



**Der
Rechnungshof**

Reihe Bund
2005/12

Bericht des Rechnungshofes

Kontrolle der Mehrwertsteuer

**Parallel Audit des
Rechnungshofes und der
Eidgenössischen Finanzkontrolle**

Rechnungshof
GZ 860.041/002-E1/05

Bisher erschienen

- Reihe Bund 2005/1 Wahrnehmungsbericht des Rechnungshofes
- Ausgliederung der Bundesstaatlichen bakteriologisch-serologischen Untersuchungsanstalt Innsbruck
 - Lehrveranstaltungs- und Prüfungsverwaltung an zwei Fakultäten der Universität Wien
 - Zentrales Wirtschaftsamt (Strafvollzug)
 - Dienstfreistellungen bei den ÖBB
- Reihe Bund 2005/2 Wahrnehmungsbericht des Rechnungshofes
- Kostenersätze an die Wirtschaftsuniversität Wien
 - Österreichische Bundesfinanzierungsagentur: Rechtsträgerfinanzierung
 - Wirksamkeit des INVEKOS
 - Europäischer Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft
- Reihe Bund 2005/3 Wahrnehmungsbericht des Rechnungshofes
- Luftraumüberwachungsflugzeuge:
Kaufverträge
Finanzierung
Gegengeschäftsvertrag
- Reihe Bund 2005/4 Wahrnehmungsbericht des Rechnungshofes
- Leistungskennzahlen in der Bundesverwaltung
 - Österreichisches Konferenzzentrum Wien
 - Internationales Amtssitz- und Konferenzzentrum Wien
 - Bankenaufsicht über die Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank
 - IT-Projekt „Papierlose Außenwirtschaftsadministration“
- Reihe Bund 2005/5 Wahrnehmungsbericht des Rechnungshofes
- Kunsthistorisches Museum mit Museum für Völkerkunde und Österreichischem Theatermuseum
- Reihe Bund 2005/6 Wahrnehmungsbericht des Rechnungshofes
- Bundespolizeidirektion Wien
 - Schienen-Control Österreichische Gesellschaft für Schienenverkehrsmarktregulierung mit beschränkter Haftung

Fortsetzung auf den hinteren Bögen



Bericht des Rechnungshofes

Kontrolle der Mehrwertsteuer

**Parallel Audit des Rechnungshofes und der
Eidgenössischen Finanzkontrolle**

| | | |
|-----------------------|--|-----------|
| Vorbemerkungen | <u>Vorlage an den Nationalrat</u> | <u>1</u> |
| | <u>Darstellung des Prüfungsergebnisses</u> | <u>1</u> |
| | <u>Vorwort des Präsidenten des Rechnungshofes</u> | <u>3</u> |
| | <u>Vorwort des Direktors der Eidgenössischen Finanzkontrolle</u> | <u>5</u> |
| | Kontrolle der Mehrwertsteuer | |
| | Parallel Audit des Rechnungshofes und der | |
| | Eidgenössischen Finanzkontrolle | |
| | <u>Kurzfassung</u> | <u>7</u> |
| | <u>L'essentiel en bref</u> | <u>10</u> |
| | <u>Summary</u> | <u>13</u> |
| | <u>Prüfungsablauf und -gegenstand</u> | <u>17</u> |
| | <u>Statistischer Überblick</u> | <u>18</u> |
| | <u>Systematik der Mehrwertsteuer</u> | <u>18</u> |
| | <u>Organisation der Kontrollen</u> | <u>25</u> |
| | <u>Ziele und Aufgaben der Kontrollen</u> | <u>34</u> |
| | <u>Auswahl der Kontrollfälle</u> | <u>36</u> |
| | <u>Anzahl und Dauer der Kontrollen</u> | <u>39</u> |
| | <u>Ergebnis der Kontrollen</u> | <u>44</u> |
| | <u>Empfehlungen</u> | <u>49</u> |
| | <u>Stellungnahmen</u> | <u>49</u> |

Abkürzungen



| | |
|------------|--------------------------------|
| bzw. | beziehungsweise |
| BGBI. | Bundesgesetzblatt |
| BMF | Bundesministerium für Finanzen |
| B-VG | Bundes-Verfassungsgesetz |
| d.h. | das heißt |
| EU | Europäische Union |
| EUR | Euro |
| i.d.(g.)F. | in der (geltenden) Fassung |
| Mill. | Million(en) |
| Mrd. | Milliarde(n) |
| Nr. | Nummer |
| rd. | rund |
| RH | Rechnungshof |
| SFR | Schweizer Franken |
| usw. | und so weiter |
| VAT | Value Added Tax |
| z.B. | zum Beispiel |

Weitere Abkürzungen sind bei der erstmaligen Erwähnung im Text angeführt.

Vorbemerkungen

Vorlage an den Nationalrat

Der RH berichtet dem Nationalrat gemäß Art. 126d Abs. 1 zweiter Satz B-VG nachstehend über das Ergebnis der von ihm durchgeführten Gebarungüberprüfung.

Darstellung des Prüfungsergebnisses

Das in diesem Bericht enthaltene Zahlenwerk beinhaltet allenfalls kaufmännische Auf- und Abrundungen.

Alle personenbezogenen Bezeichnungen werden aus Gründen der Übersichtlichkeit und einfachen Lesbarkeit nur in einer Geschlechtsform gewählt und gelten gleichermaßen für Frauen und Männer.

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

Im Einklang mit dem Motto der INTOSAI „Experientia Mutua Omnibus Prodest“ und in Übereinstimmung mit den strategischen Zielsetzungen der EUROSAI führten der österreichische Rechnungshof und die Eidgenössische Finanzkontrolle eine abgestimmte Prüfung (Parallel Audit) über die Kontrolle der Mehrwertsteuer durch.



Bild: Rechnungshof

*Dr. Josef Moser
Präsident des Rechnungshofes*

Vorwort des Präsidenten des Rechnungshofes

Die Systematik der Umsatzsteuer und dabei insbesondere die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen die in Rechnung gestellte Steuer als so genannte Vorsteuer von der Steuer-Zahllast abzuziehen, führt zu einer hohen Betrugsanfälligkeit. Dieser Umstand erfordert von den Abgabenverwaltungen – in der Schweiz von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, in Österreich vom Bundesministerium für Finanzen und den Finanzämtern – einen erheblichen Mitteleinsatz zur Durchführung der erforderlichen Kontrollen.

Dies war Anlass für den Rechnungshof, gemeinsam mit der Eidgenössischen Finanzkontrolle eine Parallelprüfung über die Kontrolle der Mehrwertsteuer im Rahmen von Außenprüfungen durchzuführen. Der Kontrolle an Ort und Stelle kommt dabei in hohem Maße eine präventive Wirkung zu.

Der Schwerpunkt der Prüfung lag in der Darstellung der Zielsetzungen der Kontrolltätigkeit, der eingesetzten Ressourcen und der Ergebnisse der Kontrollmaßnahmen in den beiden Staaten.

Das Prüfungsergebnis stellt nun die unterschiedlichen Rahmenbedingungen und Vorgehensweisen in den beiden Staaten dar und enthält einen Vergleich der Kontrolltätigkeit in Form von Kennzahlen. Das Prüfungsergebnis soll im Sinne einer „Best Practice“ Grundlage für weiterführende Entscheidungen und Maßnahmen durch die Abgabenverwaltungen sein.

Es ist mir ein Anliegen, die gute Zusammenarbeit der beiden Prüfungsteams während der gesamten Prüfung hervorzuheben. Der damit verbundene Erfahrungsaustausch stellt eine große Bereicherung für die Prüfungstätigkeit des Rechnungshofes dar. Für den Rechnungshof ist diese gelungene Prüfung Anlass für weitere Zusammenarbeit auf internationaler Ebene.

Dr. Josef Moser
Präsident des Rechnungshofes

Bild: Eidgenössische Finanzkontrolle



Kurt Grüter
Direktor der Eidgenössischen Finanzkontrolle

Vorwort des Direktors der Eidgenössischen Finanzkontrolle

Im Herbst 2003 zeichnete sich die Möglichkeit einer gemeinsam koordinierten Prüfung der Außenkontrolle der Mehrwertsteuer in Österreich und der Schweiz ab. Ich bin meinem Kollegen, Herrn Dr. Josef Moser, dankbar, dass er das Projekt einer Parallelprüfung von Beginn weg vorbehaltlos und tatkräftig unterstützte. Die Prüfteams der beiden Aufsichtsbehörden konkretisierten den Prüfungsauftrag und die –strategie und trafen sich regelmäßig, um die Erfahrungen und Prüfergebnisse gegenseitig auszutauschen.

Der vorliegende Bericht präsentiert Ergebnisse, die sowohl interessante Gemeinsamkeiten als auch Unterschiede der Kontrolldichte und des Kontrollresultats veranschaulichen. Beide Länder haben in den Grundzügen das gleiche Umsatzsteuersystem, gehen jedoch unterschiedliche Wege in der Erhebung und Kontrolle dieser Steuer. Die Schweiz versucht, die administrative Belastung der kleinen und mittleren Unternehmen durch eine hohe Umsatzgrenze für die Steuerpflicht in Grenzen zu halten, Österreich mit einem Konzept der Prüfung verschiedener Abgaben und Steuern aus einer Hand. Trotz dieser Unterschiede haben sich für die Schweiz aus dieser Parallel Audit wertvolle Hinweise für ihre Kontrollstrategie und –aktivitäten ergeben.

Die Parallel Audit hat aber auch eindrücklich gezeigt, wie in einem konkreten Aufsichtsbereich Informationen und Erfahrungen nutzbringend für alle Beteiligten ausgetauscht werden können. Für die Eidgenössische Finanzkontrolle hat sie die Vorzüge und Schwachstellen der Kontrollsysteme veranschaulicht und zugleich relativiert. Diese gemeinsame Prüfung ist für die Eidgenössische Finanzkontrolle ein Ansporn, auch in Zukunft über die Landesgrenzen hinweg mit gemeinsamen Prüfungen die Zusammenarbeit mit anderen Rechnungskontrollbehörden zu vertiefen.

Kurt Grüter

Direktor der Eidgenössischen Finanzkontrolle

Kontrolle der Mehrwertsteuer

Parallel Audit des Rechnungshofes und der Eidgenössischen Finanzkontrolle

Kurzfassung

Der österreichische Rechnungshof und die Eidgenössische Finanzkontrolle führten in einer abgestimmten Prüfung (Parallel Audit) einen Vergleich der Kontrolle der Mehrwertsteuer im Rahmen von Außenprüfungen in den beiden Staaten durch. Vergleichsbasis war – soweit nicht anders angeführt – das Jahr 2002.

Kennzahlen

In der Schweiz sind rd. 300.000 Mehrwertsteuerpflichtige registriert; Österreich zählt mehr als eine Million Abgabepflichtige. Die vergleichsweise hohe Zahl in Österreich ergibt sich vor allem durch rd. eine Million steuerlich erfasster Kleinbetriebe; ihre Zahl liegt in der Schweiz bei 186.000.

In der Schweiz waren 160 Inspektoren für die Mehrwertsteuerkontrollen im Außendienst eingesetzt; sie führten rd. 6.700 Prüfungen durch. In Österreich führten 1.746 Prüfer rd. 42.500 Prüfungen durch, die – mit Ausnahme der Umsatzsteuer-Sonderprüfungen – sämtliche anfallenden Bundesabgaben betrafen.

In der Schweiz waren aufgrund der Tätigkeit der Inspektoren rd. 164 Mill. EUR an Mehrwertsteuer nachzufordern. In Österreich ergaben die Außenprüfungen insgesamt rd. 1.293 Mill. EUR an Steuernachforderungen, davon rd. 497 Mill. EUR an Umsatzsteuer.

In der Schweiz ergab eine Prüfung im Durchschnitt eine Nachforderung an Mehrwertsteuer von rd. 24.600 EUR, in Österreich eine Nachforderung aller überprüften Abgaben von rd. 30.400 EUR, davon rd. 11.700 EUR an Umsatzsteuer.

In der Schweiz erzielte ein Inspektor im Durchschnitt Nachforderungen von rd. 1,0 Mill. EUR pro Jahr, in Österreich brachte die Tätigkeit eines Außenprüfers im Durchschnitt Abgabennachforderungen von rd. 0,7 Mill. EUR, davon rd. 0,3 Mill. EUR an Umsatzsteuer.

Die Systematik der Mehrwertsteuer ist in beiden Staaten ähnlich gestaltet. Dennoch bestehende Unterschiede sind bei Interpretation des Vergleiches zu berücksichtigen.

Gesetzgebung

Der Normalsteuersatz beträgt in Österreich 20 %, in der Schweiz 7,6 %. Für den Eintritt der Mehrwertsteuerpflicht bestehen in der Schweiz wesentlich höhere jährliche Umsatzgrenzen als in Österreich; sie betragen 48.585 EUR (75.000 SFR). In Österreich tritt die Steuerpflicht bereits bei Jahresumsätzen von mehr als 22.000 EUR ein. Dies hat Auswirkungen auf die hohe Anzahl an steuerlich erfassten Kleinbetrieben in Österreich.

Aufbauorganisation

In Österreich erfolgt die Erhebung und Kontrolle der Umsatzsteuer – anders als in der Schweiz – gemeinsam mit den Steuern vom Einkommen und Ertrag. Dafür sind auf regionaler Ebene 41 Finanzämter eingerichtet. Die Kontrolle der Großbetriebe erfolgt durch eigene Organisationseinheiten.

Die Mehrwertsteuerkontrollen erfolgen in der Schweiz zentral durch die Eidgenössische Steuerverwaltung in Bern. Die Inspektoren sind in allen Regionen der Schweiz wohnhaft.

Ablauf der Kontrollen

In Österreich ist der Ablauf einer Außenprüfung in einer Dienstweisung geregelt und für jeden Beteiligten transparent. Eine Schlussbesprechung über die Ergebnisse der Außenprüfung ist verpflichtend. Die Abgabennachforderungen werden mit Bescheid vorgeschrieben. Für zeitnahe Kontrollen ist eine eigene Kontrollart, nämlich die so genannte Umsatzsteuer-Sonderprüfung, vorgesehen.

In der Schweiz werden generelle Informationen über den Ablauf einer Mehrwertsteuerkontrolle publiziert. Der Ablauf ist in drei Kontrolltypen standardisiert.

Fallauswahl und -zuteilung

Die Finanzämter in Österreich erstellen Jahresprüfungspläne nach drei typisierten Auswahlarten (Zeit-, Gruppen- und Einzelauswahl). Die Prüfungsfälle werden den Prüfern vorgegeben.

Ein Inspektor der Eidgenössischen Steuerverwaltung erhält eine Liste mit etwa 200 Unternehmen (Auswahl aufgrund bestimmter Kriterien und Zufallsauswahl) für mehrere Jahre, aus der eigenständig Prüfungsfälle ausgewählt werden. Zusätzlich werden Einzelaufträge (manuelle Auswahl) mit höherer Dringlichkeit erteilt.

Controllingdaten

In Österreich werden jährlich maßgebliche Controllingdaten in einem so genannten Betrugsbekämpfungsbericht veröffentlicht.

In der Schweiz gibt es ein Minimum an Controllingdaten zur verwaltungsinternen Nutzung.

Contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée

Résultats de l'audit parallèle effectué par la Cour des comptes autrichienne et le Contrôle fédéral des finances

L'essentiel en bref

La Cour des comptes autrichienne et le Contrôle fédéral des finances ont comparé le contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) auprès des contribuables en Autriche et en Suisse dans le cadre d'un audit parallèle. Sauf mention contraire, la comparaison a porté sur les données de 2002.

Chiffres clés

La Suisse compte environ 300 000 contribuables TVA et l'Autriche plus d'un million. Le nombre élevé observé en Autriche s'explique avant tout par le fait qu'environ un million de petites entreprises sont soumises à l'impôt en Autriche contre 186 600 en Suisse.

En Suisse, les 160 inspecteurs affectés au contrôle externe de la TVA ont effectué quelque 6 700 contrôles. En Autriche, 1 746 inspecteurs ont procédé à environ 42 500 contrôles portant – à l'exception des contrôles spéciaux de la TVA (Umsatzsteuer-Sonderprüfung) – sur tous les impôts prélevés par l'Etat.

L'activité des inspecteurs suisses a généré des reprises de TVA s'élevant à environ 164 millions d'euros. En Autriche, les contrôles externes (auprès des contribuables) se sont traduits par des reprises d'impôt de 1 293 millions d'euros, dont 497 millions concernaient la TVA.

Un contrôle externe se traduit en moyenne par une reprise de TVA de 24 600 euros en Suisse et par une reprise moyenne, pour tous les impôts contrôlés, de 30 400 euros en Autriche. Sur ce dernier montant, 11 700 euros concernent la TVA.

La reprise moyenne par inspecteur atteint environ un million d'euros en Suisse. En Autriche, l'activité d'un contrôleur externe se traduit en moyenne par des reprises d'impôt de 0,7 million d'euros, dont 0,3 million d'euros de reprises de TVA.

La systématique de la taxe sur la valeur ajoutée est conçue de manière semblable dans les deux Etats. Il existe toutefois des différences qui doivent être prises en compte lors de l'interprétation de la comparaison.

Législation

Le taux normal s'élève à 20 % en Autriche et à 7,6 % en Suisse. En Suisse, le chiffre d'affaires annuel à partir duquel débute l'assujettissement à l'impôt (48 585 euros, soit 75 000 francs) est beaucoup plus élevé qu'en Autriche. En Autriche, les entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse 22 000 euros sont assujetties à l'impôt. Ainsi, un grand nombre de petites entreprises autrichiennes sont soumises à l'impôt.

Organisation

En Autriche, l'impôt sur le chiffre d'affaires et les impôts sur le revenu et sur le bénéfice sont perçus et contrôlés conjointement avec la TVA, ce qui n'est pas le cas en Suisse. 41 offices financiers régionaux sont chargés de cette tâche. Les entreprises les plus grandes sont contrôlées par des unités spécialisées.

En Suisse, les contrôles de la TVA sont centralisés à l'Administration fédérale des contributions, à Berne. Les inspecteurs résident dans toutes les régions de la Suisse.

Déroulement des contrôles

En Autriche, un règlement de service publié définit le déroulement des contrôles auprès des contribuables, ce qui le rend transparent pour tous les intéressés. Une discussion finale des résultats du contrôle auprès des contribuables est obligatoire. Les reprises d'impôt sont fixées dans le cadre d'une décision. Des contrôles spéciaux de la TVA portent sur l'année en cours (Umsatzsteuer-Sonderprüfung).

En Suisse, des informations générales sur le déroulement d'un contrôle de la TVA sont publiées. Le déroulement est standardisé à travers trois types de contrôle.

Sélection et attribution des contribuables à contrôler

En Autriche, les offices des finances établissent des plans annuels de contrôle à l'aide de trois procédés de sélection. Les entreprises à contrôler par les contrôleurs sont clairement définies.

Les inspecteurs de l'Administration fédérale des contributions reçoivent une liste de quelque 200 entreprises (sélectionnées en partie à l'aide de critères déterminés et en partie de manière aléatoire) à contrôler dans les prochaines années. Les inspecteurs choisissent eux-mêmes dans cette liste les entreprises à contrôler. Par ailleurs, ils peuvent se voir attribuer des mandats spécifiques plus urgents qui ont été sélectionnés manuellement.

Reporting

En Autriche, les principaux résultats des contrôles sont publiés dans un rapport annuel sur la lutte contre la fraude.

En Suisse, un minimum de données sont utilisées pour le reporting, données qui restent internes à l'administration.

VAT inspections

Parallel audit of the Austrian Court of Audit and the Swiss Federal Audit Office

Summary

In a parallel audit the Austrian Court of Audit and the Swiss Federal Audit Office carried out a comparison of VAT inspections in the context of inspections on the premises in both countries. The year 2002 served as the basis for comparison, unless otherwise indicated.

Key Figures

In Switzerland there are approximately 300,000 registered entities liable to pay VAT; in Austria there are more than one million taxable entities. The comparatively high figure in Austria is due to approximately one million small enterprises subject to tax, the figure for these in Switzerland is only 186,600.

In Switzerland 160 inspectors were assigned to the VAT inspections, and they carried out approximately 6,700 audits. In Austria approximately 1,746 inspectors carried out around 42,500 audits, which – with the exception of special audits (Umsatzsteuer-Sonderprüfung) – concerned all attributable federal taxes.

In Switzerland, due to the activities of the inspectors, subsequent claims amounting to approximately EUR 164 million were made. In Austria external audits led to EUR 1,293 million worth of subsequent tax claims, of which EUR 497 million concerned VAT.

In Switzerland an inspection resulted in a subsequent average VAT claim of approximately EUR 24,600 EUR, while in Austria the total subsequent average claim was approximately EUR 30,400, approximately EUR 11,700 of which was VAT.

In Switzerland, an inspector achieved on average subsequent claims of approximately EUR 1 million per annum, whereas in Austria the activities of an external auditor resulted on average in subsequent tax claims of approximately EUR 0.7 million, of which EUR 0.3 million concerned VAT.

Summary

The VAT system is similarly structured in both countries. However, existing differences should be taken into account in interpreting the comparison.

Legislation

The normal tax rate in Austria is 20 %, in Switzerland this is 7.6 %. The annual revenue level at which liability to value-added tax is incurred is considerably higher in Switzerland than in Austria. This level is EUR 48,585 (CHF 75,000). In Austria tax liability is already incurred by annual revenues of more than EUR 22,000, which explains why so many small enterprises in Austria are registered to pay tax.

Organisational structure

In contrast to Switzerland, VAT in Austria is levied and inspected together with income tax and profits tax. 41 regional tax offices have been set up to this end. Monitoring the biggest enterprises is carried out by special organisational units.

The VAT inspections in Switzerland are carried out by the Federal Tax Administration (FTA) in Bern. The inspectors are based all over Switzerland.

Monitoring procedure

In Austria the procedure of a VAT-inspection is regulated in a published service regulation and is transparent for all involved. A concluding discussion on the premises about the results of the external audit is compulsory. The supplementary tax claims are stipulated by decree. Up-to-date controls are carried out using a special method, a special VAT audit (Umsatzsteuer-Sonderprüfung).

In Switzerland general information is published about the procedure concerning VAT inspections. The procedure has been standardised into three types of inspections.

Case selection and allocation

In Austria, tax offices draw up annual audit plans on the basis of three criteria (time, group and individual selection). The cases to be inspected over the coming weeks are assigned by the management.

In Switzerland, an inspector from the Federal Tax Administration receives a list of about 200 enterprises, (criteria-based selection and random selection) for several years, from which inspection cases are selected by the inspector himself. In addition, inspections which are particularly urgent are assigned by the management.

Controlling data

In Austria the relevant controlling data are published annually in a so-called „Anti-Fraud Report“.

In Switzerland there is a minimum of controlling data for internal use.



Bild: Eidgenössische Finanzkontrolle

Das Team der Eidgenössischen Finanzkontrolle



Bild: Rechnungshof

Das Team des Rechnungshofes

**Prüfungsablauf und
-gegenstand**

1 Mit Schreiben vom 28. August 2003 hatte die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) eine Auswahl europäischer Rechnungshöfe über Evaluationsvorhaben im Jahre 2004, die sich aus ihrer Sicht für eine internationale Zusammenarbeit (Parallel Audit) eignen, informiert. Der österreichische Rechnungshof (RH) hatte im Schreiben vom 2. Oktober 2003 sein Interesse an einer Zusammenarbeit über die Kontrolle der Mehrwertsteuer bekundet.

Der österreichische Rechnungshof und die Eidgenössische Finanzkontrolle führten als „Parallel Audit“ einen Vergleich der Kontrolle der Mehrwertsteuer im Rahmen von Außenprüfungen in den beiden Staaten durch. Vergleichsbasis war – soweit nicht anders angeführt – das Jahr 2002.

In zwei Treffen der Prüfungsteams des RH und der EFK im Februar und Juni 2004 wurden die Vorgangsweise sowie die Fragestellungen festgelegt. Die Prüfung erfolgte in zwei Phasen:

Phase 1: Getrennte Prüfungen und Berichte (Länderberichte) über das jeweilige nationale Kontrollsystem; Durchführung beider Prüfungen im Jahr 2004

Phase 2: Analyse und Zusammenfassung von Ergebnissen der nationalen Prüfungen in einem gemeinsamen Bericht

Im Dezember 2004 erörterten die Prüfungsteams die Ergebnisse der Phase 1 und legten die Themen und Schwerpunkte für den gemeinsamen Bericht fest.

Das Ziel der Prüfung bestand darin, durch einen Informations- und Erfahrungsaustausch einen systematischen Vergleich der Außenprüfung über die Mehrwertsteuer in Österreich und der Schweiz durchzuführen. Durch den Vergleich der Ziele, der Mittel und der Resultate der Außenprüfung der Mehrwertsteuer in den beiden Ländern sollen neue Erkenntnisse („Best Practice“) gewonnen werden.

Ausgehend von einem gemeinsamen Prüfungskonzept untersuchten der RH und die EFK im Rahmen der Evaluation der Kontrolle der Mehrwertsteuer im Besonderen folgende Fragen:

Worin bestehen die Ziele der Kontrolltätigkeit der Abgabenverwaltungen?

Welche Vorgangsweise besteht für die Auswahl der Prüfungsfälle?

Prüfungsablauf und –gegenstand

Wie unterscheidet sich der Ablauf einer Prüfung vor Ort in den beiden Staaten?

Wie unterscheiden sich Anzahl und Dauer der Kontrollen?

Zu welchen Ergebnissen führte die Kontrolltätigkeit?

Personenbezogene Daten sowie Daten über Unternehmen wurden nicht ausgetauscht.

Wenn nicht anders vermerkt, wird unter Kontrolle eine Außenprüfung oder eine Überprüfung vor Ort (beim Steuerpflichtigen) verstanden. Die Begriffe Mehrwertsteuer und Umsatzsteuer werden in der Folge bedeutungsgleich verwendet.

Die Übersetzung der Kurzfassung ins Französische und Englische wurde dankenswerterweise von der Eidgenössischen Finanzkontrolle vorgenommen.

Statistischer Überblick

- 2 Die Mehrwertsteuer nimmt im Steuersystem der beiden Staaten eine zentrale Stellung ein.

In Österreich betragen die Einnahmen aus der Umsatzsteuer im Jahr 2003 insgesamt 16,5 Mrd. EUR. Damit war die Umsatzsteuer für rd. 31 % der Einnahmen des Bundes verantwortlich.

In der Schweiz stellte sie mit rd. 11,3 Mrd. EUR (17,2 Mrd. SFR) im Jahr 2003 rund ein Drittel der Bundeseinnahmen dar. Rund 40 % der Mehrwertsteuereinnahmen werden von der Eidgenössischen Steuerverwaltung erhoben, fast 60 % von der Eidgenössischen Zollverwaltung.

Systematik der Mehrwertsteuer

Besteuerungsgrundlagen

- 3 (1) In Österreich wurde mit dem Umsatzsteuergesetz 1972¹⁾ ab dem Jahr 1973 ein System der Besteuerung eingeführt, das den im Unternehmen geschöpften Mehrwert erfassen sollte. Das derzeit in Geltung stehende Umsatzsteuergesetz 1994²⁾ nahm im Zuge des Beitritts Österreichs zur EU die Anpassungen an die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen vor.

¹⁾ (österreichisches) Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1972), BGBl. Nr. 223/1972

²⁾ (österreichisches) Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994), BGBl. Nr. 663/1994 i.d.g.F.

(2) In der Schweiz löste mit 1. Jänner 2001 das Mehrwertsteuergesetz* die von 1995 bis Ende 2000 gültige Mehrwertsteuerverordnung ab. Davor gab es bis 1995 die so genannte Warenumsatzsteuer als Einphasensteuer. Die Mehrwertsteuergesetzgebung wurde maßgebend von den Regelungen der EU beeinflusst, obwohl die Schweiz kein Mitgliedstaat ist.

* (Schweizer) Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWStG), Systematische Sammlung des Bundesrechts, 641.2

(3) Der Mehrwertsteuer unterliegen grundsätzlich alle Lieferungen und sonstigen Leistungen (Dienstleistungen) im Inland, der Eigenverbrauch, weiters die Einfuhr von Gegenständen und der Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland.

Voraussetzung ist ein Leistungsaustausch, somit eine innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. An die Unterschiede zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen (Dienstleistungen) knüpfen sich unterschiedliche Rechtsfolgen, etwa beim Leistungsort oder der Behandlung im grenzüberschreitenden Verkehr.

Die Besteuerung der Wertschöpfung in der Unternehmerkette wird dadurch erreicht, dass von der ermittelten Umsatzsteuer als so genannte Vorsteuer jene Umsatzsteuerbeträge abgezogen werden, die dem Unternehmer für die an ihn erbrachten Leistungen in Rechnung gestellt werden. Geschuldet wird somit nur der Saldo zwischen den Umsatzsteuerbeträgen und den anrechenbaren Vorsteuern (Zahllast). Übersteigt der Betrag der Vorsteuer jenen der Umsatzsteuer, wird der Vorsteuerüberhang erstattet.

Der Vorsteuerabzug bewirkt die Entlastung von der Umsatzsteuer, solange sich die Ware in der Unternehmerkette befindet und nicht an Letztverbraucher geliefert wird. Die Umsatzsteuer stellt daher im Verkehr zwischen Unternehmern einen durchlaufenden Posten dar. Nur in Ausnahmefällen ist der Vorsteuerabzug nicht möglich. Dies betrifft etwa Vorsteuern im Zusammenhang mit unechten Steuerbefreiungen.

Die Umsatzsteuerzahllast oder –gutschrift ist sowohl in Österreich als auch in der Schweiz vom Unternehmer selbst zu berechnen.

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug knüpft an die Unternehmereigenschaft. Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Darunter fällt jede nachhaltige Tätigkeit (d.h. wenn Wiederholungsabsicht besteht) zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eines Unternehmers.

Steuerbar sind Umsätze, die im Inland getätigt werden. Waren und Dienstleistungen, die grenzüberschreitend gehandelt werden, werden mit der Umsatzsteuer jenes Staates belastet, für den sie bestimmt sind (in dem der Verbrauch stattfindet). Gegenstände werden daher bei der Ausfuhr von der inländischen Umsatzsteuer entlastet und im Bestimmungsland mit der Einfuhrumsatzsteuer (bzw. im Verkehr zwischen Mitgliedstaaten der Europäischen Union mit der Erwerbsteuer) belastet. Der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit ausgeführten Waren bleibt erhalten.

Hauptunterschiede

Die Struktur der Mehrwertsteuer in Österreich und der Schweiz ist weitgehend gleichartig. Dennoch bestehende Unterschiede erfordern im Hinblick auf die gemeinsame Betrachtung eine gesonderte Darstellung.

Steuerpflicht

ÖSTERREICH

- 4.1** Unternehmer mit Umsätzen von höchstens 22.000 EUR im Veranlagungszeitraum – dieser ist im Allgemeinen ein Kalenderjahr – gelten als Kleinunternehmer und sind von der Umsatzsteuer befreit. Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug steht ihnen nicht zu. Auf die Befreiung kann durch Option in die Steuerpflicht verzichtet werden.

SCHWEIZ

- 4.2** Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine selbständige berufliche oder gewerbliche Tätigkeit zwecks Erzielung von Einnahmen ausübt, sofern seine Lieferungen und Dienstleistungen sowie sein Eigenverbrauch im Inland jährlich insgesamt 48.585 EUR (75.000 SFR) übersteigen. Falls die nach Abzug der Vorsteuer verbliebene Steuer regelmäßig nicht mehr als 2.591 EUR (4.000 SFR) im Jahr beträgt, sind die Voraussetzungen der Steuerpflicht erst mit einem Jahresumsatz von 161.949 EUR (250.000 SFR) und mehr erfüllt.

Steuerpflichtig ist auch, wer für mehr als 6.478 EUR (10.000 SFR) im Jahr steuerbare Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezieht. Unter bestimmten Voraussetzungen besteht die Möglichkeit zur Option in die Steuerpflicht.

Steuersätze

ÖSTERREICH

- 5.1** Normalsteuersatz: Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % des Entgelts.

Ermäßigte Steuersätze: Die Steuer ermäßigt sich für bestimmte Leistungen auf 10 %. Begünstigte Leistungen sind unter anderem Wohnmieten, die Beherbergung, Leistungen von Restaurants, Künstler, Theater, Konzerte, Museen usw. Weiters gilt unter anderem ein ermäßigter Steuersatz von 12 % für die Lieferung von Wein, der vom Erzeuger innerhalb seines landwirtschaftlichen Betriebes geliefert wird.

SCHWEIZ

- 5.2** Normalsteuersatz: Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 7,6 % des Entgelts.

Reduzierter Steuersatz: Für bestimmte Güterkategorien besteht ein reduzierter Satz von 2,4 %, insbesondere für Ess- und alkoholfreie Trinkwaren, Medikamente, Zeitungen, usw.

Sondersteuersatz: Beherbergungsleistungen der Hotellerie und Parahotellerie unterliegen dem Satz von 3,6 %.

Eine Reihe von Leistungen sind von der Mehrwertsteuer ausgenommen, so in den Bereichen Gesundheit, Sozialwesen, Unterricht, Kultur, Geld- und Kapitalverkehr, Versicherungen, Vermietung und Verkauf von Liegenschaften.

Voranmeldung, Vorauszahlung, Veranlagung

ÖSTERREICH

- 6.1** Unternehmer mit Vorjahresumsätzen von mehr als 100.000 EUR sind zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet. Sie haben spätestens am Fälligkeitstag – das ist der 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum (Kalendermonat) zweitfolgenden Kalendermonats – eine Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen. Darin ist die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer oder der darauf entfallende Überschuss selbst zu berechnen und auszuweisen.

Die sich ergebende Zahllast (Umsatzsteuer abzüglich Vorsteuern) ist spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Wird die Einreichung der Voranmeldung unberechtigt unterlassen, ist diese unvollständig oder unrichtig, setzt das Finanzamt die Steuer mit Bescheid fest. Die Festsetzung kann mit Rechtsmittel angefochten werden.

Der Unternehmer ist weiters verpflichtet, für das abgelaufene Kalenderjahr eine Abgabenerklärung abzugeben. Diese stellt die Grundlage für die bescheidmäßige Festsetzung der Jahresumsatzsteuer durch das Finanzamt im Zuge der (Jahres-)Veranlagung dar.

Die verspätete Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung oder einer Jahreserklärung kann zur Verhängung eines Verspätungszuschlags von bis zu 10 % der Zahllast führen. Weiters wird ein Säumniszuschlag von 2 % (bis maximal 4 %) des zu spät entrichteten Betrages eingehoben.

Der Unternehmer hat die Umsatzsteuervoranmeldungen und die Jahressteuererklärungen elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln, es sei denn, dies wäre mangels technischer Voraussetzungen nicht zumutbar.

SCHWEIZ

- 6.2** Die für die Abrechnungsperiode geschuldete Mehrwertsteuer muss innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Steuerperiode an die Eidgenössische Steuerverwaltung entrichtet werden. Bei verspäteter Zahlung wird ohne Rücksicht auf den Grund der Säumnis ein Verzugszins geschuldet.

Die Mehrwertsteuer wird in der Regel vierteljährlich, bei Anwendung der Saldo-Steuersatzmethode halbjährlich abgerechnet. Bei größeren Vorsteuerüberschüssen ist auf Antrag des Steuerpflichtigen eine monatliche Abrechnung möglich.

Vorsteuerüberschüsse sind dem Steuerpflichtigen innerhalb von 60 Tagen nach Einreichung der Mehrwertsteuerabrechnung auszubehalten oder mit seiner Steuerschuld zu verrechnen. Bei verspäteter Auszahlung steht dem Steuerpflichtigen ein Vergütungszins in gleicher Höhe wie der Verzugszins zu.

Die Mehrwertsteuer ist eine Selbstveranlagungssteuer. Nach diesem besonderen Veranlagungssystem deklariert der Steuerpflichtige von sich aus die nach Maßgabe der geltenden, bekannt gegebenen Verwaltungspraxis geschuldete Steuer. Wird sie im Zeitpunkt der SelbstdeklARATION nicht in Frage gestellt und bezahlt, steht die geschuldete

Steuer unabänderlich fest, auch wenn – anders als bei den direkten Steuern – eine formelle Veranlagungsverfügung durch die Steuerbehörde nicht ergeht.

Die Steuerpflicht beginnt mit der Aufnahme einer Tätigkeit, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass die maßgebenden Betragsgrenzen innerhalb der ersten zwölf Monate nach Tätigkeitsbeginn überschritten werden.

Besondere Abrechnungsmethoden

ÖSTERREICH

- 7.1** Unternehmer, deren Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 220.000 EUR nicht überschritten hat, können die abziehbaren Vorsteuern mit einem Durchschnittssatz von 1,8 % des Gesamtumsatzes (höchstens mit einer abziehbaren Vorsteuer von 3.960 EUR) aus selbständiger Tätigkeit bzw. Gewerbebetrieb ermitteln. Daneben ist der Vorsteuerabzug für Güter, deren Anschaffungskosten über 1.100 EUR liegen, etwa für Waren, Rohstoffe, Halbfertigerzeugnisse und Fremdlöhne möglich. Pauschalierungssätze bestehen auch für zahlreiche Branchen.

SCHWEIZ

- 7.2** In der Schweiz gibt es neben der „gesetzlichen Abrechnungsmethode“, bei der die Ermittlung der Steuer auf dem Umsatz abzüglich der Vorsteuer erfolgt, zwei weitere Abrechnungsmethoden, die Saldosteuersatzmethode und die Pauschalsteuersatzmethode.

Nach der Saldosteuersatzmethode besteht für Steuerpflichtige mit einem Jahresumsatz bis 1,94 Mill. EUR (3 Mill. SFR) und einer Mehrwertsteuerzahllast von höchstens 38.900 EUR (60.000 SFR) die Möglichkeit einer vereinfachten Steuerabrechnung. Im Jahr 2000 gab es rd. 95.000 Unternehmen, die nach der Saldosteuersatzmethode abrechneten.

Bei Anwendung dieser Methode wird die geschuldete Steuer durch Multiplikation des in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Gesamtumsatzes mit dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung bewilligten Saldosteuersatz ermittelt; mit dem Saldosteuersatz sind die Vorsteuern im Sinne einer Pauschale abgegolten.

Systematik der Mehrwertsteuer

Die Saldosteuersätze dienen nur der Berechnung der Steuer bei der Abrechnung mit der Steuerverwaltung. Sie sind je nach Branche unterschiedlich festgelegt. Gegenüber den Leistungsempfängern sind hingegen die gesetzlichen Steuersätze von 7,6 %, 3,6 % oder 2,4 % auszuweisen. Unternehmer, die mit der Saldosteuersatzmethode abrechnen, müssen diese Abrechnungsmethode während fünf Jahren beibehalten.

Im Bericht des Bundesrates über die Verbesserungen der Mehrwertsteuer* wurden administrative Vereinfachungen vorgeschlagen. Kleine und mittlere Unternehmen mit einem Jahresumsatz von bis zu 3,24 Mill. EUR (5 Mill. SFR) und einer Steuerzahllast von bis zu rd. 64.800 EUR (100.000 SFR) sollen eine Besteuerung mittels Saldosteuersätzen wählen können. Auch soll der Wechsel von der Saldosteuersatzmethode zur effektiven Methode nach einem Jahr möglich sein.

* Bericht des Bundesrates über die Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer) vom Jänner 2005

Bei der Gruppenbesteuerung können mehrere untereinander eng verbundene Unternehmen beantragen, gemeinsam als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Dies hat zur Folge, dass für die Umsätze und die Steuer einer Vielzahl von Unternehmen nur die Abrechnung eines einzigen steuerpflichtigen Unternehmens zur Verfügung steht.

Wenn es sich um ein Konglomerat von Unternehmen mit unterschiedlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten handelt, kann die Zuordnung auf die wirtschaftliche Haupttätigkeit schwierig sein. Bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung waren 1.039 Unternehmensgruppen, darunter viele Konzerne, erfasst.

Schlussfolgerungen

- 8 Die Möglichkeit, die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer von der Umsatzsteuerzahllast abzuziehen, in Österreich überdies noch der hohe Steuersatz von 20 %, führten zu einer hohen Betrugsanfälligkeit des Systems der Umsatzbesteuerung. Daraus resultiert wiederum ein hoher Kontrollaufwand für die Abgabenverwaltungen.

Das BMF wies auf eine Reihe legislativer und organisatorischer Maßnahmen hin, die im Wissen um die Betrugsanfälligkeit in den letzten Jahren gesetzt worden sind.

Die Steuerpflicht tritt in Österreich bereits bei wesentlich niedrigeren Jahresumsatzgrenzen ein als in der Schweiz. Dies beeinflusst wesentlich die hohe Zahl an steuerlich erfassten Kleinbetrieben.

Organisation der Kontrollen

Aufbauorganisation

ÖSTERREICH

- 9.1** Dem BMF obliegt die Erhebung der für den Staatshaushalt bedeutendsten Abgaben. Dies sind neben der Umsatzsteuer unter anderem die Lohnsteuer, die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Verbrauchsteuern. Zu seinen Aufgaben zählt daher auch die Organisation der Kontrolle der Abgaben im Innen- und Außendienst.

Die Abgabenverwaltung zählte zum 1. Jänner 2004 insgesamt 11.409 Bedienstete. Im Jahr 2004 waren 1.534 Bedienstete (2002: 1.746 Bedienstete) als Betriebsprüfer tätig.

Das BMF nimmt seine Aufgaben in personeller und organisatorischer Hinsicht durch fünf Steuer- und Zollkoordinationsstellen wahr, die für je zwei Bundesländer und für Wien eingerichtet sind. Dem BMF sind auf regionaler Ebene 41 Finanzämter und acht Großbetriebsprüfungen nachgeordnet.

Den Finanzämtern obliegen im Wesentlichen die Erhebung der Abgaben und die Durchführung der Kontrollen vor Ort bei den Klein- und Mittelbetrieben. Die Großbetriebsprüfungen sind eigenständige Organisationseinheiten, die im Namen des örtlich zuständigen Finanzamts bei Großbetrieben und Konzernen die Außenkontrollen durchführen.

Den Teams Betriebsveranlagung/-prüfung ist die Bearbeitung der betrieblichen Steuerfälle in Bezug auf die meisten Bundesabgaben übertragen. Sie sind sowohl für die Innendiensttätigkeiten als auch für die Kontrollen im Außendienst hinsichtlich sämtlicher betrieblicher Abgaben verantwortlich.

Dem Innendienst obliegen unter anderem die Überwachung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen und die Erfassung der Daten für die Jahresveranlagungen, sofern die Abgabenerklärungen in Papierform und nicht elektronisch übermittelt werden. Weiters werden nach bestimmten Kriterien ausgewählte Fälle vor oder nach Erlassung des Abgabebescheides kontrolliert.

Organisation der Kontrollen

SCHWEIZ

- 9.2** Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist in zwei Hauptabteilungen untergliedert und verfügte im Jahr 2004 über insgesamt 1.051 Etablierungen. Die Hauptabteilung Mehrwertsteuer ist mit 630 Stellen die größte Organisationseinheit.

Die Erhebung und die Kontrolle der Einkommen- und Gewinnsteuer obliegen den 26 Kantonen. Die Erhebung und die Kontrolle der Sozialabgaben in Unternehmen obliegen 79 Ausgleichskassen, welche nach Kanton oder Branche organisiert sind.

Die Abteilung Revisorat der Hauptabteilung Mehrwertsteuer führt die (Kontroll-)Tätigkeiten im Innendienst durch. Sie verfügt über rd. 300 Stellen und gliedert sich in drei verschiedene Fachstellen, welche insbesondere auf folgenden Gebieten tätig sind:

- Kontrolle und Berichtigung der eingehenden Steuerdeklarationen (bis rd. 4.000 Steuerpflichtige pro Mitarbeiter), insbesondere rechnerische, punktuelle und materielle Kontrolle
- Eintragungen und Löschungen von Steuerpflichtigen
- Steuereinzug, d.h. Inkasso, Behandlung von Abrechnungs- und Zahlungsfristgesuchen

Die Abteilung Inspektorat der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist für die Mehrwertsteuerkontrollen in der gesamten Schweiz verantwortlich und prüft die Selbstveranlagungen vor Ort beim Steuerpflichtigen anhand der Geschäftsbücher. Sie beschäftigt rd. 190 Angestellte (Vollzeitäquivalente); davon sind 160 Angestellte als Inspektoren im Außendienst tätig. Das Inspektorat ist auch für die Zuteilung der Prüfungsfälle an die Prüfer verantwortlich.

Arten und Ablauf von Außenprüfungen

Arten

ÖSTERREICH

- 10.1** Außenprüfungen sind Kontrollmaßnahmen, die vor Ort im Betrieb des Abgabepflichtigen stattfinden. Dabei handelt es sich um
- Betriebsprüfungen,
 - Umsatzsteuer-Sonderprüfungen und

- Prüfungen der lohnabhängigen Abgaben (vor allem der Lohnsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge).

Die Umsatzsteuer wird bei Betriebsprüfungen und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen überprüft. Diese beiden Prüfungsarten bildeten daher den Schwerpunkt der gegenständlichen Überprüfung durch den RH.

Wesentliche Unterschiede zwischen Betriebs- und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen:

| | Betriebsprüfung | Umsatzsteuer-Sonderprüfung |
|-----------------|---|--|
| Prüfungsprinzip | Diese umfassen neben der Umsatzsteuer sämtliche Abgaben, die ein Unternehmer zu entrichten hat. | Diese ist im Wesentlichen auf die Umsatzsteuer beschränkt. |
| Kontrollperiode | Der Prüfungszeitraum beträgt grundsätzlich drei Jahre, in steuerlich bedeutsamen Fällen bis zu fünf Jahre oder länger. Aus Zweckmäßigkeitsgründen, etwa bei Betriebsaufgabe und Umgründungen, kann der Prüfungszeitraum auf nur ein Jahr beschränkt werden. | Der Prüfungszeitraum beträgt drei bis sechs Monate, jedenfalls nicht mehr als elf zusammenhängende Monate. |

SCHWEIZ

10.2 Seit der Einführung eines neuen Kontrollkonzepts im Jahr 2002 wird bezüglich der Mehrwertsteuer zwischen drei Kontrollarten, welche am Domizil des Steuerpflichtigen durchgeführt werden, unterschieden:

- Standardkontrolle
- vertiefte Kontrolle
- punktuelle Kontrolle.

Die Standardkontrolle wurde neu eingeführt, um die Kontrolldauer bei den Steuerpflichtigen zu verkürzen. Die Prüfungstätigkeit ist dabei auf das Wesentliche beschränkt. Die vertiefte Kontrolle stellt eine umfassende Prüfung dar. Eine Sonderstellung kommt der punktuellen Kontrolle zu, die sich grundsätzlich auf die Prüfung eines oder mehrerer im Voraus bestimmter Steuertatbestände beschränkt.

Organisation der Kontrollen

Wesentliche Unterschiede zwischen Standardkontrollen und vertieften Kontrollen:

| | Standardkontrolle | vertiefte Kontrolle |
|-----------------|--|--|
| Prüfungsprinzip | Beschränkung auf das Wesentliche; ansatzweise Ermittlung der betriebswirtschaftlichen Kennzahlen und Vergleich mit Erfahrungszahlen der Eidgenössischen Steuerverwaltung | umfassende Prüfung; genaue Ermittlung der betriebswirtschaftlichen Kennzahlen und Vergleich mit Erfahrungszahlen der Eidgenössischen Steuerverwaltung |
| Kontrollperiode | Die Überprüfung umfasst die noch nicht verjährten Abrechnungsperioden, im Allgemeinen sind das fünf Jahre. Das laufende Jahr wird im Normalfall nicht näher geprüft. | Alle fälligen, noch nicht verjährten Steuerperioden werden überprüft. Das laufende Jahr wird in die Kontrolle miteinbezogen, sofern die Frist für die Einreichung der Abrechnungen bereits abgelaufen ist. |

Mit Ausnahme der punktuellen Kontrollen obliegt die Wahl der Kontrollart grundsätzlich dem Inspektor.

Die angeführten Kontrollarten wurden Mitte 2003 eingerichtet. Eine Auswertung der Ergebnisse dieser neuen Kontrollarten existiert derzeit noch nicht.

Ablauf

ÖSTERREICH

11.1 (1) Prüfungsvorbereitung

Außenprüfungen sind dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten eine Woche vorher anzukündigen, sofern dadurch der Prüfungszweck nicht vereitelt wird. Sie sind möglichst im Betrieb des Abgabepflichtigen durchzuführen.

Die Prüfungsvorbereitung umfasst die Informationsbeschaffung innerhalb der Finanzverwaltung und bei anderen Stellen, weiters die Festlegung der Prüfungsschwerpunkte und der Reihenfolge der Prüfungshandlungen sowie die Bestimmung des zeitlichen Rahmens der Prüfung.

Die mit der Durchführung einer Außenprüfung beauftragten Prüfer werden mit einem Prüfungsauftrag ausgestattet. Dieser hat die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und die zu prüfenden Zeiträume zu bezeichnen.

(2) Durchführung der Prüfung

Das Prüfungsgeschehen (Prüfungsvorbereitung, Auswahl der Prüfungsschwerpunkte, Prüfungshandlungen, –verlauf und –abschluss) ist vom Prüfer zu dokumentieren. Elektronisch geführte Buchhaltungen müssen über Anforderung der Prüfer auf einem Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

Für die Bearbeitung und Auswertung steht den Prüfern die Prüfsoftware ACL (Audit Command Language) zur Verfügung. Grundsätzlich hat im Zuge einer Betriebsprüfung zumindest eine Besichtigung des Betriebs, bei großen Betrieben der wesentlichen Teile, stattzufinden.

Der Wahrung des Parteiengehörs kommt besondere Bedeutung zu. Im Interesse eines zügigen Verfahrensablaufs ist das Parteiengehör rechtzeitig einzuräumen, so dass der Abschluss des Prüfungsverfahrens und die Abhaltung der Schlussbesprechung nicht verzögert werden.

(3) Schlussbesprechung

Nach Beendigung der Prüfungshandlungen wird zur Erörterung des Prüfungsergebnisses und zur Wahrung des Parteiengehörs eine Schlussbesprechung durchgeführt. Ihr geht eine finanzinterne Abstimmung der Standpunkte der Abgabenverwaltung zu den Prüfungsfeststellungen voran. Die Schlussbesprechung kann nur aus bestimmten Gründen, etwa wenn darauf ausdrücklich verzichtet wird, entfallen.

Über den Inhalt der Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen und von den bei der Schlussbesprechung anwesenden Personen zu unterschreiben. Die Niederschrift beurkundet die Prüfungsfeststellungen. Mit der Schlussbesprechung ist das Prüfungsverfahren beendet.

(4) Berichtserstellung

Über das Ergebnis einer Außenprüfung wird ein schriftlicher Bericht erstellt, der zugleich die Begründung für die aufgrund der Prüfungsfeststellungen geänderten Abgabenbescheide darstellt. Der Bericht beinhaltet die Sachverhaltsfeststellungen, deren rechtliche Würdigung und die steuerlichen Auswirkungen. Rechtskräftig abgeschlossene Abgabenverfahren können nur bei Vorliegen bestimmter Gründe wieder aufgenommen werden.

Die aufgrund der Außenprüfungen ergangenen Abgabenbescheide stellen die rechtliche Grundlage für die Abgabennachforderung oder –gut-schrift dar.

(5) Besondere verfahrenrechtliche Möglichkeiten

Bei gravierenden Buchführungsmängeln oder anderen begründeten Ursachen können die Besteuerungsgrundlagen für die zu erhebenden Abgaben geschätzt werden. Die Schätzung ist durch plausible Berechnungen zu untermauern. Jeder Veranlagungszeitraum ist gesondert zu betrachten. Kommt es zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, sind im Prüfbericht die Gründe für die Schätzungsberechtigung, die angewandte Schätzungsmethode und die betragsmäßigen Auswirkungen darzulegen.

SCHWEIZ

11.2 (1) Prüfungsvorbereitung

Die Kontrolle wird dem Steuerpflichtigen im Allgemeinen telefonisch angekündigt. Im Normalfall findet sie am Domizil des Steuerpflichtigen statt. Als Vorbereitung werden die im Informatiksystem der Eidgenössischen Steuerverwaltung über den Steuerpflichtigen gespeicherten Daten auf das Notebook des Inspektors importiert. Ziel ist es, einen Überblick über die steuerlichen Besonderheiten des Prüfungsfalls zu gewinnen.

Je nach Branche oder nach seiner Beurteilung konsultiert der Inspektor allfällige Branchenbroschüren oder interne Branchenchecklisten, um sich ein Bild über mögliche Spezialfragen im Zusammenhang mit der Einhaltung des materiellen Steuerrechts zu verschaffen.

Nach Abschluss der Vorbereitungsarbeiten erstellt der Inspektor ein Reiseprogramm, welches seinen Vorgesetzten und die Abteilungsleitung über die vorzunehmenden Prüfungen in der anstehenden Reiseperiode informiert. Die Reiseperiode umfasst im Regelfall zwei bis drei Wochen.

(2) Durchführung der Prüfung

Die Kontrolle basiert im Wesentlichen auf den Geschäftsbüchern des geprüften Unternehmens. Aus diesem Grunde ist es wichtig, dass zu allererst geprüft wird, ob deren formelle wie auch materielle Richtigkeit und Vollständigkeit gegeben ist. Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vor, kann nach pflichtgemäßem Ermessen eine Schätzung vorgenommen werden.

Prüfung der Vorsteuer: Die Prüfung der Rechtmäßigkeit in Anspruch genommener Vorsteuerabzüge erfolgt im Zusammenhang mit gemischt (betrieblich und privat) verwendeten Gütern und Nutzungsänderungen. Zudem werden die formellen Anforderungen an die Belege geprüft.

Prüfung der Umsatzseite: Die Belegkontrolle erfolgt insbesondere im Hinblick auf die Verwendung der vorgesehenen Mehrwertsteuersätze und die korrekte Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage. Weiters werden Nachweise für steuerbefreite und der Steuer nicht unterliegende Umsätze kontrolliert (Übereinstimmung der Buchhaltung und der Belege).

(3) Festhalten und Besprechung des Kontrollergebnisses

Die Feststellungen des Inspektors werden schriftlich dargelegt und mit dem Steuerpflichtigen besprochen. In einem Weisungsdokument an den Steuerpflichtigen wird festgehalten, welche Punkte zu beachten sind, um künftig Fehler zu vermeiden. Über das Gesamtergebnis wird eine Schlussabrechnung erstellt. Nachzahlungen werden in einer Ergänzungsabrechnung festgehalten (Einzahlungsschein). Differenzen zugunsten des Steuerpflichtigen führen zu einer Gutschrift.

Die Schlussabrechnung enthält keine Rechtsmittelbelehrung und stellt auch keine Verfügung dar. Sie wird dem Unternehmer zur Unterschrift vorgelegt, wobei dieser mit der Unterzeichnung lediglich zum Ausdruck bringt, dass ihm die Steuerdifferenzen verständlich gemacht wurden.

Die im Rahmen der Kontrollen festgestellten Steuerkorrekturen sind nach geltender Rechtslage keine Verfügungen im rechtlichen Sinne. Dennoch können sie für den Steuerpflichtigen infolge Anerkennung (z.B. vorbehaltlose Zahlung) verbindlich werden.

Wird hingegen das Kontrollergebnis ausdrücklich bestritten oder auch bloß die Nachforderung nicht beglichen, wird durch die Steuerbehörde ein offizielles Steuer(justiz)verfahren über den Bestand und Umfang der nachgeforderten Steuer eingeleitet und ein Steuerentscheid eröffnet. Für die streitigen Kontrollfälle ist die Abteilung Rechtswesen zuständig.

(4) Nacharbeiten

Jede durchgeführte Kontrolle wird in einem internen Kontrollbericht festgehalten, der auch der Dokumentation der Prüfung dient. Der Kontrollbericht wird zwecks Qualitätssicherung (Vier-Augen-Prinzip) vom Vorgesetzten des Inspektors eingesehen und nötigenfalls mit ihm besprochen. Diese nachgängig zum Verfahren stattfindende Besprechung der jeweiligen Kontrollfälle kann daher zu einer nachträglichen Korrektur der in der Schlussabrechnung vorgenommenen Berichtigungen des Inspektors führen.

Die anlässlich der Kontrolle ermittelten betriebswirtschaftlichen Kennzahlen werden in einer Datenbank über die Erfahrungszahlen erfasst.

(5) Besondere verfahrensrechtliche Möglichkeiten

Umlageverfahren: Im Rahmen von Prüfungen ist die Umlage der Ergebnisse eines eingehend kontrollierten Zeitabschnitts auf die ganze Kontrollperiode zulässig, wenn die maßgeblichen Verhältnisse in dieser Zeit ähnlich sind wie im eingehend kontrollierten Zeitabschnitt*.

* Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 12. November 1998.
ASA/Archives 68 Nr. 10-2000

Schlussfolgerungen

12 Ablauf und Inhalt von Außenprüfungen sind in Österreich durch das Verfahrensrecht weitgehend geregelt. In der Schweiz bestehen keine derart engen verfahrensrechtlichen Vorgaben. Die Ergebnisse eines kontrollierten Zeitabschnitts können in der Schweiz unter bestimmten Voraussetzungen auf die übrigen Kontrollperioden umgelegt werden, während in Österreich die Feststellungen der Außenprüfung für jeden überprüften Zeitraum gesondert getroffen und bewiesen werden müssen.

Dem Parteiengehör kommt in Österreich, etwa durch die verpflichtend durchzuführende Schlussbesprechung, eine besondere Bedeutung zu.

Durch die zentrale Erhebung der Mehrwertsteuer in der Schweiz können vor allem bei den Tätigkeiten im Innendienst (Erledigung von Rechtsmitteln, Konzentration von fachspezifischem Wissen, Administration und Controlling an einem Ort) – verglichen mit der auf 41 Finanzämter dezentral angeordneten Abgabenverwaltung in Österreich – Synergieeffekte erzielt werden.

Eigene Organisationseinheiten für die Prüfung der Größtbetriebe in Österreich können die besonderen Anforderungen der Konzern- und Gruppenbesteuerung, insbesondere auf ertragsteuerlichem Gebiet, gezielt abdecken. Sie entsprechen auch der Strategie der Abgabenverwaltung, eine hohe Prüfungsdichte bei den Größtbetrieben, bis hin zu einer lückenlosen Überprüfung der Veranlagungszeiträume, zu erreichen.

Über die ab 2005 bei den Finanzämtern in Österreich flächendeckend verwirklichte Teamstruktur – ein Team ist sowohl für die Veranlagung im Innendienst als auch die Außenprüfung verantwortlich – liegen noch keine Erfahrungswerte vor. Durch den Einsatz elektronischer Verfahren (elektronische Einreichung von Abgabenerklärungen; elektronische Bescheiderstellung) liegt ein besonderer Schwerpunkt der Kontrolltätigkeit im Außendienst.

Ziele und Aufgaben der Kontrollen

Rechtliche Grundlagen der Kontrollen

ÖSTERREICH

- 13.1** Die Finanzämter sind gesetzlich ermächtigt, bei jedem, der zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet ist, jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu prüfen. Dies berechtigt zur Durchführung von Kontrollen an Ort und Stelle. Für Zwecke der Abgabenerhebung kann die Abgabenbehörde Nachschau halten.

SCHWEIZ

- 13.2** Die Erhebung der Mehrwertsteuer ist dem Ziel der Wirtschaftlichkeit entsprechend nach möglichst einfachen Grundsätzen und mit möglichst geringem Erhebungsaufwand seitens der Steuerpflichtigen und des Fiskus vorzunehmen*. Das Ziel der „Wirtschaftlichkeit der Erhebung“ ist generell für die Erhebung der Steuer, aber auch speziell für die Kontrolltätigkeit relevant.

* Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996

Die gesetzliche Grundlage für die Überprüfung der Mehrwertsteuer besagt, dass die Erfüllung der Pflicht zur Anmeldung als steuerpflichtige Person sowie die Steuerabrechnungen und -ablieferungen von der Eidgenössischen Steuerverwaltung überprüft werden.

Abgesehen von der Erhebungswirtschaftlichkeit der Mehrwertsteuer finden sich in den Gesetzesdokumenten vorwiegend Maßnahmen und Vorschriften, welche die korrekte Erhebung durch den Steuerpflichtigen und die nachvollziehbare Kontrolle der Eidgenössischen Steuerverwaltung ermöglichen sollen.

Ziele und Aufgaben

ÖSTERREICH

- 14.1** Durch die Tätigkeit der Außenprüfung soll ein flächendeckendes Kontrollsystem eingerichtet und durch Maßnahmen im Einzelfall die Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen bewirkt werden. Im Vordergrund stehen dabei die
- Gleichmäßigkeit (Gerechtigkeit) der Besteuerung: Die Betriebsprüfung soll – neben anderen Stellen des Finanzamtes – für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sorgen und die Verkürzung von Abgaben

verhindern. Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen, wird die gleiche Prüfungsdichte für vergleichbare Zielgruppen/Unternehmen angestrebt.

- Erforschung der tatsächlichen Verhältnisse: Die Außenprüfung hat von Amts wegen die objektive Wahrheit zu ermitteln und Umstände auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.

Aktuelle Zielvereinbarungen sehen die Sicherstellung einer einheitlichen Prüfungsdichte in Abhängigkeit von der Betriebsgröße und die effiziente Durchführung von Prüfungen vor.

SCHWEIZ

- 14.2** Nach dem Leitbild der Eidgenössischen Steuerverwaltung soll das Handeln ihrer Mitarbeiter durch faire und partnerschaftliche Zusammenarbeit mit den Steuerzahlern geprägt sein. Es soll sich an die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der Rechtsgleichheit halten.

Im Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer werden als Zielsetzungen für die Kontrollen Risikoorientierung und Gleichbehandlung vorgegeben. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat daher, auch in Anbetracht der knappen Ressourcen, die Kontrollen risikoorientiert durchzuführen. Allerdings steht nicht das Ausstellen von Ergänzungsabrechnungen im Vordergrund, sondern das Ziel, alle Steuerpflichtigen möglichst gleich zu behandeln, um dadurch Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

Das derzeit geltende Kontrollkonzept sieht eine risikoorientierte Auswahl der zu kontrollierenden Steuerpflichtigen vor. Zugleich wird das Ziel formuliert, dass jeder Steuerpflichtige zu jedem Zeitpunkt mit einer Kontrolle rechnen muss.

Schlussfolgerungen

- 15** In beiden Verwaltungen sind die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, die Optimierung der Kontrollergebnisse, die Erzielung einer generalpräventiven Wirkung, eine gleichmäßige Prüfungsdichte innerhalb vergleichbarer Betriebsgrößen und Regionen sowie eine kurze Kontrolldauer von besonderer Bedeutung.

In Österreich ist der Ablauf einer Außenprüfung weitgehend formalisiert und den Abgabepflichtigen gegenüber offen gelegt.

Auswahl der Kontrollfälle

Auswahlverfahren

ÖSTERREICH

16.1 Als Grundlage für die Zuteilung der Prüfungsfälle an die Prüfer erstellen die Finanzämter und Großbetriebsprüfungen Jahresprüfungspläne. Dabei ist die Prüfungskapazität eines Finanzamtes zu rund einem Viertel für Umsatzsteuer-Sonderprüfungen einzusetzen; der verbleibende Anteil ist für Betriebsprüfungen vorzusehen. Die Fallauswahl für Betriebsprüfungen erfolgt nach drei Methoden:

- Zeitauswahl bedeutet, dass die am längsten nicht geprüften Fälle in den Jahresprüfungsplan aufgenommen werden.
- Bei der Gruppenauswahl werden die Fälle nach einem Zufallssystem (z.B. branchenorientiert) bestimmt.
- Im Rahmen der Einzelauswahl werden jene Fälle in den Jahresprüfungsplan aufgenommen, bei denen aufgrund von Wahrnehmungen von Prüfern, von vorhandenem Kontrollmaterial oder über Ersuchen anderer Stellen des Finanzamtes eine Prüfung stattfindet.

Die Zeit- und die Gruppenauswahlfälle ermittelt das BMF zentral für die Finanzämter. Die Einzelauswahlfälle obliegen den Finanzämtern. Für den Jahresprüfungsplan 2004 waren nach einer Vorgabe des BMF rd. 25 % der Fälle für Betriebsprüfungen nach der Zeit- und Gruppenauswahl auszuwählen; der verbleibende Anteil bestand aus Einzelauswahlfällen. Die Einzelauswahlfälle überwogen auch in der Vergangenheit in den Jahresprüfungsplänen gegenüber Gruppen- oder Zeitauswahlfällen.

Die Abgabennachforderungen der Finanzämter aufgrund von Betriebsprüfungen waren im Zeitraum 2000 bis 2003 zu 80 % auf Einzelauswahlfälle zurückzuführen.

Die Fallauswahl für Umsatzsteuer-Sonderprüfungen erfolgt aufgrund einer Einzelauswahl durch die Finanzämter und einer elektronischen Risikoanalyse durch das BMF.

SCHWEIZ

16.2 Die Eidgenössische Steuerverwaltung wählt die Prüfungsfälle grundsätzlich nach vier Verfahrensarten aus:

| Auswahlverfahren | Vorgehensweisen | Aufträge an die Inspektoren in Form von: |
|---|--------------------------------|--|
| kriterienbasierte Auswahl: Selektion aufgrund von Abweichungen von einem Branchenmittel oder Auswahl durch Gewichtung mehrerer Risikokriterien | elektronische Auswahlverfahren | Kontrolllisten mit Aufträgen für mehrere Jahre |
| Zufallsauswahl: reine Zufallsauswahl in einem elektronischen Datenverarbeitungssystem | | |
| Meldungen: Hinweise von anderen Inspektoren, Meldungen vom Revisorat oder von externen Stellen | manuelle Auswahlverfahren | spezifische Kontrollaufträge |
| manuelle (und semimanuelle) Auswahl: Auswahl und Prüfung gewisser Branchen (z.B. Aktionen, Fremdkontrollen) und seit 2004 Kontrolle von Großfirmen | | |

Im Herbst 2004 wurde eine neue elektronische (kriterienbasierte) Auswahl von 26.800 Prüfungsfällen für die Kontrollen der nächsten Jahre getroffen. Wichtigstes Kriterium für die Auswahl der Prüfungsfälle waren branchenweise Abweichungen bei der Verhältniszahl Steuer/Umsatz. Steuerpflichtige mit der Saldosteuersatzmethode wurden separat und durch Zufallsauswahl ausgewählt. Die Auswahl von Größtunternehmen erfolgte manuell; die Fälle wurden erfahrenen Inspektoren zugewiesen.

Zuteilungsverfahren

ÖSTERREICH

17.1 Die Teamleiter bei den Finanzämtern teilen die Prüfungsfälle nach Maßgabe des Prüfungsplans und unter Berücksichtigung dringlicher Einzelauswahlfälle den Prüfern zu. Die Prüfer haben im Allgemeinen keinen Einfluss auf die Auswahl der ihnen zugewiesenen Fälle.

Auswahl der Kontrollfälle

SCHWEIZ

- 17.2** Das Zuteilungsverfahren ist von besonderer Bedeutung im Kontrollsystem. Im Herbst 2004 wurden den Inspektoren Kontrolllisten mit jeweils rd. 200 Prüfungsfällen ausgehändigt. Diese sind im Laufe der nächsten Jahre zu kontrollieren. Die Inspektoren erstellen eigenständig und eigenverantwortlich die Prüfungspläne für die nächsten Wochen. Dabei müssen auch zeitliche Vorgaben im Zusammenhang mit spezifischen Kontrollaufträgen berücksichtigt werden.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung in Bern deckt das gesamte Gebiet der Schweiz ab. Die Wohnsitze der Inspektoren verteilen sich hingegen auf alle Regionen der Schweiz. Somit ist die Nähe zwischen Wohnsitz und Kontrollbezirk im Zuteilungsverfahren zu berücksichtigen. Zudem muss auf die Sprachregionen Rücksicht genommen werden.

Die Zuteilung von Prüfungsfällen trug daher den Wünschen des einzelnen Inspektors nach einer bestimmten Kontrollregion Rechnung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung analysierte die geographische Verteilung (Zuteilungsdichte) und stellte dabei bedeutende geographische Unterschiede fest. Die Neuzuteilung im Herbst 2004 war bestrebt, der Gleichmäßigkeit der Zuteilung Rechnung zu tragen.

Schlussfolgerungen

- 18** Die Erstellung eines Jahresprüfungsplans je Finanzamt unterstützt das Bestreben der österreichischen Finanzverwaltung nach einer einheitlichen Prüfungsdichte. Unbegründete Abweichungen in der Prüfungsdichte, etwa zwischen städtischen und ländlichen Regionen oder innerhalb der Betriebskategorien, können zeitnahe festgestellt und ausgeglichen werden. In der fehlenden Mitwirkung des Prüfers bei der Fallzuteilung sieht das BMF eine Möglichkeit, interne Unregelmäßigkeiten zu vermeiden. Die Auswahlverfahren sind typisiert; die Ergebnisse der Außenprüfung werden aufbereitet und in so genannten Betrugsbekämpfungsberichten veröffentlicht.

Die Zuteilung einer Kontrollliste an einen Prüfer mit Prüfungsfällen für mehrere Jahre und der damit verbundene große Entscheidungsspielraum für den Prüfer begünstigt eine am Mehrergebnis orientierte Auswahlstrategie in der Schweiz. Die risikoorientierte Fallauswahl wird zum Teil auf die Ebene des Prüfers verlagert.

In Österreich werden die Fälle für die Betriebsprüfungen überwiegend durch Einzelauswahl ausgewählt. In der Schweiz stammen weniger als 20 % der Prüfungsfälle aus manuellen Auswahlverfahren.

In Österreich steht der Außenprüfung als Unterstützung bei Durchführung der Prüfung elektronische Prüfsoftware zur Verfügung. In der Schweiz können Prüfer der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf systematisch aufbereitete, branchenbezogene Erfahrungswerte bei der steuerlichen Beurteilung der Situation im Unternehmen zurückgreifen.

Anzahl und Dauer der Kontrollen

Unternehmensstruktur

19 Die steuerlich erfassten Unternehmen werden in Österreich von der Abgabenverwaltung für Zwecke der Fallauswahl unabhängig von ihrer Rechtsform in Betriebskategorien eingeteilt. Die Einordnung in sieben Betriebskategorien orientiert sich an Umsatzgrenzen und Arbeitnehmerzahlen. Diese im Folgenden dargestellte Kategorisierung unterscheidet zwischen Größtbetrieben (G1), Groß- (G2, G3), Mittel- (M) und Kleinbetrieben (K1 – K3). Eine Kategorie wird erreicht, wenn entweder der Umsatz oder die Zahl der Arbeitnehmer überschritten wird.

| Betriebskategorie | Betriebsart, Branche | Umsatz über EUR | Arbeitnehmer über |
|-------------------|---------------------------|--|-------------------|
| Größtbetriebe G1 | Land- und Forstwirtschaft | 8,800.000 | 500 |
| | Handel, Lagerung | 29,100.000 | 500 |
| | Verkehr, Nachrichten | 36,400.000 | 500 |
| | Geld, Kreditwesen | 18,200.000 | 500 |
| | Versicherungen | 72,700.000 | 500 |
| Großbetriebe G2 | alle Branchen | 6,250.000 | 100 |
| | alle Branchen | 6,250.000 | 100 |
| Großbetriebe G3 | freie Berufe | 727.000 | 50 |
| | alle Übrigen | 2,181.000 | 50 |
| Mittelbetriebe | alle Branchen | 364.000 | 25 |
| Kleinbetriebe K1 | alle Branchen | 110.000 | 10 |
| Kleinbetriebe K2 | alle Branchen | unter K1 | unter K1 |
| Kleinbetriebe K3 | alle Branchen | kein steuerpflichtiger Umsatz und keine Arbeitnehmer | |

Anzahl und Dauer der Kontrollen

Die Klassifizierung der Schweizer Unternehmen durch die EFK folgte, so weit dies durchführbar war, den für Österreich festgelegten Betriebskategorien. Für die folgenden Vergleiche verknüpfte die EFK statistische Daten über Steuerpflichtige und über Kontrollen aus dem zentralen Datensystem der Steuerverwaltung mit dem Schweizerischen Branchenverzeichnis sowie einer Datei von der Betriebszählung 2001 (Anzahl der Angestellten in Vollzeitäquivalenten).

Die von der EFK erstellten Auswertungen wurden mit Hilfe der Mehrwertsteuerstatistik, den Totalzahlen aus der Betriebszählung sowie den manuell erhobenen Kontrolldaten der Hauptabteilung Mehrwertsteuer abgestimmt. Eine Übereinstimmung zwischen dieser Analyse und den Daten der Hauptabteilung Mehrwertsteuer war nicht möglich, weil aufgrund des Datensystems der Steuerverwaltung keine Controllingdaten erstellt werden.

Die Unterschiede sind aber zum Teil erklärbar. Unter anderem sind Mehrwertsteuerabklärungen, welche meist im Innendienst vorgenommen wurden, und Kontrollen, welche im Datensystem nicht eindeutig einem Steuerpflichtigen zugewiesen werden konnten, in der Analyse und den Auswertungen der EFK nicht berücksichtigt. Ziel der Analyse war es nicht, die zahlenmäßige Richtigkeit der Datenbank zu prüfen, sondern eine erste Analyse der Ergebnisse der Kontrollen nach Betriebsgröße vorzunehmen.

Die Zuordnung der Betriebe zu den Betriebskategorien in den beiden Staaten ließ folgende Struktur erkennen:

Unternehmen nach Betriebsgröße

| 2002 | Österreich | | Schweiz | |
|------------------|------------------------------|-------------|--------------------------------------|-------------|
| | Anzahl der Steuerpflichtigen | Anteil in % | Anzahl der Mehrwertsteuerpflichtigen | Anteil in % |
| Größtbetriebe G1 | 2.957 | 0,3 | 4.061 | 1,3 |
| Großbetriebe G2 | 6.881 | 0,6 | 8.742 | 2,8 |
| Großbetriebe G3 | 8.707 | 0,8 | 25.151 | 8,1 |
| Mittelbetriebe M | 73.926 | 6,6 | 87.360 | 28,0 |
| Kleinbetriebe K1 | 103.112 | 9,2 | 101.753 | 32,6 |
| Kleinbetriebe K2 | 506.260 | 45,3 | 73.649 | 23,6 |
| Kleinbetriebe K3 | 415.096 | 37,2 | 11.180 | 3,6 |
| Total | 1,116.939 | 100,0 | 311.896 | 100,0 |

In der Schweiz hat die Eidgenössische Steuerverwaltung rd. 300.000 Mehrwertsteuerpflichtige registriert. In Österreich liegt die Zahl der bei den Finanzämtern steuerlich erfassten natürlichen und juristischen Personen bei mehr als 1,1 Millionen. Allerdings sind die Finanzämter in Österreich neben der Umsatzsteuer auch für die Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie für weitere Abgaben zuständig. Von den steuerlich erfassten Abgabepflichtigen wurde ein geringer Teil nicht zur Umsatzsteuer veranlagt.

In der Schweiz wären rd. 60 % der zur Mehrwertsteuer erfassten Unternehmen nach der vom BMF in Österreich entwickelten Betriebsgrößenstruktur als Kleinbetriebe einzustufen, in Österreich sind dies mehr als 90 % (rd. 1 Million).

Die insgesamt rd. 38.000 Großbetriebe in der Schweiz stellen 12 % der registrierten Abgabepflichtigen dar. Die rd. 18.500 Großbetriebe in Österreich repräsentieren lediglich einen Anteil von 1,7 % der steuerlich erfassten Abgabepflichtigen.

Kontrollen je Betriebsgröße (Prüfungsintervalle)

20 Prüfungsintervalle sind eine errechnete Größe, welche die durchschnittlichen zeitlichen Abstände zwischen zwei Außenprüfungen angeben. Die folgende Tabelle zeigt auf Basis des Jahres 2002, in welchen Zeitabständen ein Unternehmer durchschnittlich mit einer Kontrolle in seinem Betrieb zu rechnen hat.

Kontrollintervalle nach Betriebsgröße

| 2002 | Österreich | | Schweiz | |
|------------------|------------------------------------|-----------------------------|-------------------------------------|-----------------------------|
| | Anzahl der Unternehmenskontrollen* | Kontrollintervall in Jahren | Anzahl der Mehrwertsteuerkontrollen | Kontrollintervall in Jahren |
| Größtbetriebe G1 | 638 | 4,6 | 264 | 15,4 |
| Großbetriebe G2 | 3.179 | 2,2 | 535 | 16,3 |
| Großbetriebe G3 | 1.544 | 5,6 | 1.178 | 21,4 |
| Mittelbetriebe M | 8.534 | 8,7 | 2.349 | 37,2 |
| Kleinbetriebe K1 | 8.637 | 11,9 | 1.363 | 74,7 |
| Kleinbetriebe K2 | 15.345 | 33,0 | 720 | 102,3 |
| Kleinbetriebe K3 | 4.621 | 89,8 | 260 | 43,0 |
| Total | 42.498 | 26,3 | 6.669 | 46,8 |

* Die Anzahl der Unternehmenskontrollen umfasst sowohl die von den Finanzämtern als auch von den Großbetriebsprüfungen durchgeführten Betriebsprüfungen und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen.

Anzahl und Dauer der Kontrollen

In der Schweiz ist die Erhebung der Steuern vom Einkommen und Ertrag Angelegenheit der Kantone, die daher ebenfalls – im Rahmen dieser Prüfung nicht behandelte – Kontrollen der Einkommens- und Gewinnbesteuerung durchführen. Angaben über Außenprüfungen der 26 Kantone standen nicht zur Verfügung.

Großbetriebe (G1 – G3) müssen in der Schweiz im Durchschnitt alle 19 Jahre mit einer Mehrwertsteuerkontrolle rechnen. In Österreich beträgt das durchschnittliche Kontrollintervall bei Großbetrieben (Betriebsprüfung oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung) 3,5 Jahre. Für Mittelbetriebe errechnet sich in der Schweiz ein Kontrollintervall von 37 Jahren, in Österreich von neun Jahren. Für Kleinbetriebe (K1 – K3) liegt das Kontrollintervall für eine Außenprüfung in der Schweiz bei rd. 80 Jahren, in Österreich bei rd. 36 Jahren.

In der Schweiz führte die Eidgenössische Steuerverwaltung zahlenmäßig die meisten Kontrollen in Mittelbetrieben durch. In Österreich fanden zahlenmäßig die meisten Kontrollen im Bereich der Kleinbetriebe K2 statt.

Kontrolldauer je Betriebsgröße

- 21** Die durchschnittliche Dauer einer Außenprüfung – gemessen an den für die Prüfung an Ort und Stelle aufgewendeten Tagen – weist besonders in Österreich hohe Unterschiede zwischen den Betriebskategorien auf:

Kontrolldauer im Außendienst nach Betriebsgröße (in Prüfungstagen)

| 2002 | Unternehmenskontrollen* | Mehrwertsteuerkontrollen |
|------------------|-------------------------|--------------------------|
| | Österreich | Schweiz |
| Größtbetriebe G1 | 29,5 | 10,5 |
| Großbetriebe G2 | 11,9 | 4,3 |
| Großbetriebe G3 | 6,3 | 3,2 |
| Mittelbetriebe M | 5,9 | 2,3 |
| Kleinbetriebe K1 | 4,3 | 1,7 |
| Kleinbetriebe K2 | 2,9 | 1,5 |
| Kleinbetriebe K3 | 2,8 | 2,0 |
| Total | 5,0 | 2,7 |

* Bei den Unternehmenskontrollen wurden die Betriebs- und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen von den Großbetriebsprüfungen und den Finanzämtern berücksichtigt.

Eine Außenprüfung erforderte in Österreich im Durchschnitt fast doppelt so viele Prüfungstage vor Ort wie in der Schweiz. Allerdings bezieht sich diese Kontrolldauer bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung nur auf Mehrwertsteuerkontrollen; in Österreich umfasst eine Betriebsprüfung jedoch sämtliche Abgaben des Unternehmens. Betrachtet man nur die Umsatzsteuer-Sonderprüfungen in Österreich, zeigt sich, dass im Bereich der Großbetriebsprüfungen im Durchschnitt ebenfalls nur 2,7 Prüfungstage benötigt wurden.

Schlussfolgerungen

- 22** Anzahl und Struktur der steuerlich erfassten Unternehmen in Österreich und der Schweiz sind höchst unterschiedlich.

Die vergleichsweise hohe Anzahl an Steuerpflichtigen in Österreich ergibt sich vor allem durch die rd. eine Million steuerlich erfassten Kleinbetriebe, ihre Zahl liegt in der Schweiz nur bei 186.600. Die hohen Unterschiede sind unter anderem darauf zurückzuführen, dass die Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz bei höheren Umsatzgrenzen einsetzt als in Österreich.

Da keine Werte über die Prüfungstätigkeit der Kantone vorliegen, können Kontrollintervalle in der Schweiz und Österreich nicht unmittelbar verglichen werden.

In Österreich wird eine lückenlose Prüfungsdichte bei Großunternehmen (G1 und G2) angestrebt. Für die Prüfung dieser Unternehmen sind eigene Organisationseinheiten (Großbetriebsprüfung) verantwortlich.

Die Konzentration der Prüfungstätigkeit in der Schweiz auf eine Abgabe – die Mehrwertsteuer – erlaubt eine entsprechende Spezialisierung der Prüfer und den Aufbau von einschlägigem Fachwissen.

Die im Durchschnitt wesentlich längere Kontrolldauer im Außendienst in Österreich dürfte zum Teil auf die Vielzahl zu prüfender Abgaben, insbesondere im Bereich der Groß- und Mittelbetriebe, zurückzuführen sein.

Ergebnis der Kontrollen

Nachforderungen
je Betriebsgröße

23 In Österreich werden bei Außenprüfungen die Nachforderungen von allen geprüften Abgabenarten zusammengefasst ausgewiesen. Für die folgende gemeinsame Darstellung wird die darin enthaltene Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen.

Nachforderungen je Betriebsgröße

| 2002 | Nachforderungen gesamt | davon | Nachforderungen Mehrwertsteuer |
|------------------|---------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|
| | | Nachforderungen Umsatzsteuer | |
| | Österreich in EUR | | Schweiz in EUR |
| Größtbetriebe G1 | 390,775.210 | 59,103.183 | 58,205.739 |
| Großbetriebe G2 | 179,742.964 | 47,076.817 | 36,551.690 |
| Großbetriebe G3 | 43,880.001 | 20,174.328 | 26,374.806 |
| Mittelbetriebe M | 218,879.786 | 107,757.013 | 22,367.963 |
| Kleinbetriebe K1 | 109,027.963 | 58,190.005 | 9,202.459 |
| Kleinbetriebe K2 | 239,059.795 | 146,186.661 | 4,602.125 |
| Kleinbetriebe K3 | 111,727.504 | 58,553.282 | 6,507.742 |
| Total | 1.293,093.223 | 497,041.289 | 163,812.524 |

In Österreich stammten rd. 25 % der aufgrund von Betriebsprüfungen und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen nachgeforderten Umsatzsteuer von Großbetrieben, 22 % von Mittelbetrieben und 53 % von Kleinbetrieben.

In der Schweiz stammen rd. 74 % der nachgeforderten Mehrwertsteuer von Großbetrieben, 14 % von Mittelbetrieben und 12 % von Kleinbetrieben.

Nachforderungen
je Prüfung

24 Die Analyse der Ergebnisse der Außenprüfungen in Bezug auf die durchschnittliche Nachforderung je Kontrollmaßnahme ergab folgende Beträge:

Nachforderungen je Prüfung

| 2002 | Nachforderungen je Prüfung Österreich in EUR | davon Umsatzsteuer | Nachforderungen je Prüfung Schweiz in EUR |
|------------------|---|-----------------------|--|
| Größtbetriebe G1 | 612.500 | 92.638 | 220.476 |
| Großbetriebe G2 | 56.541 | 14.809 | 68.321 |
| Großbetriebe G3 | 28.420 | 13.066 | 22.389 |
| Mittelbetriebe M | 25.648 | 12.627 | 9.522 |
| Kleinbetriebe K1 | 12.623 | 6.737 | 6.752 |
| Kleinbetriebe K2 | 15.579 | 9.527 | 6.392 |
| Kleinbetriebe K3 | 24.178 | 12.671 | 25.030 |
| Total | 30.427 | 11.696 | 24.563 |

Die durchschnittlichen Nachforderungen je Prüfung lagen bei den Größtbetrieben jeweils weit über jenen der anderen Betriebskategorien.

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

Ergebnis der Kontrollen

Nachforderungen
je Kontrolltag

- 25** Die steuerlichen Ergebnisse eines Kontrolltages im Außendienst zeigten folgende Werte:

Nachforderungen je Kontrolltag¹⁾ im Außendienst

| 2002 | Gesamtnachforderungen je Kontrolltag ²⁾ | Nachforderungen je Kontrolltag |
|------------------|---|-----------------------------------|
| | Österreich in EUR | Schweiz in EUR |
| Größtbetriebe G1 | 20.751 | 20.922 |
| Großbetriebe G2 | 4.768 | 15.796 |
| Großbetriebe G3 | 4.491 | 7.045 |
| Mittelbetriebe M | 4.326 | 4.071 |
| Kleinbetriebe K1 | 2.913 | 3.939 |
| Kleinbetriebe K2 | 5.363 | 4.321 |
| Kleinbetriebe K3 | 8.529 | 12.636 |
| Total | 6.100 | 8.976 |

¹⁾ Unter Kontrolltagen sind nur die Prüfungstage im Außendienst bezeichnet.

²⁾ Da die Kontrolltage für die Umsatzsteuer in Österreich nicht gesondert erfasst werden, konnten die Nachforderungen je Kontrolltag nur insgesamt und nicht bezogen auf die Umsatzsteuer dargestellt werden.

In der Schweiz führten Kontrollen der größten Betriebskategorien (G1 und G2) sowie der kleinsten Betriebskategorie je Kontrolltag zu überdurchschnittlich hohen Mehrwertsteuernachforderungen.

In Österreich wurden mit Ausnahme der Größtbetriebe G1 die höchsten Nachforderungen je Kontrolltag bei der kleinsten Betriebskategorie K3 erzielt. Dies ist vielfach darauf zurückzuführen, dass die Prüfer in diesem Bereich im Rahmen der Betrugsbekämpfung tätig werden.

Nachforderungen
je Außenprüfer

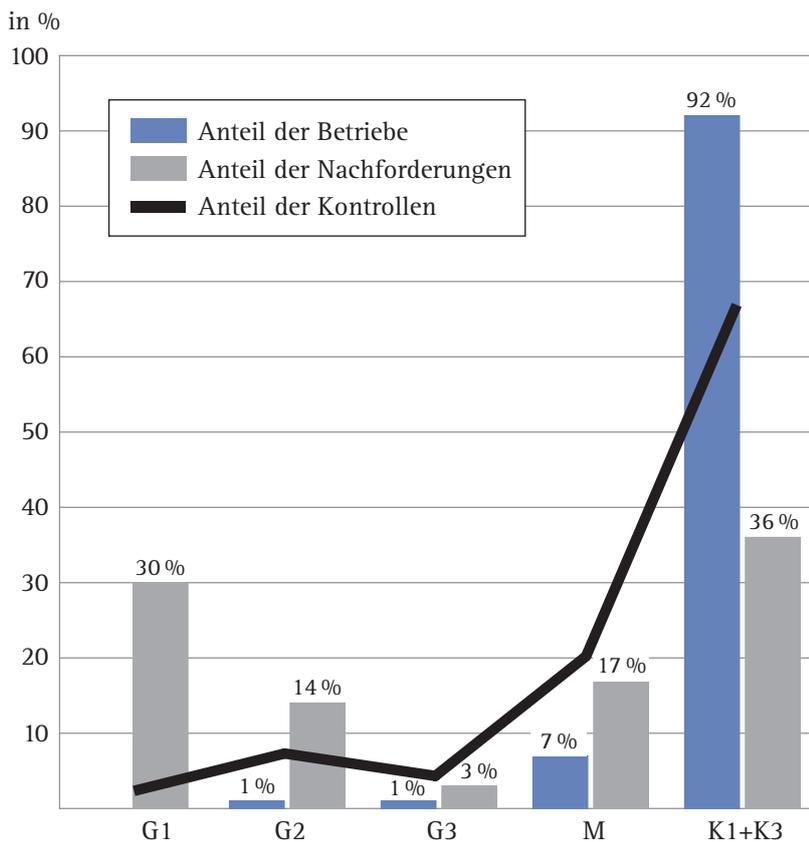
- 26** In der Schweiz führte das Ergebnis der Mehrwertsteuerkontrollen von insgesamt rd. 163,8 Mill. EUR im Jahr 2002 zu einer durchschnittlichen Leistung je Inspektor von rd. 1,0 Mill. EUR.

In Österreich brachte die Tätigkeit eines Außenprüfers im Jahr 2002 im Durchschnitt Abgabennachforderungen von rd. 0,7 Mill. EUR, davon rd. 0,3 Mill. EUR Umsatzsteuer.

Risikoorientierung
der Kontrollen

27 Das Verhältnis zwischen den durchgeführten Kontrollen und den daraus erzielten Nachforderungen stellte sich je Betriebskategorie wie folgt dar:

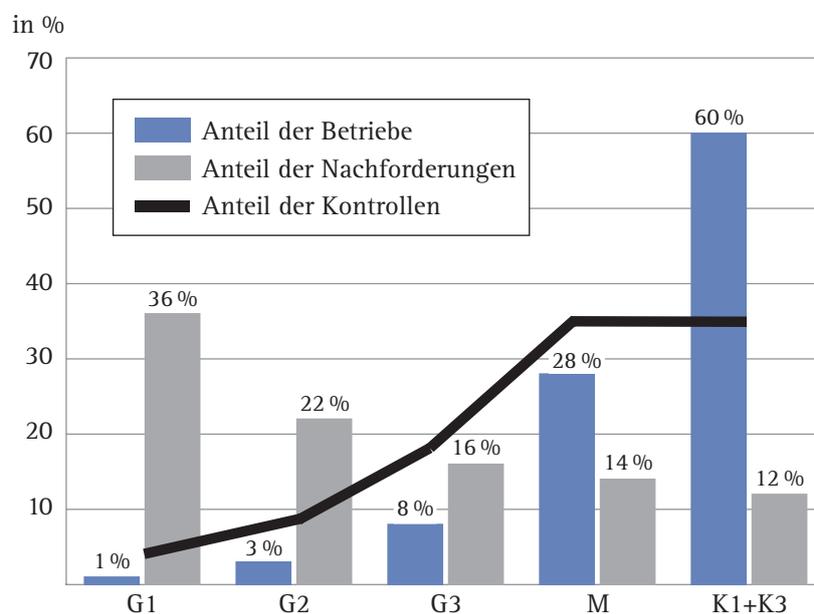
Unternehmenskontrollen in Österreich 2002



13 % der Kontrollen entfielen auf Großbetriebe (G1 – G3) und führten zu 47 % der Nachforderungen. Die Großbetriebe stellten lediglich rd. 2 % der Abgabepflichtigen dar. Zwei Drittel der Außenprüfungen fanden bei Kleinbetrieben (K1 – K3) statt. Die daraus erzielten Mehrergebnisse lagen bei rd. einem Drittel der Gesamtnachforderungen.

Ergebnis der Kontrollen

Mehrwertsteuerkontrollen in der Schweiz 2002



30 % der Kontrollen entfielen auf Großbetriebe (G1 – G3) und führten zu 74 % der Nachforderungen. Die Großbetriebe stellten rd. 12 % der registrierten mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen dar. Der Anteil der Kontrollen bei den Kleinbetrieben betrug 35 % mit Nachforderungen im Ausmaß von 12 %.

Schlussfolgerungen

- 28** Die Kontrollen bei den Großbetrieben ergaben in Österreich fast die Hälfte und in der Schweiz rd. drei Viertel der Nachforderungen.

Zwei Drittel der Außenprüfungen (Österreich) bzw. ein Drittel aller durchgeführten Mehrwertsteuerkontrollen (Schweiz) fanden bei Kleinbetrieben statt.

In beiden Staaten waren bei der kleinsten Betriebskategorie (K3) besonders hohe durchschnittliche Nachforderungen zu verzeichnen. Die Mehrergebnisse je Prüfung lagen dort fast gleich hoch (Österreich) bzw. bedeutend höher (Schweiz) als bei den Mittelbetrieben. Ähnlich verhielten sich die Nachforderungen je Kontrolltag.

Diese Ergebnisse dürften vielfach darauf zurückzuführen sein, dass in diesem Bereich Prüfungen häufig mit der Aufnahme oder der Aufgabe der Geschäftstätigkeit im Zusammenhang stehen oder die Löschung des Abgabepflichtigen im Firmenbuch (in der Schweiz im Mehrwertsteuerregister) angestrebt wird.

Bedeutende Einnahmen kamen in der Schweiz auch aus Mehrwertsteuerabklärungen im Innendienst.

Empfehlungen

- 29 Der RH empfahl dem BMF in Österreich, eine Anhebung der für die Steuerbefreiung von Kleinunternehmern geltenden Umsatzgrenze zu erwägen. Dies würde die Anzahl der Abgabepflichtigen verringern und für eine größere Anzahl an Unternehmern als bisher Vereinfachungen schaffen.

Die Eidgenössische Finanzkontrolle empfahl der Eidgenössischen Steuerverwaltung, die Ergebnisse der Außenkontrollen zu registrieren und als Grundlage für eine Risikoanalyse zu verwenden, um die Wirksamkeit der Auswahlverfahren zu erhöhen. Die Steuerverwaltung soll eine Organisationseinheit für Risikoanalyse aufbauen, mit der Aufgabe, die Kontrolldaten für eine risikoorientierte Auswahl und für laufendes Controlling besser auszuwerten.

Stellungnahmen

- 30 Das BMF teilte mit, es werde die aus dem Vergleich resultierende Idee einer Anhebung der Jahresumsatzgrenze für den Eintritt der Steuerpflicht (z.B. auf 35.000 EUR) weiter verfolgen. Es werde die Präsidentschaft der EU im ersten Halbjahr 2006 nutzen, um Initiativen der Gemeinschaft in Bezug auf die Umsatzsteuer zu setzen und parallel dazu auch nationale Maßnahmen zur Optimierung des Umsatzsteuersystems zu prüfen.

Die Steuerverwaltung hat den Empfehlungen der Finanzkontrolle Unterstützung bekundet und wird mit den gegenwärtigen Organisationsprojekten notwendige Anpassungen vornehmen.

Wien, im Dezember 2005

Der Präsident:

Dr. Josef Moser

Reihe Bund 2005/7

- Wahrnehmungsbericht des Rechnungshofes
- Vergabe von Leistungs- und Förderungsstipendien
 - Außenprüfung bei den Finanzämtern
 - Österreichische Post Aktiengesellschaft – Schwerpunkt Pensionierungen
 - Bundeskellereiinspektion
 - Reorganisation der Zentralstelle des BMLFUW
 - Autobahnen- und Schnellstraßen-Finanzierungs-Aktiengesellschaft: Baulos Herzogberg
 - Energie-Control GmbH

Reihe Bund 2005/8

- Wahrnehmungsbericht des Rechnungshofes
- Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus
 - Allgemeiner Entschädigungsfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus und Maßnahmen zur Naturalrestitution
 - Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger: Projekt Chipkarte (e-card)
 - Mitwirkung des BMBWK an der OECD-Studie „Bildung auf einen Blick“
 - Aktion „LESEFIT – Lesen können heißt lernen können“
 - Maßnahmen und Programme im Hinblick auf Naturschutz und Biodiversität im Raum Thayatal
 - Maßnahmen zur Erhaltung und Verbesserung der Wasserqualität im Einzugsbereich der Thaya
 - Internationale Zusammenarbeit mit Bezug auf Gewässergüte, Biodiversität und Naturschutz im Raum Thayatal
 - Evaluierung des Bundesgesetzes über die Ordnung des öffentlichen Personennah- und Regionalverkehrs
 - Österreichische Autobahnen- und Schnellstraßen-Gesellschaft m.b.H.: Planung der A 6 Nordost Autobahn
 - IAF-Service GmbH

Reihe Bund 2005/9

- Bericht des Rechnungshofes
- Gesundheitsförderung durch das BMGF
 - Erfassung forschungsrelevanter Daten (Förderungsdatenbanken)
 - Wettbewerbsrechtliche Strukturreform
 - Fachhochschulagenden; Follow-up-Überprüfung
 - Bundespolizeidirektion Salzburg
 - Kriminalprävention und kriminalpolizeiliche Beratung
 - Agrarmarkt Austria Marketing GesmbH

Reihe Bund 2005/10

Bericht des Rechnungshofes

- Kunsthaus Bregenz
- Kunsthalle Krems
- Kunsthalle Wien
- Bundesschulzentrum Linz-Auhof
- Medizinische Universität Graz
- Justizanstalt Wien-Josefstadt
- Vereinigte Altösterreichische Militärstiftungen

Reihe Bund 2005/11

Bericht des Rechnungshofes

- Oesterreichische Banknoten- und Sicherheitsdruck GmbH

Auskünfte

Rechnungshof

1031 Wien, Dampfschiffstraße 2

Telefon (00 43 1) 711 71 - 8466

Fax (00 43 1) 712 49 17

E-Mail presse@rechnungshof.gv.at

Impressum

Herausgeber:

Rechnungshof

1031 Wien, Dampfschiffstraße 2

<http://www.rechnungshof.gv.at>

Redaktion und Grafik:

Rechnungshof

Druck:

Wiener Zeitung Digitale Publikationen GmbH

Herausgegeben:

Wien, im Dezember 2005