eine richtige Einstufung der Unternehmen zu gewährleisten, eine rich-

¹⁵ wie verspätete Beantragung von Insolvenzverfahren und verspätete oder nicht erfolgte Haftungsinanspruchnahmen

¹⁶ So enthielten die Befunde des bundesweiten Fachbereichs über die Löschungskontrollen (siehe TZ 27) oftmals folgende Formulierung: „Rückstand nicht mehr einbringlich, Löschung zu Recht, Risikobranche ungeprüft, hoher Schaden“; „Schaden aufgrund langjähriger Nichtprüfung in Risikobranche“.

¹⁷ meist Karussellbetrug in der Umsatzsteuer, Scheinrechnungen, Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen

Risikopotenziale

tige Abgabefestsetzung sicherzustellen und Abgabenausfälle aufgrund von Löschungen uneinbringlicher Rückstände soweit wie möglich verhindern zu können.

Zudem nahm die Wahrscheinlichkeit der Entrichtung von Abgaberrückständen mit der Höhe der vorgeschriebenen Mehrergebnisse deutlich ab, wie der RH in seinem Bericht „Außenprüfung bei den Finanzämtern“ (Reihe Bund 2005/7) festgestellt hatte.

Der RH empfahl dem BMF zur Verbesserung der Einbringlichkeit von Abgabenvorschreibungen im Zusammenhang mit Außenprüfungen und den aufgezeigten Risikopotenzialen folgendes Maßnahmenpaket:

- verbesserte Risikoanalysen zur Erkennung von Hochrisikofällen,
- zeitnähere Außenprüfungsmaßnahmen, wie z.B. Kurzprüfungen, Umsatzsteuernachschaun, Antrittsbesuche, Present Observation¹⁸, v.a. bei Verdachtsfällen,
- vermehrte Außenprüfungsmaßnahmen und Verkürzung der Intervalle bei Kleinbetrieben sowie
- vermehrte Außenprüfungsmaßnahmen und Verkürzung der Intervalle bei GmbH.

13.3 *Das BMF nahm in seiner Stellungnahme die Empfehlung zur Kenntnis und wies darauf hin, dass das geforderte Maßnahmenpaket sehr ressourcenintensiv sei. Es sei geplant, bis 2019 Neuaufnahmen in größerem Umfang zu tätigen und diese in strategisch relevanten Bereichen einzusetzen.*

13.4 Der RH wies das BMF nochmals auf das entsprechende Risikopotenzial für das Abgabenaufkommen und das Erfordernis hin, Gegenmaßnahmen zu ergreifen und Ressourcen fokussiert einzusetzen.

¹⁸ Siehe dazu den Bericht des RH „Neuaufnahmen, Vergabe und Löschung von Steuernummern und Umsatzsteuer-Identifikationsnummern“ (Reihe Bund 2014/1). Die Finanzämter hatten die Möglichkeit, Fälle nach einer Neuaufnahme weiter zu beobachten und periodisch zu überprüfen, wenn sie im Rahmen eines Antrittsbesuchs nicht alle Risikofaktoren erkennen bzw. klären konnten. Diese sogenannte Present Observation war von den mit dem Antrittsbesuch befassten Mitarbeitern anzuregen und grundsätzlich in Form einer Nachschau gemäß § 144 BAO innerhalb von zwölf Monaten nach Betriebseröffnung durchzuführen oder begründet zu widerrufen. Die Beobachtung im Rahmen einer Present Observation war ein wichtiges Instrument zur Beurteilung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben im Rahmen von Neuaufnahmen. Allerdings waren Present Observations zum Zeitpunkt der oben angeführten Gebarungsüberprüfung von einem vorherigen Antrittsbesuch abhängig.

Umsatzsteuer-
Ausfallsrisiko

14.1 (1) Die Umsatzsteuer barg ein hohes Potenzial für Löschungen: Sie wies von allen Abgabenarten im Jahr 2013 den höchsten Anteil sowohl bei den vollstreckbaren Rückständen mit fast der Hälfte als auch bei den Löschungen mit mehr als 60 % auf. Im Vergleich zu ihrem Anteil am Steueraufkommen – rund ein Drittel – war der Anteil der Umsatzsteuer bei Löschungen und Rückständen somit überproportional.

Der Abgabenausfall durch abgeschriebene Umsatzsteuerforderungen konnte sich in Betrugsfällen zudem verdoppeln, wenn der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung zu Unrecht den Vorsteuerabzug geltend machte.¹⁹ Hohe Löschungsbeträge waren vielfach auf Umsatzsteuer-Karussellbetrugsfälle²⁰ zurückzuführen, welche bereits bei den Ermittlungen im Vorfeld zumeist umfassende Ressourcen der Steuerfahndung bzw. der Außenprüfung banden. Diese Fälle konnten binnen kürzester Zeit einen hohen Abgabenausfall verursachen. So betrogen in einem vom RH überprüften Fall bspw. die Umsatzsteuer-Nachforderungen in einem Zeitraum von neun Monaten fast 5 Mio. EUR.

Auch eine Studie der EU-Kommission über die „Mehrwertsteuerlücke in der EU“²¹ bestätigte ein hohes Ausfallsrisiko im Bereich der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuerlücke²² betrug laut Studie für das Jahr 2012 EU-weit rd. 177 Mrd. EUR und damit 16 % der erwarteten Umsatzsteuereinnahmen i.H.v. rd. 1.099 Mrd. EUR. Für Österreich bezifferte die Studie die Lücke mit rd. 3,244 Mrd. EUR und damit 12 % der erwarteten Umsatzsteuereinnahmen. Diese Lücke war jedoch laut Studie nicht nur auf Betrug zurückzuführen, weitere Gründe waren u.a. Insolvenzen, verzögerte Zahlungen sowie legale Steuervermeidung.

¹⁹ Ein Unternehmer berechnet von den im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen die Umsatzsteuer und zieht davon jene Umsatzsteuerbeträge, die ihm für Leistungen an sein Unternehmen von einem Unternehmer in Rechnung gestellt wurden, als Vorsteuer ab. Der Vorsteuerabzug kann in der Regel unabhängig davon durchgeführt werden, ob der leistende Unternehmer die zugrunde liegende Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat.

²⁰ Umsatzsteuer-Karussellbetrug liegt dann vor, wenn in einer Kette von Warenlieferungen zwischen Unternehmen – oftmals grenzüberschreitend – die vom Abnehmer bezahlte Umsatzsteuer von einem oder mehreren vorgelagerten Unternehmen in dieser Kette nicht entrichtet wird. Der Abnehmer macht die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend und bekommt diese vom Finanzamt ausbezahlt. Bei der Spezialform des Karussellbetrugs läuft die Ware mehrmals über die gleichen Unternehmen und es kommt deshalb mehrmals zu Umsatzsteuerausfällen.

²¹ 2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf (abgefragt am 30. Jänner 2015)

²² Umsatzsteuerlücke: Differenz zwischen erwarteten und tatsächlichen Umsatzsteuereinnahmen

Risikopotenziale

(2) Der RH hatte bereits in seinem Bericht „Einbringung von Abgabenrückständen“ (Reihe Bund 2007/14) kritisch auf das Risikopotenzial hingewiesen, welches die Umsatzsteuer hinsichtlich einer späteren Uneinbringlichkeit barg. In seinem Bericht „Bekämpfung des Abgabebetrag mit dem Schwerpunkt Steuerfahndung“ (Reihe Bund 2011/9) hatte er bemängelt, dass die rechtliche Vorgabe, die Umsatzsteuer in der Unternehmerkette in Rechnung zu stellen, ein hohes Abgabenausfallsrisiko bzw. -betrugspotenzial barg.

Zuletzt in seinem Bericht „Neuaufnahmen, Vergabe und Löschung von Steuernummern und Umsatzsteuer-Identifikationsnummern“ (Reihe Bund 2014/1) hatte der RH auch darauf hingewiesen, dass unterschiedliche Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume eine wirksame und zeitnahe Überwachung erschwerten, und eine wirksame Risikoanalyse zur Bekämpfung von Steuerbetrug eine breite Basis von auswertbaren Daten erforderte. Deshalb hatte der RH empfohlen, darauf hinzuwirken, dass für alle Unternehmer, die zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtet waren, ein einheitlicher Voranmeldungszeitraum von einem Monat gelten sollte.²³ Zudem erschwerte die Befreiung der Kleinunternehmer²⁴ von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung eine Überwachung dieser Unternehmen.

(3) Die Umsatzsteuerschuld unterlag im Insolvenzverfahren des Unternehmers einer anderen insolvenzrechtlichen Beurteilung als die Lohnsteuerschuld: Umsatzsteuerzahlungen eines Abgabenschuldners an das Finanzamt innerhalb von sechs Monaten vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens unterlagen dem Anfechtungsrisiko. Sie konnten daher nach § 31 Insolvenzordnung im Sinne der Gleichbehandlung der Gläubiger im Insolvenzverfahren angefochten werden. Bei erfolgreicher Anfechtung musste die Finanzverwaltung die geleisteten Umsatzsteuerzahlungen an den Insolvenzverwalter zurückzahlen, obwohl die vom Unternehmer vereinnahmte Umsatzsteuer wirtschaftlich betrachtet an die Finanzverwaltung abzuführendes Fremdgeld darstellte.²⁵

Beispielsweise betrogen in einem vom RH überprüften Fall die dem Anfechtungsrisiko unterliegenden Umsatzsteuerforderungen des Abgabepflichtigen, der die Umsatzsteuer von seinen Kunden vereinnahmt

²³ Seit 2011 galt gemäß § 21 Abs. 2 UStG für Unternehmer, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 EUR nicht überstiegen hatten, das Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum. Davor betrug die Umsatzgrenze 30.000 EUR.

²⁴ Gemäß § 21 Abs. 6 UStG waren Kleinunternehmer, deren Umsätze im Veranlagungszeitraum 30.000 EUR nicht überstiegen und die dafür keine Steuer zu entrichten hatten, von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit.

²⁵ Der Kunde bezahlt einem Unternehmer für seine Lieferung oder Leistung das Entgelt und die Umsatzsteuer, welche der Unternehmer nicht für sich vereinnahmt, sondern nur einbehält und an das Finanzamt weiterleiten muss.

Löschung von Abgabenrückständen

hatte, für vier Monate rd. 3,72 Mio. EUR. Die angefochtenen Umsatzsteuerzahlungen wurden im Rahmen des Insolvenzverfahrens an alle Konkursgläubiger verteilt.

Im Gegensatz zur Umsatzsteuer unterlagen Lohnsteuerzahlungen des Gemeinschuldners (also des Arbeitgebers) an das Finanzamt keinem Anfechtungsrisiko; dies mit der Begründung, dass Steuerschuldner der Lohnsteuer der Arbeitnehmer war und nicht der Gemeinschuldner (Arbeitgeber). Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist hingegen – obwohl auch bei der Lohnsteuer der Gemeinschuldner (Arbeitgeber) zum Einbehalten und zur Abfuhr der Steuer verpflichtet war²⁶ – der Gemeinschuldner (Unternehmer²⁷).²⁸

Das BMF hatte bereits mehrfach legislative Initiativen ergriffen, um das Anfechtungsrisiko hinsichtlich der Umsatzsteuer auszuschalten.²⁹

- 14.2 (1) Der RH hielt kritisch fest, dass die Umsatzsteuer immer noch die Abgabenart mit dem höchsten Risikopotenzial war. Nach Ansicht des RH kam daher der Bekämpfung des Abgabenausfalls im Bereich der Umsatzsteuer besondere strategische Bedeutung zu, weil diese mit einem Aufkommen von mittlerweile fast 25 Mrd. EUR im Jahr 2013 zu rund einem Drittel zum österreichischen Steueraufkommen beitrug.

Der RH empfahl dem BMF, angesichts des aufgezeigten Risikopotenzials der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung bzw. der Bekämpfung der Umsatzsteuerhinterziehung weiterhin einen hohen Stellenwert beizumessen.

Angesichts der für den Bund entstandenen Umsatzsteuerausfälle durch in Rechnung gestellte und nicht abgeführte Umsatzsteuer wiederholte der RH seine Empfehlung an das BMF³⁰, legislative Maßnahmen in

²⁶ §§ 78 und 83 EStG

²⁷ § 19 Abs. 1 UStG

²⁸ siehe dazu Entscheidungen des OGH 6 Ob 37/01m und 10 Ob 54/03v

²⁹ Das BMF legte dem RH dazu einen internen Entwurf einer Gesetzesänderung des § 21 UStG zur Entschärfung dieses insolvenzrechtlichen Anfechtungsrisikos auf dem Gebiet der Umsatzsteuer aus dem Jahr 2010 vor. Nach Ansicht des BMF sei es nicht sachgerecht, die vom Endverbraucher getragene Steuer im Wege des Anfechtungsrechts der durch die Steuerentrichtung nicht geschmälernten Masse zuzuführen, hievon die Kosten des Verfahrens abzudecken und den verbleibenden Rest zusätzlich an die Konkursgläubiger zu verteilen. Weiters enthielt der Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2004 (209/ME XXII. GP) mit der Ergänzung des § 211 BAO durch einen Abs. 5 eine weitergehende Regelung mit dem Ziel, alle Abgabenbeträge von einem etwaigen Anfechtungsrisiko im Insolvenzverfahren auszuschließen. Dieser Entwurf wurde jedoch nicht in die Regierungsvorlage (686 d. B. XXII. GP) und damit auch nicht in das Gesetz übernommen.

³⁰ siehe Bericht des RH „Bekämpfung des Abgabenbetruges mit dem Schwerpunkt Steuerfahndung“, Reihe Bund 2011/9

Risikopotenziale

der EU voranzutreiben, welche die Rechnungslegung der Umsatzsteuer bzw. Zahlungsflüsse hinsichtlich der Umsatzsteuer in der Unternehmerkette verhindern.

(2) Vor dem Hintergrund des aufgezeigten hohen Anteils von Löschungen im Bereich der Umsatzsteuer und bei der Betriebskategorie Kleinbetriebe (siehe TZ 13) sah der RH einen Bedarf, solche Risikofälle wirksam und so früh wie möglich zu kontrollieren, um eine zeitnahe, richtige Abgabefestsetzung sicherzustellen und Abgabenausfälle aufgrund von Löschungen uneinbringlicher Rückstände verhindern zu können.

Der RH wiederholte seine Empfehlung³¹, darauf hinzuwirken, dass für alle Unternehmer, die zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet sind, ein einheitlicher Voranmeldungszeitraum von einem Monat gilt, um wirksame und zeitnahe Kontrollen zu ermöglichen. Zudem wären Unternehmer nach einer finanzbehördlichen Neuaufnahme grundsätzlich für einen bestimmten Zeitraum zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen zu verpflichten.³²

(3) Der RH anerkannte die Bestrebungen des BMF, das Anfechtungsrisiko der Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren im Rahmen einer Gesetzesänderung zu entschärfen. Nach Ansicht des RH stellte die vereinnahmte Umsatzsteuer ein wirtschaftlich an die Finanzverwaltung abzuführendes Fremdgeld dar.

Der RH empfahl dem BMF, erneut auf eine Gesetzesänderung hinzuwirken, um die Umsatzsteuer von einem etwaigen Anfechtungsrisiko im Insolvenzverfahren auszuschließen.

14.3 *(1) Laut Stellungnahme des BMF sei mit Einführung der Registrierkassenpflicht und der Verpflichtung zur Belegerteilung für Unternehmen mit Barumsätzen ein wichtiger Schritt zur Bekämpfung der Umsatzsteuerverkürzung gesetzt worden. Mit Einführung der elektronischen Sicherheitslösung für Registrierkassen ab 1. Jänner 2017 sei Manipulationssicherheit gegeben und Umsatzsteuerverkürzungen würden weiter erschwert werden.*

³¹ siehe dazu Bericht des RH „Neuaufnahmen, Vergabe und Löschung von Steuernummern und Umsatzsteuer-Identifikationsnummern“, Reihe Bund 2014/1

³² Eine solche Verpflichtung sieht bspw. das deutsche UStG in § 18 Abs. 2 für zwei Jahre nach Neuaufnahme vor: „Nimmt der Unternehmer seine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit auf, ist im laufenden und folgenden Kalenderjahr Voranmeldungszeitraum der Kalendermonat.“

Die wirkungsvollste Möglichkeit, derartige Betrugsformen (z.B. Vorsteuerbetrug, Karussellbetrug) zu bekämpfen – so die Stellungnahme des BMF weiter –, sei die Einführung des Übergangs der Steuerschuld auf den leistungsempfangenden Unternehmer (Reverse-Charge-System). Um dies im Rahmen der unionsrechtlichen Möglichkeiten verwirklichen zu können, habe das BMF einen Antrag auf Gewährung einer unionsrechtlichen Sondergenehmigung für Österreich gestellt. Das BMF befürworte auf europäischer Ebene die Einführung eines generellen Reverse-Charge-Systems und treibe mittels Initiativen die Umsetzung voran.

(2) Das BMF wies in seiner Stellungnahme weiters darauf hin, dass ein einheitlicher Voranmeldungszeitraum von einem Monat für alle Unternehmer die Effizienz und die Effektivität von Kontrollmaßnahmen nicht steigern würde.

Im Hinblick auf die verpflichtende monatliche Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen nach einer Neuaufnahme für alle Unternehmer wies das BMF in seiner Stellungnahme darauf hin, dass signifikante Ergebnisse nicht zu erwarten wären. Zudem laufe dies möglicherweise der politischen Zielsetzung der Förderung von Start-ups zuwider. Auch scheine es, dass die Kontrolle neu aufgenommener Unternehmer mit anderen Maßnahmen (z.B. Erstantrittsbesuch, Present Observation), sofern dies die vorhandenen Mittel zuließen, effizienter und effektiver bewerkstelligt werden könnte als mit einer zusätzlichen Verpflichtung zur Abgabe von Erklärungen.

(3) Gemäß Stellungnahme des BMF verweise der RH zutreffend auf bislang gescheiterte Versuche des BMF, Anfechtungen im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer in Insolvenzfällen durch eine entsprechende Gesetzesänderung zu reduzieren. Nichtsdestotrotz werde das BMF dieses Anliegen weiter verfolgen, um in Abstimmung mit dem zuständigen BMJ eine sinnvolle Lösung zu erarbeiten.

- 14.4** Der RH wies positiv auf die Initiative des BMF, auf europäischer Ebene die Einführung eines generellen Reverse-Charge-Systems voranzutreiben, hin.

Weiters erinnerte der RH das BMF erneut an das hohe Abgabenausfallsrisiko bei der Umsatzsteuer. Er verwies in diesem Zusammenhang auf die Regelung im deutschen Umsatzsteuergesetz, wonach Unternehmer nach einer Neuaufnahme verpflichtet sind, im laufenden und folgenden Kalenderjahr die Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich abzugeben. Der RH wiederholte seine Empfehlung, zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens und um mögliche Risikofälle so früh wie

Risikopotenziale

Aussetzung der Einhebung – Ausfallrisiko

möglich erkennen zu können, die Einführung einer gleichlautenden Regelung wie in Deutschland auch in Österreich zu überprüfen.

- 15.1** (1) Gemäß § 212a BAO war die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde³³ abhing, auf Antrag des Abgabepflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen auszusetzen; dies entsprach einem Zahlungsaufschub. Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung war u.a. nicht zu bewilligen, soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erschien oder wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet war.

Wurde die Einhebung ausgesetzt, in der Folge aber der Beschwerde nicht stattgegeben, waren Aussetzungszinsen zu entrichten.

- (2) Österreichweit stiegen die Rückstände, deren Einhebung ausgesetzt war, im überprüften Zeitraum von 1.173,57 Mio. EUR (2010) um 443,91 Mio. EUR auf 1.617,48 Mio. EUR (2013) und damit um mehr als ein Drittel (siehe TZ 5). Die gelöschten Aussetzungszinsen betragen im Jahr 2013 mehr als 10 Mio. EUR.

Aufgrund des kontinuierlichen Anstiegs der Rückstände, deren Einhebung ausgesetzt war, führte das BMF im Jahr 2014 zur Zeit der Gebärungsüberprüfung des RH Analysen der aktuell von der Einhebung ausgesetzten Rückstände (ohne Insolvenzen) durch. Zweck der Analyse war es, Informationen über die Entstehungsgründe und Verfahrensdauern zu erhalten, um daraus geeignete Maßnahmen ableiten zu können, um dem aufgezeigten Trend entgegenzuwirken. Eine Schichtung des BMF der zum 31. August 2014 von der Einhebung ausgesetzten Abgaben ergab, dass bei 202 von 12.236 Fällen der ausgesetzte Abgabebetrag jeweils mehr als 1 Mio. EUR betrug. Diese Fälle ergaben in Summe einen ausgesetzten Rückstand von 1,146 Mrd. EUR – davon in der Region Wien 90 Fälle mit zusammen rd. 558 Mio. EUR.

- (3) Löschungen betrafen oftmals Abgabennachforderungen, welche die Finanzämter nach Außenprüfungen festsetzten.³⁴ Gegen diese Nachforderungen stellten die Abgabepflichtigen gleichzeitig mit einer Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) gegen den Abgabenbescheid einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung. Bei Gewährung der Ausset-

³³ Bis 31. Dezember 2013 lautete die Bezeichnung der Rechtsmittel gegen einen Abgabenbescheid nicht Bescheidbeschwerde sondern Berufung.

³⁴ Auch die Kontrollbefunde des bundesweiten Fachbereichs des BMF verwiesen auf lange Verfahrensdauern und die damit zusammenhängende Problematik der Aussetzung der Einhebung (siehe TZ 27).

zung durch die Allgemeine oder Betriebliche Veranlagung schien der Rückstand aus den Abgabennachforderungen solange nicht als vollstreckbarer und damit durch die Abgabensicherung bearbeitbarer und einzubringender Abgaberückstand auf, bis über das Rechtsmittel entschieden war. Diese Rückstände wiesen mit zunehmender Verfahrensdauer der Rechtsmittelverfahren – bis zu zehn Jahren – und zunehmender Rückstandshöhe ein höheres Einbringlichkeitsrisiko auf.³⁵

Zudem verursachten die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Abgabensfestsetzung im Vorfeld bereits einen hohen Personalaufwand. So benötigte bspw. die Steuerfahndung in den Jahren 2001 bis 2003 zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für einen Abgabepflichtigen 58 Falltage. Die daraus resultierende Abgabennachforderung betrug rd. 750.000 EUR. Zur Zeit der Gebarungüberprüfung war der Rückstand auf rd. 950.000 EUR angewachsen. Der Abgabepflichtige verzog während des fast sieben Jahre dauernden Rechtsmittelverfahrens unbekannt ins Ausland und gefährdete damit die Einbringlichkeit.

Im Gegensatz zu dieser Vorgehensweise wies bspw. ein vom RH überprüfetes Finanzamt einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung mit der Begründung ab, dass der Abgabepflichtige durch Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes ein Verhalten gesetzt habe, welches als Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben zu werten sei. Das Bundesfinanzgericht (BFG) wies die Beschwerde des Abgabepflichtigen gegen diesen Bescheid ab und folgte der Argumentation des Finanzamtes. Damit konnten zeitnah Einbringungshandlungen durch das Finanzamt erfolgen.

- 15.2** Der RH kritisierte das zunehmende Abgabenausfallsrisiko aufgrund des kontinuierlichen Anstiegs der von der Einhebung ausgesetzten Rückstände. Er wies kritisch darauf hin, dass das Einbringungsrisiko und damit die Löschungswahrscheinlichkeit mit zunehmender Rückstandshöhe und langer Verfahrensdauer stiegen, weil die Abgabepflichtigen die Einbringungswahrscheinlichkeit während der Verfahrensdauer durch Wohnsitz-, Ansässigkeits- und Vermögensverlagerungen massiv verringern konnten. Für die Abgabensicherung entstanden dadurch bearbeitbare, vollstreckbare Rückstände erst zu einem Zeitpunkt, zu dem die Einbringlichkeit oft aussichtslos war; die Löschungswahrscheinlichkeit war deshalb hoch. Die aufgewendeten Ressourcen für die Einbringung stellten in solchen Fällen ebenso wie jene für etwaige Steuerfahndungs- und Außenprüfungsmaßnahmen verlorenen Aufwand

³⁵ (Einige) Abgabepflichtige nutzten die Verfahrensdauer, um die Einbringlichkeit zu gefährden, sei es durch Übertragung von Vermögen oder Wegzug aus Österreich unbekanntem Aufenthalts.

Risikopotenziale

dar, weil die vorgeschriebenen Abgaben weitgehend gelöscht werden mussten.

Der RH kritisierte, dass Aussetzungen der Einhebung dazu führen konnten, dass der Aufwand der Außenprüfung und die Einbringungsmaßnahmen weder zweckmäßig noch wirtschaftlich waren.

Nach Ansicht des RH wäre eine restriktive Gewährung der Aussetzung der Einhebung von Rückständen erforderlich, um das damit verbundene Abgabenausfallsrisiko zu minimieren. Der RH hob in diesem Zusammenhang die Möglichkeit hervor, das Einbringungsrisiko dadurch zu senken, dass das Finanzamt eine beantragte Aussetzung nicht genehmigt, falls das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit gerichtet ist, und dadurch zeitnah Einbringungsmaßnahmen setzen zu können.

Der RH empfahl daher dem BMF, für eine möglichst restriktive Genehmigung der Aussetzung der Einhebung unter Ausnutzung der Ausschließungsgründe der BAO zu sorgen.

15.3 *Das BMF werde laut seiner Stellungnahme die Umsetzung der Empfehlung zu einer möglichst restriktiven Genehmigung der Aussetzung der Einhebung im Rahmen von Qualitätssicherungsschwerpunkten für die Amtsfachbereiche sicherstellen.*

Fehlendes Analyse-tool für Löschungen

16.1 (1) Das BMF führte bis zum Ende der Gebarungüberprüfung an Ort und Stelle keine standardisierten Auswertungen im Hinblick auf die Ursachen von Löschungen durch – wie bspw. Insolvenzen, Vermögenslosigkeit, Nichtauffindbarkeit des Abgabepflichtigen oder Ablauf einer Aussetzung der Einhebung. Ebenso fehlten standardisierte Analysen im Hinblick auf die Ursachen der Entstehung des zugrunde liegenden Rückstandes – wie bspw. Außenprüfungen, Betrug oder langsames Ansteigen des Rückstandes.

(2) Die Interne Revision des BMF hatte im Jahr 2011 festgestellt, dass die bisherigen Maßnahmen des BMF sowie „das Ausschau-Halten“ nach beträglichen „Ausreißern“ keine ausreichende Grundlage für gezielte Steuerungsmaßnahmen boten. Sie hatte empfohlen, Analysestandards für gezieltere Steuerungsmaßnahmen einzurichten und periodisch einen bereichsübergreifenden Löschungs- und Nachsichtsbericht zu erstellen, der die gelöschten Beträge nach signifikanten Merkmalen aufbereitet.

- 16.2** Der RH kritisierte, dass das BMF im Hinblick auf Löschungen keine standardisierten, tiefergehenden Analysen bspw. hinsichtlich der Ursachen für die Löschungen bzw. der Auslöser der gelöschten Abgabenrückstände vornahm, um aus den Ergebnissen Strategien zur künftigen Vermeidung von Abgabenausfällen zu entwickeln.

Er empfahl daher dem BMF, standardisierte, tiefergehende Analysen der Löschungen bzw. der Gesamtrückstände durchzuführen, um Abgabenausfallsrisiken sowohl generell als auch bei einzelnen Abgabepflichtigen frühzeitig erkennen und die erforderlichen Maßnahmen setzen zu können. Die Analysen könnten z.B. mit Unterstützung des Risiko-, Informations- und Analysezentrams (RIA) erfolgen.³⁶ Dazu wäre ein Analysetool für zielgerichtete Steuerungsmaßnahmen in Form einer Datenbank erforderlich, in der alle Löschungen samt den risikorelevanten Merkmalsausprägungen enthalten sind.

- 16.3** *Laut Stellungnahme des BMF sei eine Umstrukturierung des RIA in Richtung „predictive analytics competence center (PACC)“ geplant. Im Zuge dessen sei auch die Abgabensicherung mit den für sie notwendigen Analysen ein Thema.*

Altersstruktur der Rückstände – potenzielle Löschungen

Potenzielle Löschungen

- 17.1** (1) Nach den internen Vorgaben des BMF waren dauerhaft uneinbringliche Abgabenrückstände unverzüglich zu löschen.

Die Einbringung war demnach dann erfolglos (und damit zu löschen), wenn die Vollstreckung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen des Abgabenschuldners und allfälliger Gesamtschuldner versucht sowie allenfalls persönliche und sachliche Haftungen geltend gemacht worden waren, die Abgabenschuld aber dennoch nicht eingebracht werden konnte. Zudem war eine Löschung nur dann durchzuführen, wenn eine erkennbare dauernde Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld angenommen werden konnte. Bei Dauerrückstandsfällen ohne Bewegung am Abgabenkonto waren zumindest alle drei Jahre die wirtschaftlichen Verhältnisse zu erheben. Ergaben sich daraus zweimal hintereinander keine Einbringungsmöglichkeiten, so war, so die internen

³⁶ Das Risiko-, Informations- und Analysezentrum (RIA) der Finanz- und Zollverwaltung unterstützt die österreichische Betrugsbekämpfung. Die besondere Aufgabe besteht darin, durch Nutzung der Möglichkeiten der elektronischen Datenverarbeitung neue und im Sinne eines modernen Qualitätsmanagements entsprechende Tools für ein modernes Risikomanagement zu entwickeln. Weitere Schwerpunkte des RIA sind die Entwicklung von Risikoanalyseprogrammen und die Durchführung von Globalanalysen, um Auffälligkeiten festzustellen.

Risikopotenziale

Vorgaben des BMF weiter, in der Regel von einer dauernden Uneinbringlichkeit auszugehen.

(2) Bei den vom RH überprüften Fällen entsprachen die von den Finanzämtern durchgeführten Löschungen von Abgabenrückständen den gesetzlichen Voraussetzungen und internen Vorgaben und erfolgten grundsätzlich zu Recht, weil die Abgabenschulden zum Lösungszeitpunkt als dauerhaft uneinbringlich zu werten waren. Vor den Löschungen führten die Teams Abgabensicherung – den Vorgaben entsprechend – unterschiedliche Abfragen in elektronischen Datenbanken durch bzw. setzten Erhebungsmaßnahmen im Rahmen des Außendienstes. Erwiesen sich sämtliche Einbringungstätigkeiten als erfolglos, dokumentierten sie die Gründe, welche zur Löschung des Abgabenrückstandes führten, im elektronischen Einbringungsverfahren (B-Verfahren).

(3) Hinsichtlich potenzieller Löschungen bestand ein Zielkonflikt zwischen Verwaltungsökonomie einerseits und der Vorsicht andererseits, Abgabenrückstände nicht zu früh zu löschen: Die laufende Bearbeitung der Rückstände potenzieller Löschungsfälle verursachte einen erheblichen Verwaltungsaufwand der Abgabensicherung zu einem Zeitpunkt, da die Einbringlichkeit ohnedies schon gefährdet war; demgegenüber sollten die Finanzämter aus Vorsichtsgründen nicht ungerechtfertigt zu viel bzw. zu früh Abgabenrückstände löschen, wenn noch eine minimale Einbringungswahrscheinlichkeit vorlag.

Die vom RH überprüften Finanzämter führten Löschungen von Abgabenrückständen nicht immer unverzüglich durch, obwohl bei einer Vielzahl von Einbringungsfällen die Löschungsvoraussetzung einer dauerhaften Uneinbringlichkeit bzw. der Aussichtslosigkeit der Einbringung vorlag und auch entsprechend dokumentiert war.³⁷ Eine Vielzahl der Rückstandsfälle war lösungsreif und wies seit mehreren Jahren uneinbringliche Rückstände auf, die Abgabenschuldner waren zum Teil nicht mehr auffindbar bzw. waren sämtliche Datenbankabfragen und Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos geblieben.

Gründe für das Zuwarten der Finanzämter waren zum einen der genannte Zielkonflikt zwischen Verwaltungsökonomie und Vorsicht sowie sogenannte „verbundene Fälle“, denen ein inhaltlicher Zusammenhang über mehrere Steuersubjekte bei verschiedenen Finanzämtern zugrunde lag, bei denen ein Finanzamt jedoch nicht die alleinige Ent-

³⁷ Auch Analysen der aufrechten Rückstände durch den RH und das BMF sowie die Interne Revision und der bundesweite Fachbereich des BMF kamen zu diesem Ergebnis und erkannten weitere potenzielle Löschungsfälle.

scheidung über die Löschung treffen wollte.³⁸ Zum anderen waren dies Zweifelsfälle, bei denen die Finanzämter die Entscheidung über eine Löschung trotz Uneinbringlichkeit hinauszögerten. Die Finanzämter gaben auch mangelnde Personalressourcen als Grund für die eingeschränkte Löschungsaktivität an. Sie setzten demnach die Einbringungs-Personalressourcen in den Teams Abgabensicherung vorrangig für die rasche Reaktion auf neue Abgabenrückstände ein und für eine sofortige Entrichtung oder einen kontinuierlichen Abbau von als einbringlich qualifizierten Abgabenschulden. Die Bearbeitung bzw. jahrelange Begleitung von Insolvenz- und Haftungsfällen – welche den überwiegenden Teil der Altfälle betraf – stuften sie generell als ressourcenintensiv und ertragsarm ein.

(4) Das BMF führte im Jahr 2014 zur Zeit der Gebarungsüberprüfung des RH eine bundesweite Erhebung der Größtrückstände in den Finanz- und Zollämtern³⁹ durch. Es analysierte die durchgeführten Einbringungsmaßnahmen, den Zeitpunkt der Eröffnung des Rückstandsfalles, die Durchführung eines Insolvenzverfahrens und die Höhe des geschätzten einbringlichen Betrags. Die 527 gemeldeten Fälle der Finanzämter ergaben ein Rückstandsvolumen von 1,043 Mrd. EUR.⁴⁰ Das BMF schätzte davon 63 Mio. EUR bis 75 Mio. EUR als langfristig einbringlich ein, woraus sich potenzielle Löschungen mit einem Löschungsvolumen von 970 Mio. EUR ergaben. Demgegenüber identifizierten die Finanzämter im Rahmen der Vorabanalyse ihrer Rückstandsfälle nur bei 372 Fällen ein (Teil-)Löschungspotenzial im Ausmaß von rd. 719 Mio. EUR. Dabei handelte es sich v.a. um Rückstandsfälle mit angemerkten Insolvenzverfahren oder geplanten bzw. eingeleiteten Haftungsverfahren.

Die von BMF einerseits und Finanzämtern andererseits unterschiedliche Einschätzung hinsichtlich des Löschungspotenzials spiegelte den Zielkonflikt bei Löschungen zwischen Verwaltungsökonomie und Vorsichtsgrundsatz wider.

³⁸ Bei den sogenannten verbundenen Fällen handelte es sich um verschiedene Abgabepflichtige, die einen inhaltlichen bzw. personellen Konnex aufwiesen. Eine Löschung der Rückstände bei einem Finanzamt hätte eine über diesen Abgabepflichtigen hinausgehende Signalwirkung. Die Rückstände bei den verschiedenen Finanzämtern waren gesamtheitlich zu betrachten. Beispielsweise betraf dies Umsatzsteuerkarussellbetrugsfälle (siehe TZ 10) und Fälle, bei denen verschiedene Haftungsverfahren anhängig waren bzw. bei denen jedenfalls Rückstände mit jeweils ein und demselben potenziell Haftungspflichtigen bestanden (siehe TZ 8).

³⁹ Rückstandsfälle mit einem Gesamtrückstand von jeweils über 1 Mio. EUR bzw. mindestens zehn Fälle pro Finanzamt, wenn dieses Finanzamt weniger als zehn oder keine Fälle über 1 Mio. EUR hatte.

⁴⁰ Davon betrafen 182 Fälle mit einem Rückstandsvolumen von rd. 538 Mio. EUR die Region Wien.

Risikopotenziale

17.2 (1) Der RH betonte, dass in den von ihm überprüften Fällen die gesetzlichen Voraussetzungen für die Löschungen grundsätzlich erfüllt waren: Die Abgabenschulden waren zum Lösungszeitpunkt als dauerhaft uneinbringlich zu werten.

(2) Der RH wies jedoch kritisch darauf hin, dass lösungsreife Fälle bestanden, bei denen trotz Vorliegens der gesetzlichen und internen Voraussetzungen der dauerhaften Uneinbringlichkeit Löschungen unterblieben waren. Dies war u.a. auf den Umstand zurückzuführen, dass die Finanzämter bei verbundenen oder öffentlichkeitswirksamen Fällen die alleinige Entscheidung über eine Löschung nicht tragen wollten und die Finanzämter ihre Ressourcen vorrangig für die Einbringung jüngerer Abgabenrückstände einsetzten.

Nach Ansicht des RH war der Zielkonflikt zwischen Verwaltungsökonomie und Vorsichtsprinzip bei potenziellen Lösungsfällen mit der Handlungsausrichtung auf einen risikoorientierten Einsatz der Ressourcen der Finanzverwaltung, auf die Maximierung des Einbringungsergebnisses für die Finanzverwaltung und auf eine realistische Darstellung der Abgabenrückstände zu lösen.

In diesem Sinn empfahl der RH dem BMF, dafür zu sorgen, dass die Finanzämter dauerhaft uneinbringliche Abgabenrückstände bei Vorliegen der gesetzlichen und internen Voraussetzungen zeitnah löschen und bei Veränderung der wirtschaftlichen Lage einen allfälligen Widerruf der Löschung durchführen (siehe TZ 6 und 10). Bei zweifelhaften Fällen wäre eine Teillösung (siehe TZ 9) in Erwägung zu ziehen. Dies würde einerseits der Vermeidung von Rückstandszuwächsen und Dauerrückstandsfällen dienen, andererseits könnten die Finanzämter die durch den Abbau der Dauerrückstandsfälle frei werdenden Personalressourcen für die prioritäre Bearbeitung aussichtsreicherer, aktueller Rückstandsfälle heranziehen und die im Bundesrechnungsabschluss ausgewiesenen Abgabenrückstände würden ein realistisches Bild der Abgabenerfordernisse widerspiegeln.

In Zweifelsfällen und bei verbundenen Fällen (Fälle mit einem inhaltlichen Zusammenhang über mehrere Steuersubjekte bei verschiedenen Finanzämtern) sollten die Finanzämter verstärkt Fachsupport – etwa bei der Fachabteilung des BMF oder beim bundesweiten Fachbereich – zur Unterstützung bei der Entscheidungsfindung anfordern.

17.3 *Laut Stellungnahme des BMF sei die Strategie des BMF darauf gerichtet, neue Rückstandsfälle zeitnahe zu bearbeiten und nach Maßgabe der Sachverhalte innerhalb kürzest möglicher Zeit zu erledigen (siehe auch die Stellungnahme des BMF zu TZ 18).*

Das BMF werde die Empfehlung hinsichtlich der Anforderung von Fachsupport aufgreifen.

Analyse der Altersstruktur

18.1 (1) Das BMF führte bis zum Ende der Gebarungsüberprüfung auch keine regelmäßigen, standardisierten Auswertungen der Altersstruktur der Abgabenrückstände durch, um damit laufend eine Aussage über die Einbringungswahrscheinlichkeit, das Zahlungsverhalten und die Entwicklung der Altersstruktur treffen zu können.⁴¹

(2) Um eine Aussage über das Alter der bestehenden Abgabenrückstände treffen zu können, prüfte der RH, wann für die zum 31. Dezember 2013 bestehenden vollstreckbaren Abgabenrückstände zum letzten Mal ein Rückstandsausweis ausgefertigt wurde:

Tabelle 8: Analyse vollstreckbarer Abgabenrückstände zum 31. Dezember 2013 nach letztem Rückstandsausweis

	Fälle	Anteil	Betrag	Anteil am vollstreckbaren Rückstand
	Anzahl	in %	in Mio. EUR	in %
gesamt	103.728	100	1.821,83	100
<i>davon letzter Rückstands- ausweis bis 2008</i>	5.437	5	159,28	9
<i>davon letzter Rückstands- ausweis zwischen 2009 und 2011</i>	12.735	12	321,59	18
Summe bis 2011	18.172	17	480,87	27

Quellen: BMF; RH

Bei 17 % der Fälle stammten die Rückstände aus den Jahren 2011 und davor. Auf diese sogenannten „Altfälle“ entfielen 27 % der vollstreckbaren Abgabenrückstände.

Eine vom BMF zum 31. Oktober 2010 (einmalig) durchgeführte Analyse zeigte ein ähnliches Ergebnis: Damals entfielen rd. 28 % der vollstreckbaren Rückstände auf Altfälle – das waren Rückstände aus den Jahren 2008 und davor.

⁴¹ Ein Kennzahlensystem zur Messung des Zahlungsverhaltens – welches auch die Altersstruktur der Forderungen beinhaltet – hatte bereits die Interne Revision des BMF in einem Bericht zum Forderungsmanagement aus dem Jahr 2008 vorgeschlagen.

Risikopotenziale

(3) Die folgende Tabelle zeigt, inwieweit sich die Höhe der von der Einbringung bzw. Einhebung ausgesetzten Abgabenrückstände – ohne Insolvenzfälle – zwischen 31. Dezember 2012 und 30. September 2014⁴² veränderte:

Tabelle 9: Veränderung der ausgesetzten Abgabenrückstände (ohne Insolvenzen) zwischen 31. Dezember 2012 und 30. September 2014

	Aussetzung der Einbringung		Aussetzung der Einhebung	
	Veränderung ja	Veränderung nein	Veränderung ja	Veränderung nein
Anzahl der Fälle	8.342	6.336	7.656	4.378
Anzahl der Fälle in %	57	43	64	36
Abgabenvolumen in Mio. EUR	617,01	481,39	1.163,13	502,32
Anteil am Abgabenvolumen in %	56	44	70	30

Quellen: BMF; RH

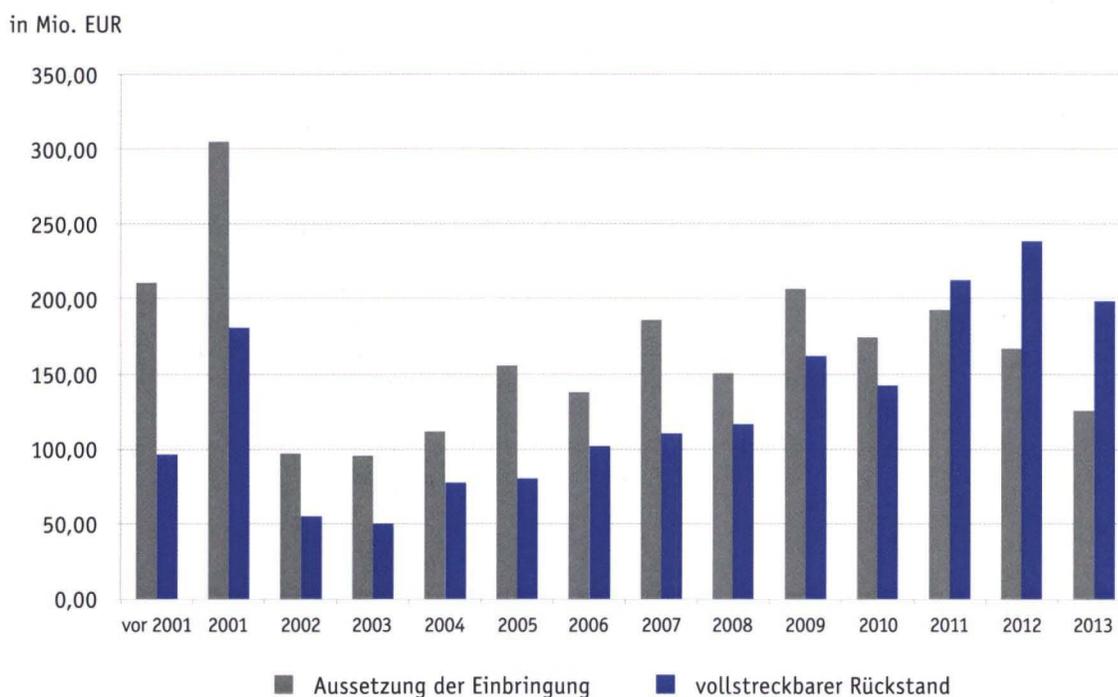
Zwischen 31. Dezember 2012 und 30. September 2014 blieben 43 % (Aussetzung der Einbringung) bzw. 36 % (Aussetzung der Einhebung) der Fälle – jeweils ohne Insolvenzen – mit einem Volumen von jeweils rd. 500 Mio. EUR unverändert. Darin enthalten waren insgesamt 127 Fälle mit jeweils mehr als 1 Mio. EUR.

(4) Die Altersstruktur der vollstreckbaren sowie der von der Einbringung ausgesetzten Rückstände stellte sich – nach dem Datum der Eröffnung des letzten Einbringungsaktes – wie folgt dar (die Darstellung zeigt, seit wann der aktuelle Einbringungsakt ein Verwaltungshandeln der Abgabensicherung verursachte):⁴³

⁴² Für eine weiter zurückgehende Analyse konnte das BMF die erforderlichen Einzeldaten nicht zur Verfügung stellen.

⁴³ Die Abbildung zeigt die Altersstruktur der Rückstände nach dem Entstehungsdatum des letzten eröffneten Einbringungsaktes und damit in der Regel des ersten Rückstandsabweises dieses Einbringungsaktes. Die dargestellten Rückstände enthielten alle vollstreckbaren bzw. von der Einbringung ausgesetzten Rückstände des Abgabepflichtigen – auch solche, die später entstanden waren.

Abbildung 2: Altersstruktur der zum 31. Dezember 2013 vollstreckbaren Rückstände bzw. der Aussetzung der Einbringung



Quellen: BMF; RH

Vor allem die Einbringungsakte, deren Rückstände von der Einbringung ausgesetzt waren, wiesen eine hohe Altersstruktur auf. So waren bspw. Einbringungsakte mit von der Einbringung ausgesetzten Rückständen i.H.v. mehr als 200 Mio. EUR und zusätzlich mit vollstreckbaren Rückständen von knapp 100 Mio. EUR vor 2001 eröffnet worden. Der Anteil der von der Einbringung ausgesetzten Rückstände zum 31. Dezember 2013, deren letzter Einbringungsakt vor 2006 eröffnet wurde, betrug 42 %, jener mit Eröffnungsdatum vor 2011 insgesamt 79 %. Bei den vollstreckbaren Rückständen zum 31. Dezember 2013 lag der Anteil der Rückstände, deren Einbringungsakt vor 2006 eröffnet wurde, bei 30 %, jener mit Eröffnungsdatum vor 2011 bei insgesamt 64 %.

18.2 (1) Der RH wies kritisch auf das verhältnismäßig hohe Alter der Abgabenrückstände hin. So stammte mehr als ein Viertel der vollstreckbaren Rückstände aus den Jahren vor 2012.

Der RH wies überdies kritisch auf den mit weit mehr als einem Drittel hohen Anteil jener Rückstandsfälle hin, bei denen sich seit 31. Dezember 2012 die ausgesetzten Abgabenrückstände – insgesamt

Risikopotenziale

rd. 1 Mrd. EUR – nicht verändert hatten. Auch betrafen die vollstreckbaren und von der Einbringung ausgesetzten Abgabenrückstände zahlreiche Altfälle mit einem hohen Rückstandsvolumen, die bereits seit bis zu mehr als 15 Jahren als Einbringungsfälle aufschienen.

Der RH empfahl dem BMF, für eine aktionsweise Abarbeitung der Alt-Rückstandsfälle zu sorgen, um langfristig Kapazitäten für Einbringungshandlungen bei neuen Rückstandsfällen mit höherer Einbringungswahrscheinlichkeit zu gewinnen und eine Bereinigung der Abgabenrückstände herbeizuführen.

(2) Der RH kritisierte, dass das BMF über keine laufenden standardisierten Analysen über die Altersstruktur der Abgabenrückstände verfügte. Nach Ansicht des RH fehlte damit eine wichtige Steuerungskennzahl, weil das Alter der Abgabeforderungen einen wesentlichen Einflussfaktor für die Einbringungswahrscheinlichkeit der Abgabeforderungen darstellte und eine Prognose über das Zahlungsverhalten der Abgabepflichtigen ermöglichen würde.

Der RH empfahl dem BMF, die Altersstruktur der Abgabenrückstände laufend IT-unterstützt zu analysieren und die Ergebnisse den Finanzämtern regelmäßig als Steuerungsinstrument zur Verfügung zu stellen.

- 18.3** (1) *Laut Stellungnahme des BMF könne eine aktionsweise Abarbeitung (= Löschung) von Alt- und Ältestrückständen ausschließlich für „optische Zwecke“ nur nach Maßgabe der vorhandenen Ressourcen erfolgen und liege in der risikoorientierten Prioritätenliste nicht an vorderster Stelle.*

Es sei nicht gewollt, dass Neufälle unbearbeitet blieben, um aussichtslose Altfälle einer abschließenden Erledigung zuzuführen. Dies hätte die unerwünschte Wirkung, dass sich die – an sich noch erfolversprechenden – Neufälle zu aussichtslosen Altfällen entwickelten.

(2) Die Finanzämter hätten schon derzeit – so das BMF in seiner Stellungnahme weiter – die Möglichkeit, mit Hilfe der Teamleiter bzw. Controller amtsspezifische Analysen vorzunehmen.

- 18.4** (1) Der RH begrüßte die Ausführungen des BMF, Neufälle prioritär behandeln zu wollen. Dennoch wiesen die Abgabenrückstände ein verhältnismäßig hohes Alter auf und es bestanden löschungsreife Dauerrückstandsfälle, deren laufende Bearbeitung wertvolle Personalressourcen in Anspruch nahm. Diese vermeidbaren Personalressourcen standen nicht für die prioritäre Bearbeitung von Neufällen zur Verfügung. Dies hatte das BMF selbst im Rahmen seiner Erhebung im

Jahr 2014 festgestellt und damit eine entsprechende Abarbeitung der Großrückstandsfälle in die Wege geleitet. Um langfristig Kapazitäten für Einbringungshandlungen bei neuen Rückstandsfällen mit höherer Einbringungswahrscheinlichkeit zu gewinnen und eine Bereinigung der Abgabenrückstände herbeizuführen, hielt der RH deshalb seine Empfehlung aufrecht, für eine aktionsweise Abarbeitung der Alt-Rückstandsfälle zu sorgen. Dies könnte bspw. in Anlehnung an die Erhebung des BMF im Jahr 2014 in regelmäßigen Abständen – bspw. einmal jährlich – erfolgen.

(2) Dem Argument des BMF, dass die Finanzämter ohnehin amtsspezifische Analysen zur Altersstruktur der Abgabenrückstände durchführen könnten, hielt der RH entgegen, dass von den einzelnen Finanzämtern selbsterstellte amtsspezifische Analysen der Altersstruktur aufwändig und uneinheitlich waren; zudem verbrauchten sie wertvolle Ressourcen. Sie konnten daher eine laufende, bundesweit standardisierte Analyse der Altersstruktur mit daraus gewonnenen Steuerungskennzahlen, aus der entsprechende Maßnahmen abgeleitet werden, nicht ersetzen. Der RH bekräftigte deshalb seine Empfehlung, die Altersstruktur der Abgabenrückstände laufend IT-unterstützt zu analysieren und die Ergebnisse den Finanzämtern regelmäßig als Steuerungsinstrument zur Verfügung zu stellen.

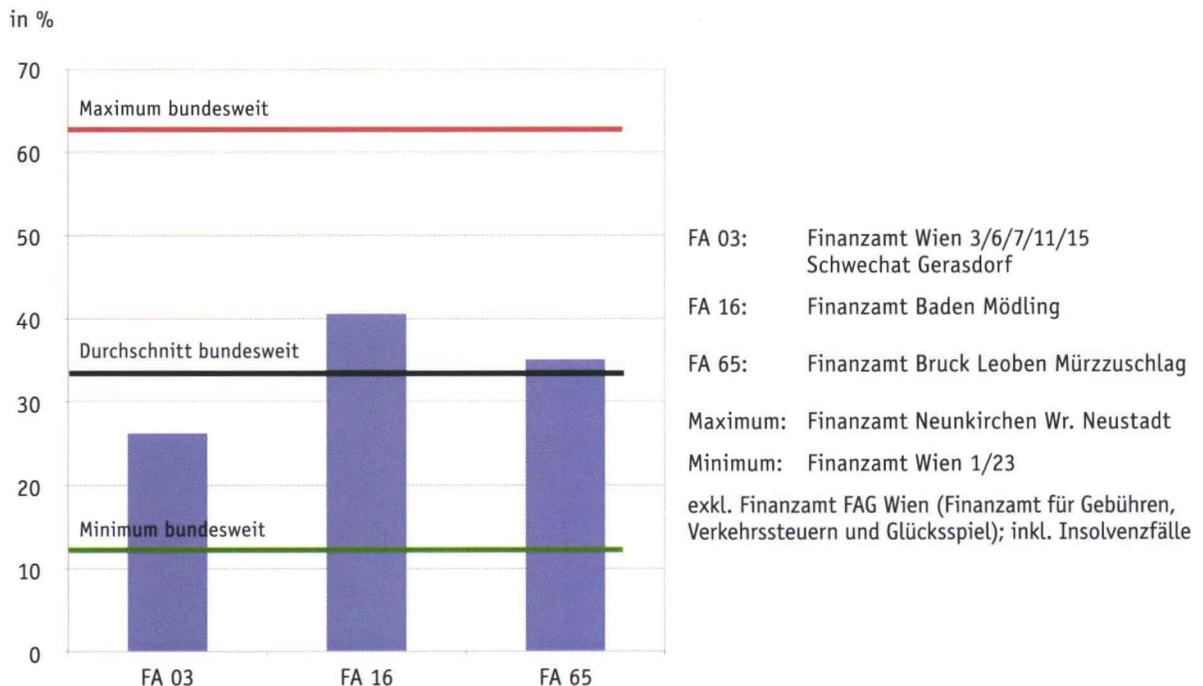
Aussetzung der Einbringung

- 19.1** (1) Gemäß § 231 BAO konnte die Einbringung fälliger Abgaben ausgesetzt werden, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos versucht oder wegen Aussichtslosigkeit zunächst unterlassen worden waren, aber die Möglichkeit bestand, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zum Erfolg führen könnten.

Die folgende Abbildung zeigt den prozentuellen Anteil der ausgesetzten Abgabenrückstände an den Gesamtrückständen in den vom RH überprüften Finanzämtern sowie bundesweit:

Risikopotenziale

Abbildung 3: Anteil der von der Einbringung ausgesetzten Abgaben an den Gesamtrückständen zum 31. Dezember 2013



Quellen: BMF; RH

Der Anteil der von der Einbringung ausgesetzten Abgabenrückstände am jeweiligen Gesamtrückstand war in den Finanzämtern unterschiedlich hoch. Die Bandbreite in den überprüften Finanzämtern reichte von rd. 41 % im Finanzamt Baden bis rd. 26 % im Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf. Bundesweit betrug der Anteil der ausgesetzten Abgabenrückstände im Durchschnitt rd. 32 %: Die Bandbreite reichte von 13 % bis 63 %.

(2) Obwohl die internen Vorgaben des BMF eine Vielzahl von Anwendungsfällen nannten, in denen eine Aussetzung der Einbringung vorzunehmen war, kamen die Finanzämter diesen Empfehlungen nicht in allen Fällen nach. Die Finanzämter handhabten den aushaftenden Rückstand bei ähnlich gelagerten Fällen in Bezug auf die Aussetzung der Einbringung unterschiedlich.^{44, 45}

⁴⁴ Dies stellte auch die Interne Revision des BMF im Jahr 2008 bereits fest.

⁴⁵ So nahm bspw. das Finanzamt Baden Mödling bei noch nicht zur Gänze aussichtslosen Rückstandsfällen Teillösungen der Abgabenrückstände vor und setzte die Einbringung der restlichen fälligen Abgaben gemäß § 231 BAO aus (siehe TZ 9).

19.2 Der RH bemängelte die großen bundesweiten Unterschiede in der Praxis der Finanzämter hinsichtlich der Aussetzungen der Einbringung, welche auf die unterschiedliche Handhabung der aushaftenden Rückstände durch die Finanzämter bei ähnlich gelagerten Fällen zurückzuführen waren. Gemessen am jeweiligen Gesamtrückstand reichte die Bandbreite der ausgesetzten Rückstände von 13 % bis 63 %.

Der RH empfahl dem BMF, im Zusammenhang mit der Aussetzung der Einbringung für eine bundesweit einheitliche Vorgangsweise der Finanzämter zu sorgen und die Finanzämter anzuweisen, die in den internen Vorgaben des BMF empfohlenen Arbeitsschritte zu beachten und deren Einhaltung zu kontrollieren. Nur damit wäre eine Gesamtaussage über die ausgesetzten Abgabenrückstände – auch im Hinblick darauf, dass diese zur Zeit der Gebarungüberprüfung eine Basis für die Wertberichtigungen der Abgabenrückstände im Bundesrechnungsabschluss darstellten – möglich (siehe TZ 20).

19.3 *In seiner Stellungnahme wies das BMF darauf hin, dass das Organisationshandbuch als Erlass gelte und die darin beschriebenen Vorgehensweisen verbindlichen Charakter hätten. Das BMF evaluiere die Einhaltung im Rahmen von Audits/Benchmarkings.*

19.4 Dem vom BMF in seiner Stellungnahme vorgebrachten verbindlichen Charakter des Organisationshandbuchs stellte der RH die von ihm festgestellten bundesweiten Unterschiede in der Praxis hinsichtlich der Aussetzung der Einbringung gegenüber. Daher sollte das BMF die Kontrollen der Einhaltung der internen Vorgaben auf ihre Wirksamkeit hin verstärken.

Wertberichtigungen

20.1 (1) Seit der Haushaltsrechtsreform 2013 war im Rechnungswesen des Bundes die Bewertung von Forderungen vorgesehen, um ein realistisches Bild der Forderungen im Bundesrechnungsabschluss ausweisen zu können. Dazu bildete das BMF ab dem Jahr 2013 im Bundesrechnungsabschluss Wertberichtigungen⁴⁶ für alle Forderungen mit teilwei-

⁴⁶ Wertberichtigungen auf Forderungen – und damit auch auf Abgabenrückstände der Abgabepflichtigen – waren im Bundesrechnungsabschluss bei teilweiser oder vollständiger Uneinbringlichkeit der Forderungen zu verrechnen (§ 42 Abs. 2 BHV 2013), wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt war:

- Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über einen Schuldner oder Ablehnungen eines Konkursverfahrens wegen unzureichender Masse,
- nachhaltig vergebliche Einbringungsverfahren (Aussetzung der Einbringung),
- wenn ein aufrechter Rechtsbestand einer Zahlungserleichterung verknüpft mit der Bewertung einer Uneinbringlichkeit vorlag (Aussetzung der Einhebung).

Risikopotenziale

ser oder vollständiger Uneinbringlichkeit. Im Bereich der öffentlichen Abgaben betrafen die Wertberichtigungen Rückstände der Abgabepflichtigen, die von der Einhebung bzw. Einbringung ausgesetzt waren, sowie Konkursforderungen aus laufenden Insolvenzverfahren. Vor der Haushaltsrechtsreform 2013 hatte es keine Vorsorgen für zweifelhafte Forderungen gegeben, um ein realistischeres Bild der einbringlichen Forderungen abbilden zu können.

Im Bundesrechnungsabschluss 2013 waren rd. 4,128 Mrd. EUR als Wertberichtigungen zu Forderungen aus Abgaben bei den Finanzämtern ausgewiesen. Damit war für mehr als die Hälfte der gesamten Abgabenrückstände zum 31. Dezember 2013 (7,674 Mrd. EUR) eine Wertberichtigung angesetzt. Im Bundesvoranschlag für 2013 war eine Zuweisung zur Wertberichtigung ebenso wenig budgetiert wie Forderungsabschreibungen (Löschungen und Nachsichten). In den Bundesvoranschlägen für 2014 und 2015 waren insgesamt für Zuweisungen zu Wertberichtigungen und Forderungsabschreibungen (inkl. Zollverwaltung) 1,09 Mrd. EUR (2014) und 1,05 Mrd. EUR (2015) vorgesehen.

(2) Wie in TZ 19 dargestellt war die Vorgangsweise hinsichtlich der Aussetzung der Einbringung von Rückständen bei den Finanzämtern nicht einheitlich. Damit basierte die vom BMF vorgenommene Wertberichtigung der Rückstände der Abgabepflichtigen auf unterschiedlich erarbeiteten Grundlagen.

Die Altersstruktur der Abgabenrückstände zog das BMF für die Berechnung der Wertberichtigungen nicht heran.

- 20.2** Der RH anerkannte, dass der Bundesrechnungsabschluss seit der Haushaltsrechtsreform 2013 mit den Wertberichtigungen für zweifelhafte Forderungen ein realistischeres Bild der Forderungen des Bundes abbildete. Er wies jedoch kritisch darauf hin, dass hinsichtlich der Abgabeforderungen der Finanzverwaltung und damit der Gesamtrückstände der Abgabepflichtigen zum 31. Dezember 2013 (7,674 Mrd. EUR) die Wertberichtigungen und damit die zweifelhaften Forderungen mit 4,128 Mrd. EUR höher als die einbringlichen Abgabeforderungen (3,546 Mrd. EUR) waren.

Zudem kritisierte der RH, dass jene vom BMF auf Basis der von der Einbringung ausgesetzten Rückstände gebildeten Wertberichtigungen das reale Bild der Einbringungswahrscheinlichkeit nicht zuverlässig abbildeten. Dies war auf die unterschiedlichen Vorgangsweisen der Finanzämter hinsichtlich der Aussetzung der Rückstände von der Einbringung (siehe TZ 17) zurückzuführen.

Der RH empfahl dem BMF, eine geeignete Vorgangsweise zur Ermittlung der Wertberichtigungen sicherzustellen, um das reale Bild der Einbringungswahrscheinlichkeit abbilden zu können.

- 20.3** *Laut Stellungnahme des BMF setzten sich die Wertberichtigungen aus den Faktoren Aussetzung der Einhebung, Aussetzung der Einbringung, Insolvenzverfahren sowie Löschungen und Nachsichten zusammen.*

Die Aussetzung der Einhebung könne von den Finanzämtern kaum beeinflusst werden, weil eine hohe Abhängigkeit von Prüfungsverfahren und deren Ergebnissen bestünde und das Bestreben, über den Rechtsmittelweg zu einer Reduktion der Vorschriften zu kommen, eine steigende Tendenz aufweise.

Ebenfalls nicht beeinflussbar sei die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens (abgesehen von jenen Fällen, in denen die Finanzämter früher einen Insolvenzantrag stellen könnten). Die einzige Position, bei der es zu einer Verwerfung kommen könne, sei daher die unterschiedliche Vorgangsweise bei Aussetzungen der Einbringung.

- 20.4** Der RH entgegnete dem BMF, dass – während die Stellungnahme des BMF die Beeinflussbarkeit der Berechnungsbasis für die Wertberichtigungen durch die Finanzämter argumentierte – die Empfehlung des RH darauf abzielte, für die Wertberichtigungen im Bundesrechnungsabschluss die reale Einbringungswahrscheinlichkeit zuverlässig abzubilden. Dazu wäre zu evaluieren, ob Kriterien wie bspw. die Altersstruktur der Rückstände – wie dies auch in der betrieblichen Buchführung erfolgt – als Basis für die Berechnung der Wertberichtigungen geeigneter wären als die derzeit angewandten (Aussetzung der Einhebung bzw. Insolvenz).

Nicht umgesetzte
Empfehlungen

- 21.1** Der bundesweite Fachbereich des BMF, die Interne Revision des BMF und der RH hatten bereits in früheren Überprüfungen der Abgabeneinbringung Empfehlungen zur Verringerung bzw. Beseitigung der in TZ 7 bis 19 aufgezeigten Risikopotenziale ausgesprochen; die Umsetzung der Empfehlungen, die zum Teil bis zum Jahr 2007 zurückreichten, war, wie der RH bei der gegenständlichen Gebarungsüberprüfung feststellte, nach wie vor offen:

Risikopotenziale

Tabelle 10: Frühere Empfehlungen zur Abgabeneinbringung und Umsetzungsstand

Empfehlung	Quelle	Umsetzungsstand	siehe TZ
Schaffung einer amtsübergreifenden Informationsplattform zur Früherkennung von Betrugsfällen	RH	offen	7
Darlegung der wirtschaftlichen Lage in Löschungsbescheiden	Audits BMF	offen	10
zeitnahe und durchgängige Prüfung der Haftungsvoraussetzungen	Audits BMF	offen	11
zeitnahe und vermehrte Beantragung von Insolvenzverfahren	Audits BMF	offen	12
vermehrte Außenprüfungsmaßnahmen bei Kleinbetrieben	RH	offen	13
Analyse der Löschungen	Interne Revision BMF	offen	16
zeitnahe Löschung bei Vorliegen der Voraussetzungen – v.a. bei Altfällen	Audits BMF	offen	17
Entwicklung eines Kennzahlensystems zur Messung des Zahlungsverhaltens (inkl. Altersstruktur)	Interne Revision BMF	offen	18

Quelle: RH

21.2 Der RH kritisierte nachdrücklich, dass die seit 2007 laufend aufgezeigten Schwachstellen im Bereich der Abgabeneinbringung zu keinen ausreichenden Maßnahmen der Risikosteuerung geführt hatten.

Der RH empfahl dem BMF, die Umsetzung der Empfehlungen vorangegangener Prüfungen der Internen Revision des BMF, des bundesweiten Fachbereichs des BMF und des RH rasch voranzutreiben.

Zusammenfassende Bemerkungen zum Forderungsmanagement

22.1 (1) Zusammengefasst waren die Rückstände und Löschungen auf das Fehlen folgender Bestandteile eines gesamthaften Forderungsmanagements zurückzuführen. Es fehlte(n)

- die Erfassung der Löschungen und des abgabenrechtlichen Vorlebens in den Grunddaten (siehe TZ 7 und 8),
- die Verknüpfung abgabenrechtlich relevanter Informationen in den Grunddaten für eine Gesamtsicht hinsichtlich des Risikos (siehe TZ 8),
- zeitnahe Risikoanalysen im Vorfeld und zeitnahe Erhebungs- und Außenprüfungsmaßnahmen (siehe TZ 13),
- Analysen der Löschungen hinsichtlich Risikopotenzialen (siehe TZ 16),
- Altersstrukturanalysen der Rückstände (siehe TZ 18),



Zusammenfassende Bemerkungen zum Forderungsmanagement



Löschung von Abgabenrückständen

- Informationen hinsichtlich des einbringlichen Mehrergebnisses (siehe TZ 28).

Konträr dazu war die Optimierung des Forderungsmanagements zum gezielten Abbau der Abgabenrückstände während des gesamten Prüfungszeitraums (2010 bis 2013) als Schwerpunktziel des BMF zur zeitnahen und richtigen Abgabenerhebung des BMF definiert.

(2) Die folgende Tabelle zeigt die Entwicklung des Gesamtrückstandes im Vergleich zum Abgabenaufkommen für die Jahre 2010 bis 2013:

Tabelle 11: Gesamtrückstand im Vergleich zum Abgabenaufkommen

	2010	2011	2012	2013
	in Mio. EUR			
Abgabenaufkommen	65.491,80	69.857,68	73.153,10	76.370,36
Gesamtrückstand zum 31. Dezember	6.680,39	6.904,02	7.271,65	7.674,13
Verhältnis Gesamtrückstand zum Abgabenaufkommen	1:10	1:10	1:10	1:10

Quellen: BMF; RH

Das Verhältnis des Gesamtrückstandes zum Abgabenaufkommen blieb mit 1:10 über die Jahre 2010 bis 2013 konstant.

Zur Hebung des – aus dem Schwerpunktziel des BMF abgeleiteten und in TZ 7 bis 19 aufgezeigten – Optimierungspotenzials hinsichtlich eines aktiven Forderungsmanagements des BMF fehlte ein abgestimmtes Gesamtkonzept als integrierter Bestandteil des Risikomanagements, das schon beim Entstehen des Abgabenspruchs und der Reduktion des Risikos eines Forderungsausfalls im Vorfeld ansetzte. Die vom BMF gesetzten Maßnahmen – Analyse der Größtrückstände und der von der Einhebung ausgesetzten Rückstände sowie Liquiditätsprüfungen – blieben Einzelmaßnahmen. Das Forderungsmanagement erfolgte v.a. durch die Abgabensicherung im Nachhinein, wenn die Rückstände bereits entstanden waren.

(3) Über das aufgezeigte Optimierungspotenzial hinausgehend fehlten für ein aktives Forderungsmanagement im Sinn des Schwerpunktziels des BMF weiters gezielte Maßnahmen zur Früherkennung von drohenden Forderungsausfällen – einerseits eine generelle Risikobeurteilung (Bonitätsbewertung) im Vorfeld, andererseits eine standardisierte Risikobeurteilung im Einzelfall.

Zusammenfassende Bemerkungen zum Forderungsmanagement

Nach Angaben des BMF habe es einen Vorschlag für eine Bonitätsbewertung, basierend auf internen und externen Informationsquellen, erarbeitet, dieser habe jedoch aufgrund knapper IT-Ressourcen noch nicht umgesetzt werden können.

Eine standardisierte Risikoeinstufung der aktuellen Rückstände im Einzelfall fehlte im Hinblick auf eine Fokussierung von zeitnahen Einbringungsmaßnahmen. Den Mitarbeitern in den Finanzämtern im Bereich Abgabeneinbringung war es grundsätzlich nicht möglich, aufgrund der Datenlage systematisch Risikofälle frühzeitig zu erkennen. Gerade diese Risikofälle trugen aber zu erheblichen Abgabenausfällen bei.

Da das BMF den Finanzämtern keine generellen und standardisierten Hilfestellungen für eine Risikoeinstufung der aktuellen Abgabenrückstände in der Abgabeneinbringung zur Verfügung stellte, entwickelte bspw. ein Teamleiter für sein Team als Arbeitshilfe einen Risikotest, um die Erkennung und zeitnahe Bearbeitung der Risikofälle zu erleichtern.

- 22.2** (1) Der RH kritisierte, dass – obwohl die Optimierung des Forderungsmanagements als Schwerpunktziel des BMF für die richtige Abgabenerhebung definiert war – das BMF kein Gesamtkonzept hatte, welches sicherstellte, dass Ausfallsrisiken bereits ab dem Entstehen des Abgabenanspruchs so gering wie möglich gehalten wurden.

Der RH bemängelte, dass das Forderungsmanagement primär im Nachhinein⁴⁷ durch die Abgabensicherung erfolgte und damit nicht geeignet war, drohende Forderungsausfälle bereits frühzeitig zu erkennen. Analysen im Vorfeld betreffend das Risikopotenzial von Abgabepflichtigen und darüber, ob die vorliegenden Informationen ausreichend waren, um potenzielle Forderungsausfälle frühzeitig erkennen und vermeiden zu können, fehlten ebenso wie eine Risikobeurteilung im Sinne einer Bonitätsbewertung.

Der RH empfahl daher dem BMF, die Entwicklung eines strukturierten Gesamtkonzepts für ein aktives Forderungsmanagement voranzutreiben; das Forderungsmanagement sollte bereits bei Entstehen der Abgabeforderung ansetzen mit dem Ziel, das Risiko von Zahlungsausfällen und Rückständen sowie „Alt-Rückstände“ (siehe TZ 17 und 18) durch so früh wie möglich gesetzte Maßnahmen zu minimieren. In dieses Gesamtkonzept wären jedenfalls folgende Maßnahmen miteinzubeziehen, um den aufgezeigten Risikopotenzialen entgegenwirken zu können:

⁴⁷ Der Rückstand war bereits entstanden.

- Erfassung der Löschungen und des abgabenrechtlichen Vorlebens in den Grunddaten (siehe TZ 7 und 8),
- Verknüpfung abgabenrechtlich relevanter Informationen in den Grunddaten für eine Gesamtsicht hinsichtlich des Risikos (siehe TZ 8),
- zeitnahe Risikoanalysen im Vorfeld und zeitnahe Erhebungs- und Außenprüfungsmaßnahmen (siehe TZ 13),
- Analysen der Löschungen hinsichtlich Risikopotenzialen (siehe TZ 16),
- Altersstrukturanalysen der Rückstände (siehe TZ 18),
- Informationen hinsichtlich des einbringlichen Mehrergebnisses (siehe TZ 28).

Weiters empfahl der RH dem BMF, die Einführung einer Bonitätsbewertung für eine Risikobeurteilung voranzutreiben.

(2) Darüber hinaus kritisierte der RH, dass es der Abgabeneinbringung selbst nicht möglich war, eine standardisierte Risikoeinstufung der Rückstände anhand bestimmter automatisierter Parameter vorzunehmen, um Risikofälle prioritär bearbeiten zu können. Somit waren die (Hoch-)Risikofälle nicht rechtzeitig erkennbar, um rasch zu handeln und in der Folge das Entstehen uneinbringlicher Abgabenrückstände zu verhindern.

Der RH empfahl dem BMF, eine standardisierte Risikoeinstufung der aktuellen Rückstände zu entwickeln. Für die Bearbeitung der Hochrisikofälle wäre der Einsatz von Spezialisten zu erwägen.

22.3 (1) *Laut Stellungnahme des BMF beabsichtige es, mittelfristig im Rahmen eines Organisationsentwicklungsprojekts die Abgabensicherung umfassend (Arbeitsabläufe, Prozesse, Personalbedarf, Arbeitsunterlagen und Steuerungsinstrumente) zu beleuchten. In diesem Kontext sollen auch die Kernaufgaben der Abgabensicherung analysiert und optimiert werden.*

(2) *Auch sei geplant – so das BMF in seiner Stellungnahme weiter –, den Abgabensicherungs-Teams einen weiteren höher bewerteten Experten – u.a. für die Bearbeitung von Hochrisikofällen, Haftungen etc. – zur Verfügung zu stellen. Ein diesbezüglicher Bewertungsantrag zur*

Aufstockung der A2-Komponente in den Abgabensicherungs-Teams sei derzeit beim BKA anhängig.

Internes Kontrollsystem

Erfassung des Genehmigenden

23.1 In den elektronischen Verfahren⁴⁸ war für die Finanzämter der Genehmigende einer Löschung oder Nachsicht nicht ersichtlich; für die Finanzämter ersichtlich war nur der letzte Sachbearbeiter. Mangels solcher Information war es den Finanzämtern nicht möglich, zu kontrollieren, ob alle Vorschriften im Zusammenhang mit der Genehmigung von Löschungen und Nachsichten eingehalten wurden. Eine Abfrage des Genehmigenden war nur der IT-Sektion des BMF möglich.

Der RH hatte bereits in seinem Bericht „Einbringung von Abgabenrückständen“ (Reihe Bund 2007/14) festgestellt, dass die jederzeitige Nachvollziehbarkeit des Genehmigenden auf Ebene der Finanzämter unabdingbare Voraussetzung für ein effizientes Kontrollsystem war.

23.2 Der RH bemängelte erneut die fehlende Anzeige des Genehmigenden in den elektronischen Verfahren.

Er empfahl dem BMF, die elektronischen Verfahren um die Anzeige des Genehmigenden einer Löschung bzw. Nachsicht zu erweitern und für die Finanzämter entsprechende Auswertungsmöglichkeiten zu schaffen.

23.3 *Das BMF merkte zu dieser Empfehlung in seiner Stellungnahme an, dass im Genehmigungserlass die Genehmigungen bzw. das Vier-Augen-Prinzip geregelt seien. Die von den Mitarbeitern selbst bearbeiteten und genehmigten Löschungen könnten jederzeit von den Abgabensicherungs-Teamleitern gefiltert und in Eigenverantwortung stichprobenartig quartalsweise kontrolliert werden.*

23.4 Nach Ansicht des RH kann eine etwaige Listenabfrage nicht die Anzeige des Genehmigers bei der konkreten jeweiligen Löschung ersetzen, da jederzeit im Einzelfall im elektronischen Verfahren nachvollziehbar sein sollte, wer eine konkrete Löschung genehmigt hat und letztlich dafür verantwortlich ist. Der RH verblieb deshalb bei seiner Feststellung, dass die jederzeitige Nachvollziehbarkeit durch Anzeige des Genehmigenden und nicht nur des letzten Sachbearbeiters in den elektronischen Verfahren bei der jeweiligen konkreten Löschung für ein effizientes Kontrollsystem unabdingbar ist und hielt seine Empfehlung aufrecht.

⁴⁸ Löschungs- und Genehmigungsverfahren, elektronischer Einbringungsakt

Vier-Augen-Prinzip
und Kontrollen im
Finanzamt

24.1 (1) Gemäß einem Strategiepapier des BMF vom April 2010 über ein Internes Kontrollsystem⁴⁹ für die Finanzverwaltung war „dafür Sorge zu tragen, dass in diesen Fällen [gemeint waren v.a. Erledigungen mit hohem Risiko, wie insbesondere bei hohen Gutschriftsbeträgen] keine durchgehende Erledigung durch eine Person erfolgt. Es wird angestrebt, das Vier-Augen-Prinzip in den IT-Verfahren abzubilden.“

Demgegenüber sah der Genehmigungserlass des BMF⁵⁰ vom Dezember 2013 im Rahmen der dort definierten Betragsgrenzen Erledigungen und Genehmigungen von Löschungen und Nachsichten durch eine Person – den Sachbearbeiter – vor.

Um eine Kontrolle dieser in Eigenverantwortung genehmigten Fälle sicherzustellen, sah der Genehmigungserlass weiters eine begleitende und nachgängige, stichprobenweise und nicht vorhersehbare Kontrolle dieser Fälle durch die Vorgesetzten vor. Diese hatten die Kontrollen regelmäßig durchzuführen und in einer eigenen Liste und im (elektronischen) Akt zu dokumentieren. Die Auswahl der Kontrollfälle sollte risikoorientiert und unter Bedachtnahme auf Malversationsfälle erfolgen. IT-unterstützte Listen (Revisionslisten) standen den Vorgesetzten für die Kontrolle von Löschungen und Nachsichten jedoch nicht zur Verfügung.

(2) Die vom RH überprüften Finanzämter führten die Kontrollen nicht wie vorgesehen durchgängig durch bzw. dokumentierten sie nicht systematisch in einer Kontrollliste. Die Finanzämter begründeten dies mit Zeitmangel sowie mit fehlenden Revisionslisten. Die Fallauswahl war überdies für die Vorgesetzten mangels Anzeige des Genehmigenden im IT-System, mangels betragsmäßiger Filtermöglichkeit und mangels Anzeige des Genehmigers in der IT aufwändig (siehe TZ 23).

(3) Eine Eigengenehmigung einer durch einen Teamexperten-Spezial (TEXs)⁵¹ als Sachbearbeiter bearbeiteten Löschung bzw. Nachsicht war bis zur Genehmigungsgrenze seines Vorgesetzten (des Teamleiters) technisch möglich. Laut Genehmigungserlass war eine solche Eigengenehmigung nicht zulässig.

⁴⁹ Strategiepapier Internes Kontrollsystem, GZ BMF 080300/0001-IV/2/2010 vom 6. April 2010

⁵⁰ Genehmigungserlass GZ BMF-280000/0235-IV/2/2013 vom 16. Dezember 2013

⁵¹ Diesem war im IT-System eine eigene Rolle als ständiger Vertreter des Teamleiters zugewiesen, mit der er die Genehmigungsrechte eines Teamleiters erhielt.

Internes Kontrollsystem

24.2 Der RH kritisierte, dass bei den Löschungen und Nachsichten – anders als im Strategiepapier des BMF aus 2010 bei Erledigungen mit hohem Risiko dargelegt – kein durchgängiges Vier-Augen-Prinzip und keine durchgängigen Kontrollen bestanden. Dies führte zu einem Malversations- und Kontrollrisiko.

Auch kritisierte der RH, dass keine technische Sperre für Eigengenehmigungen der Teamexperten-Spezial bis zur Genehmigungsgrenze des Teamleiters eingerichtet war.

Der RH empfahl dem BMF, im Sinne des Strategiepapiers des BMF aus 2010 ein durchgängiges Vier-Augen-Prinzip für Löschungen und Nachsichten durch technische Bearbeitungssperren in der IT zu implementieren.

Bis zur Umsetzung des Vier-Augen-Prinzips empfahl der RH dem BMF, jedenfalls die Kontrolle der eigenverantwortlich genehmigten Fälle sicherzustellen und dazu den Finanzämtern elektronische Kontrolllisten (Revisionslisten) für Löschungen und Nachsichten zur Verfügung zu stellen. Weiters wäre das aus der technischen Möglichkeit der Genehmigung eigener Erledigungen durch den Teamexperten-Spezial bis zur Genehmigungsgrenze resultierende Risiko durch eine IT-Sperre auszuschalten.

24.3 (1) *Das BMF wies in seiner Stellungnahme zur Empfehlung eines durchgängigen Vier-Augen-Prinzips für Löschungen und Nachsichten durch technische Bearbeitungssperren in der IT darauf hin, dass bestimmte Nachsichten nur durch Abgabensicherungs-Teamleiter bzw. durch Vorstände genehmigt werden könnten. Es sei auch IT-mäßig sichergestellt (IT-Sperre), dass der Bearbeiter nicht gleichzeitig Genehmiger sein könne.*

(2) *Hinsichtlich der elektronischen Kontrolllisten sei aus Sicht des BMF das Vier-Augen-Prinzip bei bestimmten Löschungen und bei Nachsichten generell durch den Genehmigungserlass und die diesbezügliche IT-Sperre umgesetzt.*

(3) *Betreffend eine technische Sperre für eigene Erledigungen durch den Teamexperten-Spezial sah das BMF keinen Handlungsbedarf. Es entspreche nicht dem Grundsatz der eigenverantwortlichen Erledigung durch Mitarbeiter, dass sie keinen Fall selbständig erledigen könnten.*

24.4 (1) Der RH verwies gegenüber der Stellungnahme des BMF zum durchgängigen Vier-Augen-Prinzip für Löschungen und Nachsichten durch technische Bearbeitungssperren auf seine Feststellungen im Zuge der

Gebarungsüberprüfung: Zur Zeit der Gebarungsüberprüfung war IT-mäßig nicht durchgängig sichergestellt, dass der Bearbeiter nicht gleichzeitig Genehmiger war. Er hielt daher nachdrücklich seine Empfehlung aufrecht, im Sinne des Strategiepapiers des BMF aus 2010 ein durchgängiges Vier-Augen-Prinzip für Löschungen und Nachsichten durch technische Bearbeitungssperren in der IT zu implementieren.

(2) Hinsichtlich der elektronischen Kontrolllisten hielt der RH seine Empfehlung aufrecht, die Kontrolle der eigenverantwortlich genehmigten Fälle sicherzustellen und dazu elektronische Kontrolllisten zur Verfügung zu stellen, um damit die nicht vorhersehbaren Kontrollen dieser Fälle durch die Vorgesetzten zu gewährleisten.

(3) Zum vom BMF in seiner Stellungnahme verneinten Handlungsbedarf betreffend technische Sperren für eigene Erledigungen wies der RH das BMF darauf hin, dass zur Zeit der Gebarungsüberprüfung Eigengenehmigungen durch Teamexperten-Spezial über die Betragsgrenze der in Eigenverantwortung genehmigten Fälle hinaus auch bis zur Genehmigungsgrenze des Teamleiters technisch möglich waren. Der RH hielt deshalb seine Empfehlung aufrecht, das aus der technischen Möglichkeit der Genehmigung eigener Erledigungen durch den Teamexperten-Spezial bis zur Genehmigungsgrenze des Teamleiters resultierende Risiko durch eine IT-Sperre auszuschalten. Damit wäre der vom BMF angesprochene Grundsatz der eigenverantwortlichen Erledigung auch nicht berührt, sofern diese Erledigungen im Rahmen der festgelegten Zuständigkeiten erfolgten.

Externe Kontrollen und Berichtspflichten

- 25.1** (1) Die Finanzämter hatten vor Gewährung einer Nachsicht ab einem bestimmten Betrag die Zustimmung des BMF einzuholen. Dennoch kam in der Praxis die Gewährung von Nachsichten ohne diese Zustimmung des BMF vor⁵², weil die Einholung der Zustimmung vor Gewährung einer Nachsicht nicht durch eine IT-Sperre sichergestellt war.
- 25.2** Der RH kritisierte, dass nicht elektronisch sichergestellt war, vor Gewährung einer Nachsicht ab einer bestimmten Betragsgrenze die Zustimmung des BMF einzuholen.

Der RH empfahl dem BMF, die Einhaltung der Vorlagepflicht der Finanzämter bei Nachsichten elektronisch – etwa durch eine betragsmäßige IT-Sperre – sicherzustellen.

⁵² So holte ein vom RH überprüfetes Finanzamt irrtümlich die Zustimmung erst nach Durchführung der Gewährung der Nachsicht ein, weil die Gewährung der Nachsichten in dem betragsmäßigen Ausmaß nach Angabe des Finanzamtes nicht zum Tagesgeschäft gehörte.

Internes Kontrollsystem

25.3 *Laut Stellungnahme des BMF erscheine die IT-Sperre bei Nachsichten nicht sinnvoll, weil nur das zuständige Finanzamt den Bescheid genehmigen könne (nach Einholung der Zustimmung des BMF) und nicht das BMF.*

25.4 Der RH entgegnete dem BMF, dass die Sicherstellung der vorherigen Einholung der Zustimmung des BMF durch eine IT-Sperre der Genehmigung des Bescheides durch das Finanzamt nicht entgegensteht. Der RH hielt daher seine Empfehlung aufrecht.

26.1 (1) Im Gegensatz zu den Nachsichten waren beabsichtigte Löschungen nicht dem BMF zur Zustimmung vorzulegen. Seit dem Jahr 2012 bestand allerdings für Löschungen ab einem bestimmten Betrag ein Berichtswesen und damit eine Meldeverpflichtung an das BMF unmittelbar nach Durchführung der Löschung. Diese Meldungen sollten Informationen zur Bezeichnung des Falles (Region, Dienststelle, Steuernummer), den gelöschten Betrag, eine kurze verbale Fallinformation zu Sachverhalt und Begründung samt Darstellung der wirtschaftlichen Lage sowie den Löschungsbescheid enthalten.

Die Löschungsmeldungen erfolgten über den elektronischen Akt des BMF (ELAK) und waren nicht in den elektronischen Einbringungsakt der Finanzverwaltung eingebunden.

(2) In der Praxis erfolgten die Löschungsmeldungen nicht immer zeitnahe. So betrug die größte Zeitspanne zwischen Löschung und Meldung an das BMF mehr als zehn Monate. Das BMF überprüfte halbjährlich den Eingang der Löschungsmeldungen. Der Informationsumfang und damit die Aussagekraft der Löschungsmeldungen waren im Sachverhalt – auch mangels detaillierter Anforderungen in der Vorgabe – sehr unterschiedlich. So berichteten einige Finanzämter ausführlich auch über die Prüfung der Haftungsvoraussetzungen oder andere wesentliche Einbringungsmaßnahmen, über die Entstehung des gelöschten Rückstandes (bspw. aus einer Betriebsprüfung, Betrugsfall), die betroffenen Abgabenarten, den Entstehungszeitraum und über etwaige Rechtsmittelverfahren. Meldungen anderer Finanzämter wiederum waren sehr kurz gehalten und enthielten wenig Informationen zum Sachverhalt.

26.2 (1) Der RH kritisierte, dass Löschungsmeldungen nicht immer zeitnahe, sondern mit einer Verspätung von bis zu mehr als zehn Monaten erfolgten. Sie erfüllten damit den Zweck einer aktuellen Managementinformation zu Steuerungszwecken nicht.

Der RH empfahl dem BMF, die Meldung von Löschungen ab einem bestimmten Betrag durch die Finanzämter an das BMF unmittelbar ohne zeitliche Verzögerung – und damit im Sinne der BMF-eigenen Vorschriften – sicherzustellen.

(2) Der RH kritisierte die umfänglich und von der Aussagekraft unterschiedlichen Löschungsmeldungen der Finanzämter, welche eine Auswertbarkeit erschwerten. Nach Ansicht des RH sollten Löschungsmeldungen zum Zweck zielgerichteter Steuerungsinformationen jedenfalls einen Überblick über die Entstehung und die Ursache gelöschter Rückstände ermöglichen.

Der RH empfahl dem BMF, von den Finanzämtern standardisierte Löschungsmeldungen zu verlangen, die alle steuerrelevanten Inhalte – v.a. die Ursachen (z.B. Betrug) und Auslöser (z.B. Betriebsprüfung) des zu löschenden Abgabenrückstandes, die Abgabenarten und den Zeitraum der gelöschten Abgaben, etwaige Rechtsmittel, das Zustandekommen des Rückstandes im zeitlichen Ablauf – sowie auch alle wesentlichen Einbringungsschritte – wie bspw. die Prüfung der Haftungsvoraussetzungen – enthalten sollten.

Um die Qualität dieser Managementinformation zu steigern, empfahl der RH dem BMF weiters, die best practices der Löschungsmeldungen zu erheben und um etwaige weitere relevante Managementinformationen – v.a. im Hinblick auf die Historie des Abgabenrückstandes – zu ergänzen. Diese wären den Finanzämtern im Sinne eines Wissenstransfers im Rahmen von Informationsveranstaltungen vorzustellen, zu diskutieren und die Ergebnisse als Vorgabe im Rahmen eines Arbeitsbegriffs in das Organisationshandbuch der Finanzverwaltung einzuarbeiten. Das BMF sollte anschließend mit diesen Informationen Analysen dahingehend durchführen, worauf Löschungen (bei Großbeträgen) typischerweise zurückzuführen sind, um daraus gezielte Steuerungsmaßnahmen ableiten zu können (siehe TZ 16).

(3) Der RH kritisierte, dass eine Einbindung der Löschungsmeldungen in den elektronischen Einbringungsakt nicht vorgesehen war. Der elektronische Einbringungsakt enthielt dadurch nicht die vollständigen Informationen zum Einbringungsverfahren.

Der RH empfahl dem BMF, die Löschungsmeldungen und allfällige Rückmeldungen des BMF im jeweiligen elektronischen Einbringungsakt zu speichern, um dessen Vollständigkeit sowie die Nachvollziehbarkeit sicherzustellen.

Internes Kontrollsystem

26.3 (1) Das BMF teilte in seiner Stellungnahme mit, die Finanzämter betreffend die unmittelbare Meldung von Löschungen auf die Einhaltung der erlassmäßigen Regelung hinzuweisen.

(2) Über die derzeit bestehenden standardisierten Löschungsmeldungen hinausgehende Löschungsmeldungen schienen – so die Stellungnahme des BMF weiter – ebenso entbehrlich wie Analysen der Informationen aus den standardisierten Löschungsmeldungen. Die Finanzverwaltung habe weder die personellen noch die IT-mäßigen Möglichkeiten, um die in der Empfehlung geforderten Maßnahmen umzusetzen.

Hinsichtlich der Erhebung der best practices der Löschungsmeldungen bestünden schon derzeit Kommunikations- und Informationsstrukturen, wie bspw. Abgabensicherungs-Tage sowie Abgabensicherungs-Teamleiternetzwerke; diese ermöglichten den Austausch von Best-practice-Varianten im Zusammenhang mit Löschungen. Ein gesonderter – über das Organisationshandbuch hinausgehender – Arbeitsbehelf erscheine nicht zweckmäßig.

(3) Die Empfehlung zur Speicherung der Löschungsmeldungen und allfälliger Rückmeldungen im jeweiligen elektronischen Einbringungsakt werde das BMF aufnehmen.

26.4 Der RH entgegnete dem BMF, dass seiner Ansicht nach weitere steuerungsrelevante Informationen in den Löschungsmeldungen und anschließende Analysen keineswegs entbehrlich waren, da die Löschungsmeldungen zum Zweck zielgerichteter Steuerungsinformationen jedenfalls einen Überblick über die Entstehung und die Ursache gelöschter Rückstände ermöglichen sollten. Mit den Analysen häufiger Ursachen und signifikanter Merkmale von Löschungen wären zielgerichtete Steuerungsmaßnahmen abzuleiten, um in künftigen Fällen einen Abgabenausfall durch Löschungen präventiv durch geeignete Maßnahmen bereits zum Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenspruchs bzw. -rückstands zu vermeiden. Der RH hielt deshalb seine Empfehlung aufrecht, von den Finanzämtern standardisierte Löschungsmeldungen zu verlangen, welche die in der Empfehlung des RH angeführten steuerungsrelevanten Inhalte umfassen sollten, um daraus zielgerichtete Analysen für gezielte Steuerungsmaßnahmen durchzuführen.

27.1 (1) Mit dem Berichtswesen für die Löschungen führte das BMF ab 2012 eine nachträgliche, von den Finanzämtern losgelöste Qualitätskontrolle für Löschungen – die sogenannte Löschungskontrolle – ein. Im Sinne eines Internen Kontrollsystems und zum Zwecke der Qualitätssicherung sollte der bundesweite Fachbereich des BMF demnach ex post und stichprobenweise mindestens 20 % der Löschungsfälle mit einem Löschungsbetrag von mehr als 500.000 EUR hinsichtlich der Kriterien Richtigkeit, Nachvollziehbarkeit und Effizienz kontrollieren. Die Auswahl der Fälle sollte der bundesweite Fachbereich treffen; dies nach risikoorientierten Kriterien aus den Löschungsmeldungen der Finanzämter sowie aus einer vom BMF zur Verfügung gestellten Liste durchgeführter Löschungen mit Löschungsbeträgen über 500.000 EUR. Als Risikokriterien waren neben dem Löschungsbetrag die Branche, die Rechtsform, die Betriebskategorie, ein etwaiger steuerlicher Vertreter, das Datum des letzten Rückstandsausweises sowie die Eröffnung des letzten Einbringungsaktes in der Liste erfasst. Weitere Risikokriterien waren nicht erfasst.

(2) Über das Ergebnis der Löschungskontrollen hatte der bundesweite Fachbereich Befunde zu erstellen und dem BMF zu übermitteln. Bei Bedarf erfolgten Rückfragen bzw. Ersuchen um weitere Veranlassungen durch die Finanzämter. Die Befunde waren nicht im elektronischen Einbringungsakt zu erfassen. Die Finanzämter hatten daher keine Kenntnis von den Inhalten der Befunde. Lerneffekte aus den durchgeführten Löschungskontrollen, die über den Einzelfall hinausgehend von bundesweiter Bedeutung waren, stellte das BMF im Rahmen des Auditjahresberichts⁵³ allen Finanzämtern zur Verfügung.

(3) Nachsichten waren nicht in die Löschungskontrollen miteinzubeziehen, für diese war ab einem bestimmten Betrag die Zustimmung des BMF vorgesehen (siehe TZ 25).

(4) Der bundesweite Fachbereich verfehlte in den Jahren 2012 und 2013 die Vorgabe, 20 % der Löschungsfälle zu kontrollieren. Statt 38 Löschungsfällen kontrollierte er in beiden Jahren zusammen neun Löschungsfälle. Für das Jahr 2014 war eine Steigerung der Anzahl der Löschungskontrollen zu erkennen.

(5) Der bundesweite Fachbereich überprüfte nur Fälle mit einem Löschungsbetrag von jeweils mehr als 1 Mio. EUR, nicht – wie vorgesehen – auch jene zwischen 500.000 EUR und 1 Mio. EUR.

⁵³ Der Auditjahresbericht des BMF gibt einen Überblick über die bedeutendsten Empfehlungen und Maßnahmen zu bestimmten Auditthemen des jeweiligen Jahres und weitere Informationen zum Qualitätsmanagement, die über das Audit hinausgehen.

Internes Kontrollsystem

(6) Der bundesweite Fachbereich bewertete in den Befunden neben der Vorgangsweise der Abgabeneinbringung in den Finanzämtern auch die Entstehung der Abgabenrückstände. Dazu waren zum Teil aufwändige Recherchen im elektronischen Abgabensinformationssystem sowie im Prüfverwaltungsprogramm des BMF notwendig, weil diese Daten nicht in der Liste der durchgeführten Löschungen für weitergehende Analysen erfasst waren (siehe TZ 16).

- 27.2 (1) Der RH kritisierte, dass die vom BMF vorgegebene 20%ige Kontrollquote aller Löschungsfälle über 500.000 EUR nicht erfüllt wurde: Statt 38 Löschungsfällen kontrollierte der bundesweite Fachbereich in den Jahren 2012 und 2013 zusammen neun Löschungsfälle. Dadurch stellte das BMF eine umfassende Qualitätssicherung durch den bundesweiten Fachbereich nicht sicher.

Der RH empfahl dem BMF, dafür zu sorgen, dass der bundesweite Fachbereich die erforderlichen Kontrollen im Ausmaß von 20 % der Löschungsfälle mit Beträgen von mehr als 500.000 EUR durchführt.

(2) Der RH kritisierte, dass die Kontrollbefunde des bundesweiten Fachbereichs zu ausgewählten Löschungen nicht im jeweiligen elektronischen Einbringungsakt gespeichert und daher den Finanzämtern nicht bekannt waren. Dadurch entgingen den Finanzämtern wertvolle Steuerungsinformationen und fallbezogene Lerneffekte.

Der RH empfahl dem BMF, dafür zu sorgen, dass die Kontrollbefunde des bundesweiten Fachbereichs zu ausgewählten Löschungen beim jeweiligen Einbringungsakt gespeichert werden und den Finanzämtern die Expertise des bundesweiten Fachbereichs im Sinne einer Feedbackschleife zur Kenntnis gelangt.

(3) Nach Ansicht des RH waren die im Rahmen der Löschungskontrollen erstellten Befunde des bundesweiten Fachbereichs des BMF sehr ausführlich und kritisch, boten – beginnend mit der Entstehung der Rückstände – eine über die Vorgangsweise der Abgabeneinbringung hinausgehende Analyse der Fälle und spiegelten eine profunde Fachkenntnis wider. Der RH bewertete diese Kontrollen durch vom Finanzamt unabhängige ausgewiesene Fachexperten als zweckmäßig und effektiv, weil die Befunde nicht nur generelle Empfehlungen enthielten, sondern darüber hinaus auch wesentliche Managementinformationen und Steuerungsempfehlungen wie Betrugsmuster, Auslöser des Rückstandes und Risikopotenziale (siehe TZ 13).

Der RH kritisierte allerdings, dass das BMF die in den Befunden enthaltenen Informationen nur hinsichtlich der fachlichen Aspekte in den